SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 27. Februar 1997 *

1. Kann ein Mitgliedstaat, wenn der Eigentümer mehrerer Gebäude diese an eine Firma seiner Verwandten zu einem Mietzins vermietet, der die durch Erwerb und Unterhaltung der Gebäude verursachten Kosten nicht tatsächlich deckt, jedoch der marktüblichen Miete für vergleichbare Objekte entspricht, gleichwohl den Gesamtbetrag dieser Kosten als Besteuerungsgrundlage für die Zwecke der Mehrwertsteuer auf eine solche Leistung ansehen? Eine Antwort auf diese vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage verlangt vom Gerichtshof im wesentlichen eine Auslegung des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie des Rates, insbesondere der Verhältnismäßigkeit einer auf diesen Artikel gestützten Maßnahme ¹.

Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, der Mehrwertsteuer. Artikel 6 Absatz 1 definiert als „Dienstleistung“ „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“. Die „Besteuerungsgrundlage“ von Leistungen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wird in Artikel 11 der Sechsten Richtlinie geregelt. Für Leistungen, die im Gebiet eines Mitgliedstaats erbracht werden, sieht Artikel 11 Teil A folgende normale Regel vor:

„(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

I — Rechtlicher und tatsächlicher Hintergrund

Die maßgeblichen Rechtsvorschriften

i) Die Sechste Richtlinie

2. Nach Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von ...

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben ... c) ... genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;

* Originalsprache: Englisch.

¹ — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie).

...

c) bei den in Artikel 6 Absatz 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung ...“

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.“

3. Die „Ausgaben“-Regel zur Bestimmung der „Besteuerungsgrundlage“ gilt für die in Artikel 6 Absatz 2 geregelten Sonderfälle des Eigenverbrauchs; dieser bestimmt:

4. Artikel 27 der Sechsten Richtlinie ist der einzige Artikel in Abschnitt XV und trägt den Titel „Vereinfachungsmaßnahmen“. Er richtet sich an die Mitgliedstaaten und ermächtigt sie zu Abweichungen von den übrigen Bestimmungen der Richtlinie. Artikel 27 Absatz 5 regelt die Aufrechterhaltung bestehender nationaler Maßnahmen, die nicht im Einklang mit der Sechsten Richtlinie stehen. Artikel 27 Absätze 1 bis 4 betrifft neue abweichende Maßnahmen und hat folgenden Wortlaut:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

„(1) Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

(2) Der Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, befaßt die Kommission damit und übermittelt ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben.

(3) Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon innerhalb eines Monats Mitteilung. der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten“ bestimmt³.

(4) Der Beschluß des Rates gilt als gefaßt, wenn innerhalb von zwei Monaten nach der Mitteilung nach Absatz 3 weder die Kommission noch ein Mitgliedstaat beantragt hat, die Angelegenheit im Rat zu erörtern.“

7. Gemäß § 10 Absatz 5 UStG gilt die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch nach § 10 Absatz 4 auch für zwischen nahestehenden Personen gegen Entgelt erbrachte Leistungen. § 10 Absatz 5 UStG bestimmt:

ii) Die deutschen Rechtsvorschriften

„Absatz 4 gilt entsprechend für

5. In Deutschland wurde durch das Umsatzsteuergesetz 1980 (im folgenden: UStG) das deutsche Mehrwertsteuerrecht den Erfordernissen der Sechsten Richtlinie angepaßt². Was die Besteuerungsgrundlage für die Zwecke der Mehrwertsteuer angeht, so sieht § 10 Absatz 1 UStG folgendes als Regelfall vor: „Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.“

1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahestehende Personen sowie Einzelunternehmer an ihnen nahestehende Personen ausführen,

6. Im Fall von Leistungen für den Eigenverbrauch weicht § 10 Absatz 4 von diesem Regelfall ab. Gemäß Absatz 4 Nummer 2 wird die Bemessungsgrundlage „nach den bei

...

2 — BGBl. I S. 1953.

3 — Die Umsatzsteuer selbst ist jedoch nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

wenn die Bemessungsgrundlage nach Absatz 4 das Entgelt nach Absatz 1 übersteigt.“

Bergisch-Gladbach für den Kläger diese Mindestbemessungsgrundlage an.

Das Verfahren vor dem nationalen Gericht

8. Der Kläger und Revisionsbeklagte des Ausgangsverfahrens (im folgenden: Kläger) ist Eigentümer eines von ihm errichteten Mehrfamilienhauses und mehrerer Eigentumswohnungen. Er vermietete diese Objekte an eine GmbH (im folgenden: Mieterin), deren Gesellschafter seine Frau und sein volljähriger Sohn waren. Die Gesellschafter hielten je 50 % der Anteile, jedoch war die Ehefrau die alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der mietenden GmbH. Die Parteien des Ausgangsverfahrens sind sich einig, daß die zwischen dem Kläger und der Mieterin vereinbarten Mieten den ortsüblichen Vergleichsmieten entsprachen.

9. Über die Höhe der vom Kläger auf diese Mieten zu entrichtenden Mehrwertsteuer entstand Streit, da die vereinbarte Miete niedriger war als die sogenannte Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 in Verbindung mit dem oben wiedergegebenen § 10 Absatz 4 Nummer 2 UStG. Im Anschluß an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung setzte das Finanzamt

10. Nach erfolglosem Einspruch gegen die streitige Bemessung erhob der Kläger Klage beim Finanzgericht, das der Klage stattgab. Obwohl das Finanzgericht ausführte, daß es sich bei der Mieterin nicht um eine dem Kläger nahestehende Person im Sinne des § 10 Absatz 5 Nummer 1 UStG handele, entschied es, daß diese Bestimmung einschränkend auszulegen und daher unanwendbar sei, wenn für die erbrachten Leistungen ein für solche Leistungen marktübliches Entgelt vereinbart worden sei. Insbesondere unter Hinweis auf die Erläuterungen, die die Bundesregierung 1978 bei der Einbringung des Entwurfs, der dann zum UStG 1980 führte, im Parlament abgegeben habe, entschied das Finanzgericht, daß die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Absatz 5 immer dann angewendet werden müsse, wenn Unternehmer Lieferungen und sonstige Leistungen „zu unangemessen niedrigen Entgelten“ ausführten, um einen teilweise unversteuerten Verbrauch auszuschließen⁴. Das Gericht war jedoch der Überzeugung, daß die Bestimmung gegen marktübliches Entgelt erbrachte Leistungen zwischen Verwandten nicht erfassen solle, wobei sich diese Leistungen nach seiner Auffassung nicht von den Leistungen zwischen nicht verwandten Personen unterscheiden.

4 — Vgl. BR-Drucksache 145/78, S. 38.

11. Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil Revision zum Bundesfinanzhof ein. Dieser stellt fest, daß der Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage — soweit sie das vereinbarte Entgelt übersteige — dazu führe, daß der Leistende mit der zusätzlichen Mehrwertsteuer belastet bleibe, da es sich um keine als Vorsteuer auf den Leistungsempfänger abwälzbare Steuer auf ein Entgelt handle. Der Bundesfinanzhof erkannte an, daß die vereinbarten Mieten marktüblich waren, obwohl sie niedriger seien als die anhand der entstandenen Kosten abzüglich der Mehrwertsteuer ermittelte sogenannte Kostenmiete; außerdem sah er anders als das Finanzgericht die Mieterin als eine dem Kläger nahestehende Person im Sinne von § 10 Absatz 5 UStG an. Der Bundesfinanzhof äußerte sodann Zweifel, ob diese Bestimmung anzuwenden sei oder ob der Kläger sich statt dessen auf die Hauptregel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie über die Besteuerungsgrundlage berufen könne. Er hat daher dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 des Vertrages folgende Fragen vorgelegt:

Entgelt marktüblich, aber niedriger als die Mindestbemessungsgrundlage ist, mithin eine Steuerumgehung nicht vorliegt?

2. Kann ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen Sondermaßnahmen im Sinne von Artikel 27 der Richtlinie 77/388/EWG als Besteuerungsvorschrift entgegenhalten, wenn weder der Ermächtigungsbeschuß des Rates im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften noch das Ermächtigungsverfahren im Sinne des Artikels 27 Absätze 2 bis 4 der Richtlinie 77/388/EWG — nach dessen Durchführung — in amtlichen Veröffentlichungen des Mitgliedstaats veröffentlicht wurde?

Auffassung des vorlegenden Gerichts

i) Erste Frage

1. Ist eine vom Rat erteilte Ermächtigung zur Einführung einer zur Verhütung von Steuerumgehungen von der Richtlinie 77/388/EWG abweichenden Sondermaßnahme, wonach bei entgeltlichen Leistungen zwischen nahestehenden Personen als Mindestbemessungsgrundlage die Ausgaben im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG anzusetzen sind, auch insoweit durch Artikel 27 der Richtlinie 77/388/EWG gedeckt, als das vereinbarte

12. Das vorliegende Gericht führt aus, § 10 Absatz 5 UStG sei als von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie abweichende Sondermaßnahme im Sinne von Artikel 27 dieser Richtlinie eingeführt worden. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 15. März 1978 sei zu § 10 Absatz 5 von folgender Einzelbegründung begleitet

gewesen: „Die Regelung ist durch Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gedeckt.“⁵ Auf diese Bestimmung habe sich die Bundesregierung am 12. Mai 1978 berufen, als sie die Kommission von der beabsichtigten Einführung der Sondermaßnahme in Kenntnis gesetzt habe. Sie habe geltend gemacht, daß bei Leistungen, für die ein unangemessen niedriges Entgelt vereinbart worden sei, zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen erforderlich sei, sicherzustellen, daß eine höhere Bemessungsgrundlage angesetzt werden könne. Die Bemessungsgrundlage sei immer dann nach der Ausgabenregel des § 10 Absatz 4 UStG anzusetzen, wenn das für die betreffende Lieferung tatsächlich gezahlte Entgelt niedriger als deren Wert sei. Das vorlegende Gericht führt aus, daß durch die Einführung dieser Mindestbemessungsgrundlage sichergestellt werde, daß Leistungen ohne angemessenes Entgelt ebenso wie die entsprechenden unentgeltlichen Leistungen besteuert würden und daß demnach ein unbesteuert er Endverbrauch ausgeschlossen werde.

13. Mit Schreiben vom 15. September 1978 habe die Kommission Deutschland darüber unterrichtet, daß sie das Verfahren gemäß Artikel 27 Absätze 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie dadurch in Gang gesetzt habe, daß sie die anderen Mitgliedstaaten mit Schreiben vom 12. Juni 1978 von der deutschen Mitteilung in Kenntnis gesetzt habe. Weder die Kommission noch ein Mitgliedstaat habe beantragt, die Angelegenheit im Rat zu erörtern. Nachdem die in Artikel 27 Absatz 4 der

Richtlinie gesetzte Frist abgelaufen sei⁶, gelte ein Beschluß, durch den der Rat Deutschland zum Erlaß der Maßnahmen ermächtige, als gefaßt⁷.

14. Das vorlegende Gericht hat Bedenken, ob § 10 Absatz 5 UStG dem gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz entspricht, daß „Sondermaßnahmen“ im Sinne von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie, die Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten sollen, von Artikel 11 der Richtlinie nur insoweit abweichen dürfen, als dies für die Erreichung dieses Zieles unbedingt erforderlich ist⁸. Das Gericht führt aus, daß § 10 Absatz 5 UStG nicht zulasse, die Möglichkeit zu berücksichtigen, daß das zwischen nahestehenden Personen vereinbarte marktübliche Entgelt zwar niedriger sei als die bei der Leistungserbringung entstandenen Kosten, aber nicht unangemessen niedrig; auch wenn eine Steuerumgehung nicht in Betracht komme, sei die Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen. Der stillschweigenden Ermächtigung des Rates gemäß Artikel 27 liege lediglich das Ziel der der Kommission mit Schreiben vom 12. Mai 1978 mitgeteilten, von Deutschland geplanten Maßnahme zugrunde, Steuerumgehungen zu verhüten. Ihre angebliche Aufgabe als Vereinfachungsmaßnahme sei der Kommission im Ermächtigungsverfahren nicht dargelegt worden.

6 — Da Artikel 27 Absatz 4 eine Zweimonatsfrist festlegt, galt diese Frist, wie Deutschland in seinen schriftlichen Erklärungen vorträgt, am 13. August 1978 als abgelaufen.

7 — In seinen schriftlichen Erklärungen setzt Deutschland den Gerichtshof davon in Kenntnis, daß § 10 Absatz 5 UStG 1980 am 1. Januar 1980 in Kraft getreten sei. Dem Gerichtshof ist mitgeteilt worden, daß der Wortlaut dieser Bestimmung während des nationalen Gesetzgebungsverfahrens nicht geändert worden sei.

8 — In bezug auf diesen Grundsatz zitiert das Gericht die Urteile in den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86 (*Direct Cosmetics*, Slg. 1988, 3937), in der Rechtssache 5/84 (*Direct Cosmetics*, Slg. 1985, 617) und in der Rechtssache 324/82 (*Kommission/Belgien*, Slg. 1984, 1861).

5 — *BT-Drucks.*, 8/1779.

ii) Zweite Frage

15. Unter Hinweis auf das Urteil in den verbundenen Rechtssachen 73/63 und 74/63⁹ führt das vorlegende Gericht aus, daß die fehlende Veröffentlichung von Maßnahmen, deren Veröffentlichung nach dem Vertrag nicht erforderlich sei — wie die vom Rat erteilte Ermächtigung in der vorliegenden Rechtssache — keine Auswirkung auf die Gültigkeit und Wirksamkeit der Maßnahme haben könne. Das Gericht ist jedoch dem im Ausgangsverfahren vorgetragenen Argument des Bundesfinanzministeriums (im folgenden: Ministerium) nicht gefolgt, daß bei verständiger Würdigung die Aussage der Bundesregierung bei der Einbringung ihres Gesetzentwurfs 1978 eine tatsächliche Veröffentlichung der beabsichtigten Abweichung von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie darstelle. Das Gericht vertritt die Auffassung, die Veröffentlichung „in allgemein zugänglichen Quellen“ erscheine erforderlich, damit die Steuerpflichtigen erkennen könnten, daß eine Abweichung von der Sechsten Richtlinie gegeben sei, die es ihnen verwehrt, sich auf die unmittelbare Anwendung anderer, für sie günstigerer Richtlinienbestimmungen zu berufen.

II — Erklärungen

16. Schriftliche Erklärungen haben abgegeben die Bundesrepublik Deutschland, die Französische Republik und die Kommission.

Mündliche Ausführungen haben gemacht der Kläger, Deutschland, Frankreich, die Kommission und das Königreich der Niederlande. Frankreich hat seine schriftlichen und mündlichen Erklärungen auf die zweite Frage beschränkt. Im Hinblick auf die widerstreitenden Ansichten, die in den schriftlichen Erklärungen zur zweiten Frage zum Ausdruck gekommen sind, hat Deutschland seine mündlichen Ausführungen auf die erste Frage beschränkt. Auch der Kläger und die Kommission haben ihre mündlichen Ausführungen auf die erste Frage konzentriert. Obwohl die Niederlande ein besonderes Interesse an der zweiten Frage bekundet haben, haben sie doch auch Erklärungen zur ersten Frage abgegeben.

III — Beurteilung

Erste Frage

17. Zunächst erscheint es angezeigt, den Charakter der in Rede stehenden Abweichung zu klären. Weder das Ministerium im Ausgangsverfahren noch Deutschland in seinen Erklärungen vor dem Gerichtshof hat bestritten, daß § 10 Absatz 5 UStG mit Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie unvereinbar sei. Bei der „unentgeltlichen“ Erbringung von Dienstleistungen in den in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b genannten Fällen des „privaten Bedarfs“ sind gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c die Ausgaben für ihre Erbringung anzusetzen. Die Sondermaßnahme, bei der diese Regel letztlich auf Leistungen ausgedehnt wird, für die ein marktübliches Entgelt vereinbart wurde, ist

⁹ — Handelsvereniging Rotterdam (Slg. 1964, 1).

mit Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a unvereinbar. Sie kann daher nur angewendet werden, wenn sie von einer gültigen Ermächtigung gemäß Artikel 27 gedeckt ist.

18. Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Deutschland die vom Rat erteilte Ermächtigung im Einklang mit Artikel 27 der Sechsten Richtlinie unter Umständen anwenden darf, unter denen es weder für eine Steuerhinterziehung noch für eine Steuerumgehung einen Nachweis gibt. Da Deutschland jedoch in seinen schriftlichen Erklärungen alternativ zu seinem Hauptvorbringen vorträgt — um nachzuweisen, daß § 10 Absatz 5 UStG als Maßnahme gegen Steuerumgehungen mit Artikel 27 im Einklang stehe —, daß die Sondermaßnahme tatsächlich als Vereinfachungsmaßnahme anzusehen sei, werde ich mich zunächst mit diesem Vorbringen befassen.

i) Die nationale Regelung als Vereinfachungsmaßnahme

19. Abschnitt XV der Sechsten Richtlinie betrifft „Vereinfachungsmaßnahmen“. Artikel 27 Absatz 1 sieht ausdrücklich vor, daß Anträge auf Ermächtigung zu Abweichungen von den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie Maßnahmen betreffen können, die

für erforderlich gehalten werden, *entweder* „um die Steuererhebung zu vereinfachen *oder* um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten“¹⁰. Artikel 27 Absatz 1 letzter Satz enthält darüber hinaus eine Sondervorschrift für auf Vereinfachungsmaßnahmen gerichtete Anträge, die nicht für Maßnahmen gilt, die sich gegen Umgehungen richten; sie enthält namentlich das Erfordernis, daß „Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung ... den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen [dürfen]“. Demnach ist klar, daß die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zwischen den beiden Arten von Maßnahmen unterscheiden wollten.

20. In der Rechtssache 324/82¹¹ haben der Gerichtshof und der Generalanwalt die Bedeutung dieser Unterscheidung hervorgehoben. Danach sind die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie verpflichtet, sowohl Inhalt als auch Art der abweichenden Sondermaßnahmen, für die sie eine Ermächtigung beantragen, genau anzugeben. In der Rechtssache 5/84¹² hatte das Vereinigte Königreich einige Jahre, nachdem es eine Ermächtigung des Rates gemäß Artikel 27 für die damals im Antrag des Vereinigten Königreichs an die Kommission aufgeführte Maßnahme erwirkt hatte, eine neue nationale Maßnahme eingeführt; der Gerichtshof hat entschieden, daß die ursprüngliche Mitteilung mit der Ersetzung der mitgeteilten Maßnahme durch eine neue Maßnahme ihre Wirkung verloren habe, „soweit nicht nachgewiesen [wird], daß die

10 — Hervorhebung von mir.

11 — Zitiert in Fußnote 8; vgl. insbesondere Randnr. 24 des Urteils und Abschnitt 3 der Schlussanträge des Generalanwalts VerLoren van Themaat.

12 — Direct Cosmetics, zitiert in Fußnote 8.

neue Vorschrift der alten im wesentlichen entspricht“¹³. In jüngerer Zeit, in der Rechtssache C-62/93¹⁴, wollte Griechenland sich in einer Situation auf Artikel 27 berufen, in der es sich darauf beschränkt hatte, der Kommission den gesamten Text eines Gesetzentwurfs mitzuteilen. Der Gerichtshof hat entschieden, daß ein Mitgliedstaat bei einer Mitteilung gemäß Artikel 27 in seinem Antrag die Kommission nicht nur „ausdrücklich auf Artikel 27 Absatz 2“ hinweisen, sondern sie auch spezifisch mit den Sondermaßnahmen, deren Erlaß er in Abweichung von der Sechsten Richtlinie beabsichtigt, befassen müsse¹⁵.

21. Die sich aus Artikel 27 der Sechsten Richtlinie ergebende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die Art der geplanten abweichenden Maßnahmen eindeutig anzugeben, umfaßt nach meiner Meinung das Erfordernis, die Gründe für ihren beabsichtigten Erlaß zu erläutern. Man kann vernünftigerweise nicht erwarten, daß die Kommission, der Rat und die anderen Mitgliedstaaten in der zur Verfügung stehenden kurzen Zeit derartige Maßnahmen bewerten, ohne das mit ihnen angestrebte Ziel zu kennen. Die Notwendigkeit, Artikel 27 als eine Bestim-

mung, die die Bewilligung einer Abweichung von der Sechsten Richtlinie zuläßt, eng auszulegen, verlangt, daß ein Mitgliedstaat immer dann einen neuen Antrag stellt, wenn er erneut eine Abweichung für notwendig hält. Das vorliegende Gericht hat festgestellt, daß Deutschland vom Rat ermächtigt gewesen sei, Sondermaßnahmen zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerumgehung anzuwenden. Die Ansicht des vorliegenden Gerichts, Deutschland könne nun nicht versuchen, die Grundlagen seiner Mitteilung von 1978 umzuformulieren, indem es vortrage, § 10 Absatz 5 UStG könne zusätzlich auch als Vereinfachungsmaßnahme bei Leistungen zwischen nahestehenden Personen dienen, ist offensichtlich zutreffend¹⁶.

ii) Die nationale Regelung als Maßnahme gegen Steuerumgehungen oder -hinterziehungen

a) Einführung und Erklärungen

22. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes sind Abweichungen von den allgemeinen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie eng auszulegen. Da Artikel 27 Absätze 1 bis 4 die Ermächtigung zu individuellen nationalen Abweichungen von der Sechsten Richtlinie ermöglicht, ist er, wie der Gerichtshof mehrfach ausgeführt hat, eng

13 — Es ist darauf hinzuweisen, daß Generalanwalt VerLoren van Themaat in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache 5/84 die Ersetzung einer gemäß Artikel 27 mitgeteilten (und gebilligten) Maßnahme mit einer Situation verglichen hat, in der sich bei einer solchen „Maßnahme im nachhinein herausstellt, daß sie einen anderen Inhalt hat, als bei der Mitteilung durch den betroffenen Mitgliedstaat angegeben, und sie dann durch eine Maßnahme mit einem anderen Wortlaut ersetzt wird“ (Slg. 1985, 617, 627).

14 — BP Soupergatz (Slg. 1995, I-1883).

15 — A. a. O., Randnr. 23. Den Grund für diese Erfordernisse erläuterte Generalanwalt Jacobs in seinen Schlußanträgen. Unter Hinweis auf die kurzen Fristen, die für das Verfahren nach Artikel 27 zur stillschweigenden Billigung von Maßnahmen gelten, und auf die Notwendigkeit, die Verhältnismäßigkeit dieser Maßnahmen zu prüfen, führt er aus: „Es ist daher unbedingt erforderlich, daß den Mitgliedstaaten und insbesondere der Kommission eine echte Möglichkeit gegeben wird, beabsichtigte Maßnahmen zu prüfen, um festzustellen, ob diesen Erfordernissen entsprochen worden ist. In Anbetracht der durch Artikel 27 gesetzten Fristen ist dies nur möglich, wenn eine spezifische Mitteilung über die beabsichtigten Maßnahmen gemacht wird“; Nr. 36 der Schlußanträge.

16 — Tatsächlich hat Generalanwalt VerLoren van Themaat in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache 324/82 unter Hinweis auf die herrschende Rechtspraxis von Kommission und Rat in bezug auf Artikel 27 Absatz 1 ausgeführt: „Aus der Anlage IV zur Erwiderung der Kommission ergibt sich in der Tat, daß Rat und Kommission wenigstens in einem Fall eine Mindestbesteuerungsgrundlage zur *Verhütung von Steuerhinterziehungen* akzeptiert haben (§ 10 Absatz 5 des deutschen Umsatzsteuergesetzes)“ (Hervorhebung von mir). Für die Zulassung einer solchen Grundlage als Vereinfachungsmaßnahme müßte der Rat prüfen, ob der Vorschlag dem Erfordernis von Artikel 27 Absatz 1 letzter Satz genügen würde. Man kann nicht davon ausgehen, daß eine Maßnahme, die für eine Maßnahme gegen Steuerumgehungen erklärt worden ist, eine solche Erwägung nahelegt oder ermöglicht.

auszulegen¹⁷. In bezug auf die Tragweite der zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen gebilligten Maßnahmen verweist die Kommission zu Recht auf den Grundsatz, den der Gerichtshof in der Rechtssache 5/84 aufgestellt hat, nämlich, daß solche Maßnahmen „geeignet sein [müssen], Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten, ... aber grundsätzlich von der in Artikel 11 geregelten Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nur insoweit abweichen [dürfen], als dies für die Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist“¹⁸. Die Kommission trägt ferner vor, daß, wenn ein marktübliches Entgelt entrichtet werde, es für die Erlaubnis zur Abweichung von der normalen Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a, der auf die „Gegenleistung [verweist], die der Lieferer oder Dienstleistende ... vom Abnehmer ... erhält oder erhalten soll“, keine Rechtfertigung gebe. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission zustimmend die gegenwärtige Praxis des Rates erwähnt, sicherzustellen, daß diese nach Artikel 27 gebilligten Sondermaßnahmen auf das das zur Erreichung ihres Zieles erforderliche Mindestmaß beschränkt würden¹⁹. Der Kläger hat die mögliche

Willkür einer auf den Ausgaben beruhenden Bemessungsgrundlage hervorgehoben, da solche Ausgaben im Bausektor häufig aufgebläht seien. Im vorliegenden Fall habe er das Mehrfamilienhaus auf eigene Kosten errichtet; jedoch sei die marktübliche Miete niedriger als eine aufgrund dieser Kosten errechnete Miete.

23. Deutschland bestreitet, daß seine Sondermaßnahme unverhältnismäßig sei. Es führt aus, daß es vernünftig sei, von einem Dienstleistenden allgemein zu verlangen, daß er eine Vergütung erhalte, die zumindest ebenso hoch sei wie die bei Erbringung der betreffenden Dienstleistung entstandenen Kosten. Bei den Fällen, in denen das auf dem Markt normalerweise zu erzielende Entgelt nicht einmal den Mindestbetrag dieser Kosten erreiche, handele es sich um Ausnahmen; im Ergebnis sei durch die Anwendung von § 10 Absatz 5 UStG auf diese Fälle der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt; sämtliche gesetzlichen Regelungen hätten objektiv zu sein, und daher sei es bei der Ausarbeitung einer Maßnahme zur Verhinderung von Mehrwertsteuerumgehungen legitim, Sachverhaltselemente, die in Fällen einer Mehrwertsteuerhinterziehung typischerweise vorlägen, zu berücksichtigen. Unter Hinweis auf Randnummer 30 des Urteils in der Rechtssache 324/82²⁰ behauptet Deutschland, daß Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie, falls erforderlich, die Anwendung von pauschalierten Elementen umfassen könnten. Es vergleicht die relativ seltenen Fälle, in denen die Anwendung von § 10 Absatz 5 zur Heranziehung einer Besteuerungsgrundlage führe, die das marktübliche Entgelt übersteige, mit der Allgemeingültigkeit der belgischen Maßnahmen, die der Gerichtshof in der Rechtssache 324/82 für unverhältnismäßig gehalten

17 — Vgl. beispielsweise in bezug auf die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Ausnahmen die Urteile in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13) und in der Rechtssache C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 19).

18 — Randnr. 29.

19 — Der Bevollmächtigte der Kommission hat auf eine vor kurzem ergangene Entscheidung hingewiesen, mit der der Rat die Niederlande ermächtigt habe, von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a abzuweichen und den Normalwert als Bemessungsgrundlage bei der Begründung bestimmter dinglicher Rechte unter zwei Voraussetzungen anzuwenden, deren erste eindeutig das Bemühen des Rates widerspiegelt, die Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit durch die betreffenden niederländischen Maßnahmen zu sichern. Sie sieht vor (Artikel 1 erster Gedankenstrich), daß die mit dem vorgenannten Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a festgelegte Bemessungsgrundlage, „verglichen mit dem bei freiem Wettbewerb zwischen unabhängigen Parteien für den fraglichen Gegenstand zu erzielenden Preis, unverhältnismäßig niedrig“ sein müsse; Entscheidung 96/432/EG des Rates vom 8. Juli 1996 zur Ermächtigung der Niederlande, eine von Artikel 11 der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste MwSt.-Richtlinie) abweichende Maßnahme anzuwenden, ABl. 1996, L 179, S. 51.

20 — Zitiert in Fußnote 8.

habe²¹; in dieser Rechtsache sei angenommen worden, daß der den zuständigen Behörden mitgeteilte Katalogpreis für neue Kraftfahrzeuge den Gegenwert darstelle, den ein Kraftfahrzeughändler ungeachtet der zahlreichen Rabatte und anderen Rückvergütungen auf den Preis, die in der Praxis häufig vereinbart würden, erhalte. Deutschland führt ferner aus, daß nach der Sondermaßnahme eine Bemessungsgrundlage angesetzt werde, deren Heranziehung in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie in Fällen des Eigenverbrauchs ausdrücklich vorgesehen sei. Da diese Fälle mit entgeltlichen Leistungen zwischen nahestehenden Personen vergleichbar seien, entspreche die Sondermaßnahme, obwohl sie auf einer Abweichung beruhe, dem Ansatz der Richtlinie.

24. Die Niederlande haben vorgetragen, daß ein nationales Gericht die Verhältnismäßigkeit einer gemäß Artikel 27 Absätze 1 bis 4 erteilten Ermächtigung des Rates nicht von sich aus in Frage stellen dürfe, da anderenfalls die Gültigkeit der die Maßnahme billigenden Ratsentscheidung der Überprüfung durch das nationale Gericht unterläge. Der Vertreter der Niederlande hat geltend gemacht, daß die Frage der Vereinbarkeit der Entscheidung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nur dann aufgeworfen werden dürfe, wenn die Gültigkeit der Entscheidung ausdrücklich angezweifelt werde.

21 — A. a. O.; vgl. Randnrn. 2 bis 7, in denen die betreffenden belgischen Maßnahmen im einzelnen beschrieben sind.

b) Stellungnahme

25. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie erlegt den Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Besteuerungsgrundlage einer Leistung eine eindeutige und unbedingte Verpflichtung auf. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, daß „Artikel 11 Teil A Absatz 1 ... für die einzelnen Rechte begründe[t], die diese vor den nationalen Gerichten geltend machen können“²². Ein Mitgliedstaat, der sich darauf beruft, daß der Rat eine Abweichung zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerumgehung oder -hinterziehung gemäß Artikel 27 gebilligt hat, die zur Heranziehung einer anderen als der in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a genannten Bemessungsgrundlage ermächtigt, muß Tragweite und Anwendung der erlassenen Maßnahmen rechtfertigen. Soweit sie für die Erreichung dieses Zieles nicht unbedingt erforderlich sind, können sie nicht zum Nachteil eines Steuerzahlers angewendet werden²³.

26. Ich stimme dem Einwand der Niederlande nicht zu, daß die erste Frage des vorliegenden Gerichts die Gültigkeit der Ermächtigung durch den Rat in Frage stelle. Das vorliegende Gericht hat die Formulierung gewählt, ob die Anwendung der deutschen Maßnahmen in solchen Fällen, in denen keine Steuerumgehung vorliege und ein marktübliches Entgelt vereinbart worden sei, durch diesen Beschluß gedeckt sei. Damit wird ein Auslegungs- und nicht ein Gültig-

22 — Vgl. Urteil BP Soupergaz, zitiert in Fußnote 14, Randnr. 36.

23 — Urteil in der Rechtssache 324/82, Randnr. 29.

keitsproblem aufgeworfen. Es obliegt dem Gerichtshof, dem vorlegenden Gericht Kriterien für die Entscheidung darüber an die Hand zu geben, ob die Abweichung, auf die sich Deutschland zur Rechtfertigung der Anwendbarkeit seiner Sondermaßnahmen unter den im Ausgangsverfahren gegebenen Umständen beruft, die sonst eindeutig gegen Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a verstießen, als nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie bewilligte Abweichung zulässig ist. Die gemeinschaftsrechtliche Frage, über die der Gerichtshof zu befinden hat, betrifft somit die Tragweite und nicht die Gültigkeit der vom Rat gebilligten Abweichung.

27. Die bloße Tatsache, daß sich die Anwendung der nationalen Maßnahmen allgemein mit dem Interesse rechtfertigen läßt, einen unbesteuerten Endverbrauch bei Leistungen zwischen nahestehenden Personen zu vermeiden, würde für sich allein die Anwendung der Maßnahmen nicht rechtfertigen, wenn ein völlig marktübliches Entgelt vereinbart worden ist. An dieser Stelle ist es wichtig, einige Ausführungen des vorlegenden Gerichts ins Gedächtnis zu rufen. Zunächst stellt das Gericht fest, daß, auch wenn Fälle wie der vorliegende, in denen die Miete zur Kostendeckung nicht ausreiche, „nicht so häufig und in ihrer finanziellen Auswirkung nicht so schwerwiegend sein mögen, daß sie zu Wettbewerbsverzerrungen führen, ... sie doch nicht auf einige wenige — vernachlässigenswerte — Ausnahmefälle beschränkt“ seien. Diese Ansicht des vorlegenden Gerichts ist dem gegenteiligen Vorbringen Deutschlands vorzuziehen, dessen Vertreter jedenfalls in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, daß dies bei der Vermietung von Immobilien häufiger vorkomme. Darüber hinaus verlangt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der für die Anwendung von Maßnahmen gilt, die die Mitgliedstaaten zur Verhütung von Steuerumgehungen aufgrund einer Ermächtigung

durch den Rat nach Artikel 27 erlassen haben, daß diese Maßnahmen auf die Fälle beschränkt werden, in denen sie ausdrücklich erforderlich sind. Das vorlegende Gericht stellt zweitens fest: „Die auf die Differenz zwischen Mindestbemessungsgrundlage und vereinbartem Entgelt entfallende Umsatzsteuer ist auf den Leistungsempfänger nicht abwälzbar.“ Dies läßt sich vermutlich oberflächlich mit dem Hinweis darauf rechtfertigen, daß der Dienstleistende, der Mehrwertsteuer auf das höher angesetzte Entgelt zahlen muß, in der Lage sein wird, Mehrwertsteuereinnahmen in entsprechender Höhe abzuziehen, und somit keinen Verlust erleiden wird. Gleichwohl scheint mir dies im Widerspruch zum Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems zu stehen. Der Gerichtshof hat in seinem kürzlich erlassenen Urteil in der Rechtssache C-317/94 ausgeführt²⁴:

„Das Grundprinzip ist, daß durch das Mehrwertsteuersystem nur der Endverbraucher belastet werden soll. Folglich kann der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat und auf deren Grundlage die von ihm letztlich getragene Mehrwertsteuer berechnet worden ist.“

Darüber hinaus stellt sich in gewöhnlichen Fällen von Verlustgeschäften nicht die Frage, ob auf einem künstlich höher angesetzten Verkaufspreis für eine Leistung zu bestehen ist, um die Input- und die Output-Steuer auszugleichen. Drittens, und dies ist am wichtigsten, hält das vorlegende Gericht die Heranziehung der Mindestbemessungsgrundlage dann für unverhältnismäßig, wenn

24 — Gibbs (Slg. 1996, I-5339, Randnr. 19).

das Entgelt marktüblich ist und keine Steuerumgehung vorliegt. Es führt aus, und ich stimme ihm darin zu, daß nichts dagegen spreche, den Normalwert als Bemessungsgrundlage bei abweichenden Sondermaßnahmen heranzuziehen. Das Gericht ist, kurz gesagt, der Auffassung, daß § 10 Absatz 5 UStG über den Zweck der Abweichung hinausgehe.

28. Ich teile die Auffassung des vorlegenden Gerichts. Es ist nicht erforderlich, die Frage nach der Gültigkeit der Abweichung aufzuwerfen. Es wäre sehr einfach gewesen, Fälle wie den vorliegenden zu regeln, in denen ein marktübliches Entgelt für Dienstleistungen erzielt wird. Soweit in § 10 Absatz 5 UStG eine solche Bestimmung fehlt, geht er über sein erklärtes Ziel hinaus und verstößt gegen Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

Zweite Frage

i) Einführung

29. Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob die fehlende Veröffentlichung auf Gemeinschaftsebene und auf nationaler Ebene die Gültigkeit oder Wirksamkeit einer vom Rat gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie sonst rechtsgültig bewilligten Abweichung beeinträchtigen könne. Entgegen der Ansicht des vorlegenden Gerichts und des Klägers stimmen Frank-

reich, Deutschland, die Niederlande und die Kommission darin überein, daß die Gültigkeit oder Anwendbarkeit einer solchen Abweichung nicht von einer Veröffentlichung oder Bekanntmachung abhängt, die nach ihrer Auffassung in keiner Bestimmung oder keinem Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verlangt werde. Diese Frage müßte, soweit sie möglicherweise das allgemeine Problem der Wirksamkeit unveröffentlichter Entscheidungen der Gemeinschaftsorgane gegenüber anderen Parteien als denjenigen, für die sie bestimmt sind, eindeutig vom Plenum des Gerichtshofes erörtert werden. Da der Gerichtshof, sollte er meiner Empfehlung zur ersten Frage folgen, möglicherweise entscheidet, daß sich eine Antwort auf die zweite Frage erübrigt, fühle ich mich nur unter einigem Vorbehalt verpflichtet, im Rahmen dieses Vorabentscheidungsersuchens die zweite Frage zu betrachten. Man sollte allerdings die Besonderheit dieser Frage beachten; nach der Formulierung des vorlegenden Gerichts betrifft sie lediglich das Recht der Mitgliedstaaten, sich auf „Sondermaßnahmen im Sinne von Artikel 27“ zu berufen, wenn der betreffende Ratsbeschluß weder im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* noch in dem des Mitgliedstaats, an den sich die Entscheidung richtet, veröffentlicht ist. Die folgenden Bemerkungen sind daher allein im Hinblick auf diese besondere Frage zu betrachten.

ii) Stellungnahme

30. Nach Artikel 191 des Vertrages sind bestimmte Rechtsakte der Gemeinschaft im

Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften zu veröffentlichen. Dieser Artikel bestimmt, soweit es für die vorliegende Rechtssache von Bedeutung ist:

„(2) Die Verordnungen des Rates und der Kommission sowie die an alle Mitgliedstaaten gerichteten Richtlinien dieser Organe werden im *Amtsblatt der Gemeinschaft* veröffentlicht. Sie treten zu dem durch sie festgelegten Zeitpunkt oder andernfalls am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft.

(3) Die anderen Richtlinien sowie die Entscheidungen werden denjenigen, für die sie bestimmt sind, bekanntgegeben und werden durch diese Bekanntgabe wirksam.“

Bei dem stillschweigenden Beschluß des Rates über die Bewilligung einer Abweichung gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie handelt es sich um eine „Entscheidung“ im Sinne von Artikel 191 Absatz 3 des Vertrages, die nicht veröffentlicht zu werden braucht²⁵. Da sie nämlich, wie Frankreich vorgetragen hat, durch Bekanntgabe (in

solchen Fällen gegenüber dem Mitgliedstaat, der den Antrag gestellt hat) wirksam wird, kann ihre Gültigkeit nicht von einer — auch nicht stillschweigenden — Verpflichtung zur Veröffentlichung im *Amtsblatt* abhängen. Diese Auslegung hat der Gerichtshof in seinem Urteil in den verbundenen Rechtssachen 73/63 und 74/63 bestätigt²⁶. Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß es zwar zu begrüßen wäre, daß abweichende — in jener Rechtssache von der Kommission nach Artikel 226 Absatz 2 des Vertrages erlassene — Entscheidungen „der Öffentlichkeit ... zur Kenntnis gebracht“ würden, daß „nach Artikel 191 ... Entscheidungen [aber] nur denjenigen bekanntzugeben [sind], für die sie bestimmt sind“²⁷.

31. Frankreich und Deutschland weisen darauf hin, daß die Praxis, die Bekanntgabe von Beschlüssen des Rates gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie in Teil L des *Amtsblatts* unter der Rubrik „Nicht veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte“ erst in den 80er Jahren aufgekommen sei und daß durch das vorliegende Argument des Klägers einige frühere, unveröffentlichte Entscheidungen des Rates unwirksam würden. Außerdem wäre es seltsam, wenn das Gemeinschaftsrecht den Rat verpflichtete, eine Entscheidung zu veröffentlichen, die eine Abweichung von einer Richtlinie gestatte, die ihrerseits nur im Wege der Information veröffentlicht worden sei.

32. Auch der Wortlaut des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie enthält keinerlei Ver-

25 — Zur maßgeblichen Zeit war dies Artikel 191 Absatz 2 EWG-Vertrag. Tatsächlich wurde, wie Frankreich zutreffend bemerkt hat, die Sechste Richtlinie, für deren Erlaß Artikel 191 Absatz 2 galt, im *Amtsblatt* lediglich im Wege der Mitteilung veröffentlicht. Erst nach der neuen, durch Artikel G Nummer 63 des Vertrages über die Europäische Union geänderten Fassung des Artikels 191 Absatz 2 EG-Vertrag ist die Veröffentlichung der an alle Mitgliedstaaten gerichteten Richtlinien des Rates und der Kommission erforderlich.

26 — Zitiert in Fußnote 9.

27 — Slg. 1964, I, 29.

pflichtung, eine hiernach erteilte Ermächtigung zu veröffentlichen. Frankreich stützt sich insbesondere auf die Ausführungen des Gerichtshofes in der Rechtssache C-62/93, wonach „Abweichungen von der Richtlinie nur dann im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht [stehen], wenn sie zum einen im Rahmen der in Artikel 27 Absatz 1 genannten Ziele bleiben und wenn sie zum anderen der Kommission mitgeteilt worden sind und der Rat gemäß Artikel 27 Absätze 1 bis 4 seine stillschweigende oder ausdrückliche Ermächtigung dazu erteilt hat“²⁸. Obwohl der Gerichtshof damals diese Frage nicht entscheiden mußte, stellt der Wortlaut dieser Passage doch eine überzeugende stillschweigende Anerkennung der Ansicht dar, daß es keine gemeinschaftsrechtliche Veröffentlichungspflicht gibt. Ich teile die Auffassung des vorliegenden Gerichts, daß die fehlende Veröffentlichung der Ermächtigung im Amtsblatt deren Gültigkeit nicht beeinträchtigt.

bei fehlender Veröffentlichung des Ermächtigungsverfahrens zu dieser deutschen Sondermaßnahme dem Steuerpflichtigen nicht entgegengehalten werden könne, der darüber hinaus berechtigt sei, sich auf die günstigeren, unmittelbar wirksamen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zu berufen. In seinen dem Gerichtshof übermittelten Erklärungen verteidigt Deutschland das Vorbringen des Ministeriums im Ausgangsverfahren. Es stützt sich auf die ausdrückliche Feststellung in der Einzelbegründung zum Gesetzentwurf vom 15. März 1978, daß die Bestimmung, die letztlich § 10 Absatz 5 geworden sei, durch eine Abweichung gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie habe gedeckt werden sollen. Diese Aussage habe die Steuerpflichtigen darüber unterrichtet, daß der Bundesregierung die erforderliche Ermächtigung durch den Rat bereits erteilt worden sei oder das entsprechende Verfahren im Gange sei. Einem Steuerpflichtigen stehe es natürlich frei, die Vereinbarkeit einer schließlich erteilten Ermächtigung mit der Sechsten Richtlinie anzuzweifeln. In solchen Fällen könne das nationale Gericht gemäß Artikel 35 des Grundgesetzes von den deutschen Behörden verlangen, alle für die Ermächtigung zweckdienlichen Angaben zu machen.

33. Die zweite Frage geht allerdings auch dahin, ob die Wirksamkeit einer rechtsgültig bewilligten Ermächtigung des Rates auf nationaler Ebene dadurch beeinträchtigt werde, daß sie nicht in einer amtlichen Veröffentlichung des Mitgliedstaats, für den sie bestimmt gewesen sei, veröffentlicht worden sei. Das vorliegende Gericht weist darauf hin, daß die Kommission in ihren Erklärungen in der Rechtssache C-340/92²⁹ die Auffassung vertreten habe, daß § 10 Absatz 5 UStG 1980

34. Nach meiner Auffassung stellt sich damit die Frage, ob die fehlende Veröffentlichung der Abweichung die Rechtssicherheit oder die Wirksamkeit der gerichtlichen Kontrolle vermindert, die einem Steuerpflichtigen, der die Anwendung der Abweichung anfechten möchte, zur Verfügung stehen muß. So hat der Gerichtshof beispielsweise in der Rechts-

²⁸ — Randnr. 22.

²⁹ — Boesenberg. Dieses Vorabentscheidungsersuchen betraf ebenfalls § 10 Absatz 5 UStG 1980, wurde jedoch durch Beschluß des Präsidenten des Gerichtshofes vom 6. Oktober 1993 im Register des Gerichtshofes gestrichen.

sache 169/80 ausgeführt: „Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, daß eine den Abgabepflichtigen belastende Regelung klar und deutlich ist, damit er seine Rechte und Pflichten unzweideutig erkennen und somit seine Vorkehrungen treffen kann.“³⁰ Außerdem hat der Gerichtshof in der Rechtssache 222/86³¹ den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz gegenüber Entscheidungen, die gegen die individuelle Inanspruchnahme von durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechten gerichtet sind (in jenem Fall Artikel 48 des Vertrages), so charakterisiert, daß die betreffenden einzelnen ihr „Recht ... unter den bestmöglichen Voraussetzungen geltend machen können [müssen] und ... ihnen die Möglichkeit einzuräumen [ist], in Kenntnis aller Umstände zu entscheiden, ob es für sie von Nutzen ist, vor Gericht zu gehen“³². Ich bin nicht der Meinung, daß die fehlende Veröffentlichung eines Ratsbeschlusses wie desjenigen in der vorliegenden Rechtssache auf nationaler Ebene die Rechtssicherheit oder die Wirksamkeit verwaltungsrechtlicher oder gerichtlicher Rechtsbehelfe, die dem betroffenen Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen, in anderer als vielleicht rein formaler Hinsicht beeinträchtigt.

35. In Fällen wie dem des Klägers hat der Steuerpflichtige unter öffentlich-rechtlichen Aspekten Zugang erstens zum Wortlaut der Sechsten Richtlinie, der ihm ausdrücklich zur Kenntnis bringt, daß der Rat gemäß Artikel 27 stillschweigend die Ermächtigung zu Abweichungen erteilen kann, und zweitens zu den Vorschriften des nationalen Rechts, die (in der vorliegenden Rechtssache) gleichzeitig diese Richtlinie und die ihm entgegengehaltene, angefochtene Abweichung von ihr umgesetzt haben. In dieser Beziehung verfügt er somit über das Recht auf effekti-

ven Rechtsschutz, da er, allein durch seinen Einwand, sogar in einem frühen Stadium, auf Verwaltungsebene, verlangen kann, daß der betreffende Mitgliedstaat die Diskrepanz zwischen dem Wortlaut seiner nationalen Vorschriften zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie und der Richtlinie selbst rechtfertigt. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige das Recht, sich unmittelbar auf die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zu berufen, es sei denn, der Mitgliedstaat kann eine gültige Abweichungsermächtigung vorweisen. Somit trägt der Mitgliedstaat die Beweislast und muß, falls erforderlich, vor dem nationalen Gericht den Nachweis führen, daß die Anforderungen des Artikels 27, wie der Gerichtshof in der Rechtssache C-62/93 erläutert hat (vgl. oben, Nr. 32), erfüllt sind. In einem solchen Verfahren verlangt das Gemeinschaftsrecht, zusätzlich zu den jeweiligen vom nationalen Recht verliehenen Rechten, daß dem Steuerpflichtigen natürlich jede angemessene Möglichkeit eingeräumt wird, eine solche Erfüllung anzufechten und in Zweifel zu ziehen. Es ist anzunehmen, daß ihm das nationale Gericht gemäß den nationalen Verfahren Zugang zu allen erforderlichen Informationen, angemessene Fristen und in Anbetracht der gesetzlichen Kosten geeignete Rechtsbehelfe, im Ergebnis also ein faires Verfahren, zugestehen wird³³. Jedoch vermag ich nicht zu erkennen, wie die fehlende Veröffentlichung der Abweichungsermächtigung als solche das Recht eines Mitgliedstaats beeinträchtigen können soll, sich auf diese Abweichung zu berufen. Dies muß insbesondere dann der Fall sein, wenn die bewilligte Abweichung die Tragweite einer Richtlinie beschränkt, die von dem betreffenden Mitgliedstaat gemäß Artikel 189 des Vertrages fristgerecht und in geeigneter Weise umgesetzt worden ist und die auf den ersten Blick ausdrücklich die Bewilligung derartiger Abweichungen ermöglicht.

30 — Gondrand Frères (Slg. 1981, 1931, Randnr. 17).

31 — Unectef (Slg. 1987, 4097).

32 — A. a. O., Randnr. 15.

33 — Vgl. beispielsweise in bezug auf das irische Recht das Urteil State (Ficaly)/Donoghue, IR 1976, 325.

IV — Schlußfolgerung

36. Demnach bin ich der Auffassung, daß die erste Frage des vorliegenden Gerichts folgendermaßen beantwortet werden sollte:

Eine gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage einem Mitgliedstaat erteilte Ermächtigung des Rates, die die Einführung von Sondermaßnahmen zur Verhütung von Mehrwertsteuerumgehungen zuläßt, deckt keine nationalen Maßnahmen, die im Falle entgeltlicher Lieferungen zwischen nahestehenden Personen die Ausgaben des Steuerpflichtigen im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388 auch dann als Mindestbemessungsgrundlage ansetzen, wenn das vereinbarte Entgelt marktüblich, aber niedriger als die Mindestbemessungsgrundlage ist.

Sollte der Gerichtshof meinem Vorschlag einer Antwort auf die erste Frage nicht folgen, sollte die zweite Frage nach meiner Auffassung folgendermaßen beantwortet werden:

Ein Mitgliedstaat kann einem Steuerpflichtigen nationale Maßnahmen zur Umsetzung einer vom Rat gemäß Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie 77/388 stillschweigend beschlossenen Abweichungsermächtigung, die sowohl den formellen als auch den materiellen Gültigkeitsanforderungen von Artikel 27 Absätze 1 bis 4 dieser Richtlinie genügt, auch dann entgegenhalten, wenn erstens der Ermächtigungsbeschluß des Rates nicht im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* und zweitens das Ermächtigungsverfahren im Sinne des Artikels 27 Absätze 2 bis 4 der Richtlinie 77/388 — nach dessen Durchführung — nicht in amtlichen Veröffentlichungen des Mitgliedstaats veröffentlicht wurden.