URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

9. Juni 2011 *

In der Rechtssache C-285/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Supremo (Spanien) mit Entscheidung vom 26. April 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 7. Juni 2010, in dem Verfahren

Campsa Estaciones de Servicio SA

gegen

Administración del Estado

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Schiemann, der Richterin A. Prechal und des Richters E. Jarašiūnas (Berichterstatter),

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

* Verfahrenssprache: Spanisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 31. März 2011,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Campsa Estaciones de Servicio SA, vertreten durch F. Bonastre Capell, abogado,

— der spanischen Regierung, vertreten zunächst durch B. Plaza Cruz, sodann durch S. Centeno Huerta als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch I. Martínez del Peral und R. Lyal als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung 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 (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits der Campsa Estaciones de Servicio SA (im Folgenden: Campsa) gegen die Administración del Estado wegen eines Bescheids der Oficina Nacional de Inspección (nationaler Inspektionsdienst) über die Mehrwertsteuer für das Jahr 1993.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Nach Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

4 Art. 5 Abs. 6 und 7 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„(6) Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.

(7) Die Mitgliedstaaten können einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen

a) die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde;

b) die Zuordnung eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen zu einem nicht besteuerten Tätigkeitsbereich, wenn dieser Gegenstand bei seiner Anschaffung oder seiner Zuordnung nach Buchstabe a) zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

c) … der Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese Gegenstände bei ihrer Anschaffung oder bei ihrer Zuordnung nach Buchstabe a) zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben."

5 Art. 6 Abs. 2 und 3 der Richtlinie bestimmt:

„(2) 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;

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

…

(3) … die Mitgliedstaaten [können] vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 auch die Durchführung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen in den Fällen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen, in denen die Durchführung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen ihn nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätte."

6 Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, der die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer im Inland betrifft, sieht vor:

„Die Besteuerungsgrundlage ist

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) 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;

b) bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden;

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

d) bei den in Artikel 6 Absatz 3 genannten Umsätzen der Normalwert des betreffenden Umsatzes.

...“

7 Art. 27 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(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.

(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.

(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.

(5) Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1977 Sondermaßnahmen von der der Art der in Absatz 1 genannten angewandt haben, können sie aufrechterhalten, sofern sie diese der Kommission vor dem 1. Januar 1978 mitteilen und unter der Bedingung, dass diese Sondermaßnahmen — sofern es sich um Maßnahmen zur Erleichterung der Steuererhebung handelt — dem in Absatz 1 festgelegten Kriterium entsprechen."

8 Mit der Entscheidung 2006/387/EG des Rates vom 15. Mai 2006 zur Ermächtigung des Königreichs Spanien zur Anwendung einer von Art. 11 und Art. 28e der Sechsten Richtlinie abweichenden Regelung (ABl. L 150, S. 11) wurde das Königreich Spanien im Verfahren nach Art. 27 Art. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie ermächtigt, eine von der allgemeinen Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie abweichende Sondermaßnahme einzuführen. In Art. 1 dieser Entscheidung heißt es:

„[D]as Königreich Spanien [wird] ermächtigt, festzulegen, dass die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, bei Dienstleistungen und beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen der Normalwert gemäß der Definition in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe d der genannten Richtlinie ist, wenn die Gegenleistung deutlich niedriger ist als der Normalwert der betreffenden Leistung und deren Empfänger oder, im Falle eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, der Erwerber kein Recht auf vollen Abzug der Vorsteuer … hat.

Diese Regelung darf nur zur Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehung angewandt werden, wenn die Gegenleistung, auf der die Steuerbemessungsgrundlage ansonsten beruhen würde, durch familiäre Bindungen, Bindungen im Zusammenhang mit Leitungsfunktionen sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen gemäß der Definition der nationalen Rechtsvorschriften beeinflusst wurde. …"

9 Art. 11 Teil A der Sechsten Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388 hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. L 221,

S. 9) geändert. Insbesondere wurde durch die Richtlinie 2006/69 in Art. 11 Teil A der Sechsten Richtlinie ein neuer Abs. 6 eingefügt. Danach können die Mitgliedstaaten zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen oder bei Dienstleistungen der Normalwert ist, wenn die Gegenleistung, je nach den Umständen, höher oder niedriger als dieser Normalwert ist und wenn eine Bindung zwischen den Parteien des Umsatzes besteht.

10 Mit Inkrafttreten der Richtlinie 2006/69 lief die dem Königreich Spanien nach der Entscheidung 2006/387 erteilte Ermächtigung ab.

11 Die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, bei Umsätzen zwischen verbundenen Parteien zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung Maßnahmen zu treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage der Normalwert des Umsatzes ist, wird ihnen jetzt durch Art. 80 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) geboten, die gegenwärtig in Kraft ist.

Nationales Recht

12 Art. 78 Abs. 1 des Gesetzes 37/1992 über die Mehrwertsteuer (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) vom 28. Dezember 1992 (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44247) in seiner zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung (im Folgenden: Gesetz 37/1992) stellte die allgemeine Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage wie folgt auf:

„Die Besteuerungsgrundlage ist der Gesamtwert der vom Abnehmer oder einem Dritten für den Umsatz erbrachten Gegenleistung."

13 Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 sah jedoch vor:

„Besteht zwischen den Parteien, zwischen denen der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze getätigt werden, eine Bindung und vereinbaren diese Preise, die erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegen, darf die Besteuerungsgrundlage nicht niedriger sein, als sie es bei Anwendung der Regeln in den Abs. 3 und 4 wäre."

14 Art. 79 des Gesetzes 37/1992 stellte in den Abs. 3 und 4 Sonderregeln für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bei Entnahme oder Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen für private Zwecke des Steuerpflichtigen auf. Diese Fälle entsprachen den Tatbeständen der Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie.

15 Nach dem Erlass der Richtlinie 2006/69 wurde Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 durch das Gesetz 36/2006 über Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) vom 29. November 2006 (BOE Nr. 286 vom 30. November 2006, S. 42087) geändert. Der Wortlaut dieser Bestimmung wurde angepasst, um den Änderungen von Art. 11 Teil A der Sechsten Richtlinie durch die Richtlinie 2006/69, insbesondere der Einfügung des neuen Abs. 6, Rechnung zu tragen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

16 Am 31. Dezember 1993 veräußerte Campsa mehrere im spanischen Hoheitsgebiet gelegene Tankstellen an Repsol Combustibles Petrolíferos SA für einen Betrag von 1 732 419 313 ESP. Es ist nicht bestritten, dass es sich um einen Umsatz zwischen verbundenen Parteien im Sinne von Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 handelte.

17 Am 7. Juli 1998 teilte die spanische Finanzinspektion Campsa mit, sie könne deren Mehrwertsteuererklärung für das Jahr 1993 nicht akzeptieren, denn auf diesen Verkauf müsse die Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage in Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 Anwendung finden, da dieser Verkauf durch eine Bindung zwischen den betreffenden Parteien gekennzeichnet sei und diese erkennbar unter dem Marktpreis liegende Preise vereinbart hätten. Die Finanzinspektion setzte daher die richtige Besteuerungsgrundlage mit 4 076 112 060 ESP an. Ein Mehrwertsteuerbescheid für das Jahr 1993, der auf diese geschätzte Besteuerungsgrundlage gestützt wurde, wurde am 11. Dezember 1998 erteilt.

18 Das Tribunal Económico-Administrativo Central bestätigte diesen Steuerbescheid mit Entscheidung vom 21. Februar 2001. Campsa legte gegen diese Entscheidung ein Rechtsmittel bei der Kammer für Verwaltungsrechtsstreitigkeiten der Audiencia Nacional ein, das diese mit Urteil vom 30. April 2004 zurückwies. Campsa legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht ein.

19 Das Tribunal Supremo ist der Ansicht, dass es für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits insbesondere feststellen müsse, ob die allgemeine Regel der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zwingend auf Umsätze zwischen verbundenen Parteien anzuwenden sei, da diese Richtlinie keine besondere Regelung über die Bestimmung der auf solche Fälle anwendbaren Besteuerungsgrundlage enthalte.

20 Nach Auffassung des Tribunal Supremo ruft die Auslegung des Unionsrechts ernste Zweifel hervor. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs scheine für die Anwendung dieser allgemeinen Regel zu sprechen, und das Königreich Spanien habe die Ermächtigung zur Abweichung erst nach dem fraglichen Steuerbescheid erhalten. Allerdings hätten die Mitgliedstaaten seit dem Inkrafttreten der Richtlinie 2006/69 die Möglichkeit, besondere abweichende Maßnahmen für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage, wie sie durch die Entscheidung 2006/387 zugelassen worden sei, zu treffen, ohne zuvor eine Ermächtigung zu beantragen, und diese Möglichkeit bestehe nach der Richtlinie 2006/112 fort. Im Übrigen mache der Abogado del Estado (Vertreter des Staates) im vorliegenden Verfahren geltend, dass selbst vor dem Erlass der Entscheidung 2006/387 die Anwendung von Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 nicht gegen das Unionsrecht verstoßen habe, insbesondere, weil die Sechste Richtlinie die

Anwendung des normalen Marktwerts bei Entnahmen oder Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen für private Zwecke des Steuerpflichtigen im Sinne der Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie auch bei Umsätzen zwischen verbundenen Parteien zugelassen habe.

21 Das Tribunal Supremo hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erlaubt es die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten, für Umsätze zwischen verbundenen Parteien zu einem Preis, der den üblichen Marktpreis offensichtlich unterschreitet, eine andere als die in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a allgemein vorgesehene Besteuerungsgrundlage — die Gegenleistung — einzuführen, indem sie den Anwendungsbereich der Vorschriften über die Entnahme von Gegenständen und Dienstleistungen (wie in Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 vor seiner Änderung durch das Gesetz 36/2006) ohne Einhaltung des in Art. 27 der Richtlinie vorgesehenen spezifischen Verfahrens für die Ermächtigung zur Einführung von abweichenden Sondermaßnahmen, die Spanien erst mit der Entscheidung 2006/387 erlangte, ausweiten?

Zur Vorlagefrage

22 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, auf Umsätze zwischen verbundenen Parteien, die einen erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegenden Preis vereinbart haben, eine andere Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage als die in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehene allgemeine Regel anzuwenden, indem er die Anwendung der Regeln für

die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Entnahme oder die Verwendung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen für private Zwecke des Steuerpflichtigen im Sinne der Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Umsätze erstreckt, obwohl dieser Mitgliedstaat nicht das Verfahren nach Art. 27 der Sechsten Richtlinie befolgt hat, um die Ermächtigung zur Einführung einer solchen von der allgemeinen Regel abweichenden Maßnahme zu erhalten.

23 Die spanische Regierung vertritt die Ansicht, ein Mitgliedstaat sei berechtigt, unter Umständen, wie sie in Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 vorgesehen gewesen seien, eine andere als die allgemeine Besteuerungsgrundlage in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie festzulegen. Diese nationale Bestimmung habe den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Gleichbehandlung entsprochen und im Einklang mit der Sechsten Richtlinie gestanden, da mit ihr die Bekämpfung der Steuerumgehung bezweckt gewesen sei. Ferner sei den Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Einführung abweichender Maßnahmen dieser Art durch die Richtlinie 2006/69 geboten worden, und diese bestehe nach der Richtlinie 2006/112 fort.

24 Campsa und die Europäische Kommission sind dagegen der Ansicht, dass die Sechste Richtlinie vor ihrer Änderung durch die Richtlinie 2006/69 die Mitgliedstaaten nicht ermächtigt habe, unter Umständen, wie sie in Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 vorgesehen gewesen seien, eine andere Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage als die in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie aufzustellen, ohne die in Art. 27 der Richtlinie für die Einführung einer solchen abweichenden Maßnahme vorgesehene Ermächtigung erhalten zu haben.

25 In diesem Zusammenhang ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Möglichkeit, einen Umsatz als „Umsatz gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 der Sechsten Richtlinie einzustufen, nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraussetzt. So ist der Umstand unerheblich, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über dem Selbstkostenpreis und somit zu einem Preis über oder unter dem normalen

Marktpreis ausgeführt wird, wenn es um diese Qualifizierung geht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Slg. 2005, I-743, Randnr. 22). Das Gleiche gilt für die Bindung, die zwischen den Parteien des Umsatzes bestehen kann.

26 Zum anderen finden die in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b bis d der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regeln für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bereits nach dem Wortlaut der Art. 5 Abs. 6 und 7 sowie 6 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie, die bestimmte Umsätze, für die der Steuerpflichtige keine tatsächliche Gegenleistung erhalten hat, entgeltlich ausgeführten Umsätzen gleichstellt, nur auf unentgeltliche Umsätze Anwendung (vgl. in diesem Sinne Urteil Hotel Scandic Gåsabäck, Randnr. 24).

27 Somit ist der Umsatz, wenn eine Gegenleistung vereinbart und tatsächlich in unmittelbarem Austausch gegen den gelieferten Gegenstand oder die erbrachte Dienstleistung dem Steuerpflichtigen erbracht worden ist, als entgeltlicher Umsatz zu betrachten, auch wenn er zwischen verbundenen Parteien getätigt wird und der vereinbarte und tatsächlich gezahlte Preis erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegt. Die Besteuerungsgrundlage für einen solchen Umsatz ist daher gemäß der allgemeinen Regel in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie zu bestimmen.

28 Nach ständiger Rechtsprechung ist gemäß der allgemeinen Regel die Besteuerungsgrundlage für Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stellt also den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar. Außerdem muss diese Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden können (vgl. Urteil Hotel Scandic Gåsabäck, Randnr. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 In diesem Zusammenhang trifft zwar zu, dass, wie die spanische Regierung ausgeführt hat, der Grundsatz der Gleichbehandlung, dessen besondere Ausprägung auf der Ebene des abgeleiteten Unionsrechts und im besonderen Sektor des Abgabenwesens der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist, verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre (Urteile vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Slg. 2008, I-2283, Randnrn. 49 und 51, und vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 44).

30 Indessen kann, da Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, bei denen ein erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegender Preis vereinbart worden ist, dennoch entgeltliche Umsätze bleiben, bei denen eine echte Gegenleistung, die als Besteuerungsgrundlage dienen kann, empfangen worden ist, der Grundsatz der Gleichbehandlung allein nicht gebieten, auf diese Umsätze die Regeln für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage anzuwenden, die für unentgeltliche Umsätze vorgesehen sind, die dazu dienen, in Ermangelung einer tatsächlichen Gegenleistung eine solche Besteuerungsgrundlage nach objektiven Kriterien zu schätzen, da diese beiden Arten von Umsätzen nicht vergleichbar sind.

31 Ferner ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass der Unionsgesetzgeber vorgesehen hat, dass gemäß Art. 27 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten gegebenenfalls ermächtigt werden können, von den Regeln dieser Richtlinie und insbesondere denen in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a abzuweichen (vgl. insbesondere Urteil Hotel Scandic Gåsabäck, Randnr. 26).

32 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, stehen jedoch neue Sondermaßnahmen, die von der Sechsten Richtlinie abweichen, nur dann im Einklang mit dem Unionsrecht, wenn sie zum einen im Rahmen der in Art. 27 Abs. 1 genannten Ziele bleiben und wenn sie zum anderen der Kommission mitgeteilt worden sind und der Rat gemäß Art. 27 Abs. 1 bis 4 seine stillschweigende oder ausdrückliche Ermächtigung dazu erteilt hat (Urteile vom 13. Februar 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Slg.

1985, 617, Randnr. 24, und vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 22). Ferner kann ein Mitgliedstaat nicht ohne Verletzung des EG-Vertrags (jetzt AEU-Vertrag) einem Steuerpflichtigen eine vom System der Sechsten Richtlinie abweichende Bestimmung entgegenhalten, die unter Verstoß gegen die den Mitgliedstaaten durch Art. 27 Abs. 2 dieser Richtlinie auferlegte Mitteilungspflicht erlassen wurde (vgl. in diesem Sinne Urteile Direct Cosmetics, Randnr. 37, und vom 15. Juni 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Slg. 2006, I-5381, Randnr. 48).

33 Es ist festzustellen, dass eine Bestimmung wie Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 eine neue abweichende Maßnahme im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie darstellt. Auch wenn nämlich, wie die spanische Regierung in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, Art. 79 Abs. 5 einer Bestimmung entspricht, die durch das Gesetz 30/1985 über die Mehrwertsteuer (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) vom 2. August 1985 (BOE Nr. 190 vom 9. August 1985, S. 25214) in das spanische Recht eingeführt worden ist und mit der das Königreich Spanien insbesondere im Hinblick auf seinen Beitritt zu den Europäischen Gemeinschaften die Sechste Richtlinie in nationales Recht umgesetzt hat, erfolgte der Erlass dieser Bestimmung dennoch nach dem 1. Januar 1977.

34 Im Fall eines Beitritts gilt nämlich eine Verweisung auf einen im Unionsrecht vorgesehenen Zeitpunkt, sofern die Beitrittsakte oder ein anderer Unionsrechtsakt nichts anderes bestimmt, auch für den beitretenden Staat, selbst wenn dieser Zeitpunkt vor dem des Beitritts liegt (Urteil vom 21. Juni 2007, Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Slg. 2007, I-4985, Randnr. 32). Was das Königreich Spanien betrifft, war der Zeitpunkt 1. Januar 1977 weder in der Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Spanien und der Portugiesischen Republik und die Anpassungen der Verträge (ABl. 1985, L 302, S. 23) noch in einem anderen Gemeinschaftsrechtsakt Gegenstand einer Anpassung. Es kann daher nicht angenommen werden, dass eine Bestimmung wie Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 unter Art. 27 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie fallen könnte.

35 Folglich unterlag der Erlass von Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 durch das Königreich Spanien dem Verfahren nach Art. 27 Abs. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie und

hätte daher nach diesem Verfahren mitgeteilt werden und Gegenstand einer Ermächtigung sein müssen. Es steht jedoch fest, dass diese nationale Bestimmung zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens nicht Gegenstand einer solchen Mitteilung und Ermächtigung gewesen war, und es ist nicht dargetan, dass es sich in Bezug auf die entsprechende Bestimmung anders verhalten hätte, die im Gesetz 30/1985 enthalten gewesen sein soll. Daher genügt der Umstand, dass eine solche abweichende Maßnahme zu diesem Zeitpunkt nicht mitgeteilt worden war und nicht Gegenstand einer Ermächtigung gemäß dem Verfahren in Art. 27 Abs. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie war, für die Feststellung, dass sie von einem Mitgliedstaat nicht angewandt und einem Steuerpflichtigen nicht entgegengehalten werden kann.

36 Zwar hat, wie die spanische Regierung in der mündlichen Verhandlung angegeben hat, der Gerichtshof in Randnr. 50 des Urteils Heintz van Landewijck ausgeführt, dass eine verspätete Mitteilung einer abweichenden Maßnahme in Bezug auf die Frage, ob die Maßnahme einem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden kann, nicht die gleichen Folgen haben kann wie das Unterlassen jeder Mitteilung. Doch bezog sich diese Feststellung erstens auf eine Situation, in der die fragliche abweichende Maßnahme zum einen unter Art. 27 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie fiel, eine Situation, die der Gerichtshof von derjenigen einer unter Art. 27 Abs. 1 fallenden Maßnahme unterschieden hat, und diese Maßnahme zum anderen unter Verletzung der Mitteilungsfrist in Art. 27 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie, jedoch vor dem Sachverhalt, der zu dem beim nationalen Gericht anhängigen Ausgangsverfahren geführt hat, mitgeteilt worden war, und zweitens wurde mit dieser Feststellung die Frage beantwortet, ob eine solche abweichende Maßnahme auch nach der verspäteten Mitteilung unanwendbar zu bleiben hatte (vgl. Urteil Heintz van Landewijck, Randnrn. 47 bis 51).

37 Diese Umstände sind mit denjenigen des vorliegenden Ausgangsverfahrens nicht vergleichbar. Daher lässt sich aus dem Urteil Heintz van Landewijck nicht herleiten, dass eine unter Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie fallende nationale Bestimmung, weil sie zeitlich nach dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens Gegenstand einer Mitteilung an die Kommission und einer Ermächtigung durch diese war, auf vor ihrer Mitteilung liegende Sachverhalte anwendbar sein müsste.

38 Ferner ist zu beachten, dass die Gefahr der Steuerumgehung, deren Bekämpfung Art. 79 Abs. 5 des Gesetzes 37/1992 nach den Ausführungen der spanischen Regierung dienen soll, nur zu einem Antrag gemäß Art. 27 der Sechsten Richtlinie auf Erlass abweichender Maßnahmen durch den betreffenden Mitgliedstaat zur Vermeidung bestimmter Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen führen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil Hotel Scandic Gåsabäck, Randnr. 26); dieser Antrag wurde erst zu einem nach dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens liegenden Zeitpunkt gestellt.

39 Schließlich hat der insbesondere vom vorlegenden Gericht und der spanischen Regierung angeführte Umstand, dass die Mitgliedstaaten seit dem Inkrafttreten der Richtlinie 2006/69 die Möglichkeit haben, ohne Beantragung einer vorherigen Ermächtigung und zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung Maßnahmen zu treffen, um sicherzustellen, dass die Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Umständen, wenn zwischen den Parteien des Umsatzes eine Bindung besteht, der Normalwert des Umsatzes ist, keinen Einfluss darauf, dass die Sechste Richtlinie zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens ihnen keine solche Möglichkeit außerhalb des in Art. 27 Abs. 1 bis 4 dieser Richtlinie vorgesehenen Verfahrens bot.

40 Nach allem ist die Sechste Richtlinie dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat verwehrt, auf Umsätze der im Ausgangsverfahren fraglichen Art zwischen verbundenen Parteien, die einen erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegenden Preis vereinbart haben, eine andere Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage als die in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie vorgesehene allgemeine Regel anzuwenden, indem er die Anwendung der Regeln für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Entnahme oder die Verwendung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen für private Zwecke des Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 dieser Richtlinie auf diese Umsätze erstreckt, obwohl dieser Mitgliedstaat nicht das Verfahren nach Art. 27 dieser Richtlinie befolgt hat, um die Ermächtigung zur Einführung einer solchen von der allgemeinen Regel abweichenden Maßnahme zu erhalten.

Kosten

41 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Die 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 ist dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat verwehrt, auf Umsätze der im Ausgangsverfahren fraglichen Art zwischen verbundenen Parteien, die einen erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegenden Preis vereinbart haben, eine andere Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage als die in Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie vorgesehene allgemeine Regel anzuwenden, indem er die Anwendung der Regeln für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Entnahme oder die Verwendung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen für private Zwecke des Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 dieser Richtlinie auf diese Umsätze erstreckt, obwohl dieser Mitgliedstaat nicht das Verfahren nach Art. 27 dieser Richtlinie befolgt hat, um die Ermächtigung zur Einführung einer solchen von der allgemeinen Regel abweichenden Maßnahme zu erhalten.

Unterschriften