URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
29. Mai 1997 *

In der Rechtssache C-63/96

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Bundesfinanzhof in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Finanzamt Bergisch Gladbach

gegen

Werner Skripalle,

Beteiligter: **Bundesministerium der Finanzen,**

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

erläßt

* Verfahrenssprache: Deutsch.

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. C. Moitinho de Almeida sowie der Richter L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet und P. Jann (Berichterstatter),

Generalanwalt: N. Fennelly
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigten,

— der französischen Regierung, vertreten durch Catherine de Salins, Abteilungsleiterin in der Direktion für Rechtsfragen des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, und Gautier Mignot, Sekretär für Auswärtige Angelegenheiten in derselben Direktion, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Jürgen Grunwald und Enrico Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Werner Skripalle, vertreten durch Rechtsanwalt Kurt Conscience, Bochum-Querenburg, der deutschen Regie-

rung, vertreten durch Ernst Röder, der französischen Regierung, vertreten durch Gautier Mignot, der niederländischen Regierung, vertreten durch Marc Fierstra, stellvertretender Rechtsberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch Jürgen Grunwald, in der Sitzung vom 22. Januar 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. Februar 1997,

folgendes

Urteil

1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluß vom 13. Dezember 1995, beim Gerichtshof eingegangen am 8. März 1996, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt Bergisch Gladbach (im folgenden: Finanzamt) und Herrn Skripalle wegen der Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bei persönlichen Beziehungen zwischen dem Erbringer und dem Empfänger von besteuerten Leistungen.

3 Laut Vorlagebeschluß ist Herr Skripalle Eigentümer eines von ihm errichteten Mehrfamilienhauses und mehrerer Eigentumswohnungen. Er vermietete diese Objekte an eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter sein volljähriger Sohn und seine Ehefrau mit Anteilen je zu 1/2 waren. Seine Ehefrau war auch die alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin dieser Gesellschaft.

4 Was die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf Mieteinkünfte angeht, sieht das deutsche Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung von 1980 (BGBl. I S. 1953) in § 10 Absatz 1 als Regelfall vor:

„Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer."

§ 10 Absatz 4 UStG sieht Ausnahmen von diesem Regelfall für den Eigenverbrauch vor, für den der Umsatz unter bestimmten Voraussetzungen nach den bei der Ausführung dieses Umsatzes entstandenen Kosten bemessen wird.

Gemäß § 10 Absatz 5 UStG gilt § 10 Absatz 4 entsprechend für „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 ..."

5 Gemäß diesen Bestimmungen setzte das Finanzamt im Ausgangsverfahren als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer die fiktive, den „Kosten des Umsatzes" entsprechende sogenannte „Mindestbemessungsgrundlage" an. Diese war höher als die zwischen Herrn Skripalle und der Gesellschaft als Mieterin vereinbarte Miete, obwohl es sich dabei um die ortsübliche Miete für Gebäude dieser Art handelte.

6 Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage

„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 ..."

7 Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c gestattet die Berücksichtigung des Betrages der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung, allerdings nur in den Fällen des Artikels 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, der die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen betrifft. Nach der Sechsten Richtlinie kann daher keine Fiktion des Betrages der Ausgaben zugrunde gelegt werden, wenn feststeht, daß der Steuerpflichtige eine Leistung zum marktüblichen Entgelt erbringt.

8 1978 wurde in Deutschland jedoch § 10 Absatz 5 UStG als von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie abweichende Maßnahme im Sinne von Artikel 27 dieser Richtlinie eingeführt, der vorsieht:

„(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."

9 Im vorliegenden Fall wurde dieses Verfahren offenbar eingehalten, und eine Erörterung der Angelegenheit im Rat wurde nicht beantragt. Jedoch erfolgte in bezug auf das in Artikel 27 Absätze 2 bis 4 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ermächtigungsverfahren nach Einführung der abweichenden Maßnahme keinerlei Veröffentlichung in amtlichen Veröffentlichungen des betroffenen Mitgliedstaats.

10 Herr Skripalle war mit der Berücksichtigung der „Kosten des Umsatzes" nicht einverstanden und legte am 8. August 1984 Einspruch gegen den Steuerbescheid des Finanzamts ein. Nachdem der Einspruch erfolglos geblieben war, erhob er Klage beim Finanzgericht Köln, das der Klage stattgab und feststellte, daß § 10 Absatz 5 Nummer 1 UStG nicht anwendbar sei, da es sich bei der Gesellschaft als Mieterin nicht um eine dem Kläger des Ausgangsverfahrens nahestehende Person im Sinne von § 10 Absatz 5 Nummer 1 UStG handle. Außerdem sei diese Vorschrift eng dahin auszulegen, daß sie dann nicht zur Anwendung komme, wenn für die Leistungen ein übliches Entgelt vereinbart worden sei.

11 Am 3. April 1986 legte das Finanzamt Revision zum Bundesfinanzhof ein.

12 Der Bundesfinanzhof sieht, entgegen der Auffassung des Finanzgerichts, die Gesellschaft als Mieterin wegen der engen persönlichen Beziehung zwischen ihren Gesellschaftern und Herrn Skripalle als diesem nahestehende Person im Sinne von § 10 Absatz 5 UStG an. Das vorlegende Gericht äußert jedoch Zweifel an der Anwendbarkeit der Mindestbemessungsgrundlage im Ausgangsverfahren, da ihm diese unverhältnismäßig und nicht mehr durch die Sonderbestimmung des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie gedeckt erscheint, der Ausnahmen nur zulasse, „um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten". Diese Voraussetzung ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht erfüllt, wenn, wie im vorliegenden Fall, das vereinbarte Entgelt, obwohl niedriger als die Mindestbemessungsgrundlage, marktüblich sei, so daß eine Steuerumgehung nicht vorliege. Derlei Fälle seien nicht so häufig und in ihren finanziellen Auswirkungen nicht so schwerwiegend, daß sie zu Wettbewerbsverzerrungen führten. Sie seien allerdings auch nicht äußerst selten.

13 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

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 von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388 anzusetzen sind, auch insoweit durch Artikel 27 der Richtlinie 77/388 gedeckt, als das vereinbarte 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 als Besteuerungsvorschrift entgegenhalten, wenn weder der Ermächtigungsbeschluß des Rates im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* noch das Ermächtigungsverfahren im Sinne des Artikels 27 Absätze 2 bis 4 der Richtlinie 77/388 — nach dessen Durchführung — in amtlichen Veröffentlichungen des Mitgliedstaats veröffentlicht wurde?

14 In der Sitzung hat die niederländische Regierung zunächst bezweifelt, daß der Gerichtshof befugt sei, die Rechtmäßigkeit einer von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie abweichenden nationalen Maßnahme zu prüfen, soweit sie der Rat gebilligt habe. Die Frage der Ordnungsgemäßheit einer abweichenden Entscheidung könne nur dann aufgeworfen werden, wenn die Gültigkeit dieser Entscheidung ausdrücklich beanstandet werde. Das vorlegende Gericht habe dem Gerichtshof jedoch keine Frage zur Beurteilung der Gültigkeit gestellt.

15 Wie der Generalanwalt in Nummer 26 seiner Schlußanträge zu Recht betont hat, wird der Gerichtshof im vorliegenden Fall ersucht, die Kriterien für die Entscheidung darüber zu nennen, ob die Abweichung, auf die sich die deutsche Regierung beruft, um die Anwendbarkeit der Sondermaßnahmen auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zu rechtfertigen, als nach Artikel 27 der Sechsten Richtlinie bewilligte Abweichung zulässig ist.

16 Unter diesen Umständen ist der Gerichtshof befugt, die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen zu beantworten.

Zur ersten Frage

17 Herr Skripalle und die Kommission vertreten die Auffassung, daß Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen sei. Zwar erlaube diese Vorschrift abweichende Maßnahmen in erster Linie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen, jedoch dürften die in Anwendung dieser Ausnahmevorschrift erlassenen Maßnahmen vom Grundsatz der Beachtung der Besteuerungsgrundlage des Artikels 11 der Sechsten Richtlinie nur insoweit abweichen, als dies zur Erreichung dieses Zieles unbedingt erforderlich sei.

18 Dies sei im Ausgangsverfahren nicht der Fall, da das vereinbarte Entgelt der marktüblichen Miete entspreche, obwohl es niedriger als die Kostenmiete sei. In einem solchen Fall sei eine Steuerhinterziehung oder -umgehung automatisch ausgeschlossen, so daß die betreffende Maßnahme zur Erreichung des Zieles der Verhütung einer solchen Hinterziehung oder Umgehung nicht erforderlich sei.

19 Nach Auffassung von Herrn Skripalle führt die deutsche Regelung außerdem zu dem absurden Ergebnis, daß eine familiäre Beziehung ein zusätzliches Besteue-

rungskriterium darstelle, weil selbst dann ein Verdacht auf Steuerhinterziehung bestehe, wenn offensichtlich kein Mißbrauch vorliege. Dies sei um so schwerwiegender, als die Mehrwertsteuer, soweit sie auf einer fiktiven Grundlage berechnet werde, nicht auf den Endnutzer, den Mieter, abgewälzt werden könne. Damit werde gegen das Grundprinzip der Mehrwertsteuer verstoßen.

20 Die deutsche Regierung vertritt dagegen die Meinung, die betreffende Regelung sei durch Artikel 27 der Sechsten Richtlinie gedeckt, da sie erforderlich und generell geeignet sei, Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Fälle wie der des Ausgangsverfahrens, in denen das Entgelt marktüblich, aber niedriger als der Kostenansatz sei, seien sehr selten. Eine gesetzliche Regelung müsse jedoch naturgemäß einen gewissen Abstraktionsgrad aufweisen und könne nicht von vornherein auf spezielle Fallgestaltungen von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen beschränkt werden. Die betreffende Regelung sei daher verhältnismäßig, auch wenn das Ergebnis im Einzelfall vielleicht nicht sachgerecht sei.

21 Darüber hinaus diene § 10 Absatz 5 UStG nicht nur der Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen, sondern habe außerdem den Zweck, die Steuererhebung zu vereinfachen, da der Ansatz der tatsächlichen Kosten zudem den Vorteil habe, daß diese, anders als ein marktüblicher Wert, objektiv und leicht ermittelt werden könnten.

22 Unstreitig weicht § 10 Absätze 4 und 5 UStG von der in Artikel 11 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regelung der Besteuerungsgrundlage ab.

23 Gemäß Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sind abweichende Maßnahmen zulässig, „um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder

-umgehungen zu verhüten". Aus den Akten des Ausgangsverfahrens ergibt sich, daß die Bundesrepublik Deutschland die Ermächtigung zur Einführung der abweichenden Maßnahme für die zweite Alternative beantragt und erhalten hat.

24 Wie der Gerichtshof jedoch bereits entschieden hat, sind abweichende nationale Maßnahmen, die Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten sollen, eng auszulegen und dürfen von der in Artikel 11 der Sechsten Richtlinie geregelten Besteuerungsgrundlage nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses Zieles unbedingt erforderlich ist (Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82, Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861, Randnr. 29). Demnach ist zu prüfen, ob diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

25 Unstreitig kann bei Rechtsgeschäften zwischen Angehörigen derselben Familie oder zwischen einander nahestehenden Personen eine gewisse Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung bestehen, die die Einführung von Maßnahmen der Art rechtfertigt, wie sie Artikel 27 der Sechsten Richtlinie erlaubt.

26 Eine solche Gefahr besteht jedoch nicht, wenn sich aus objektiven Umständen ergibt, daß der Steuerpflichtige korrekt gehandelt hat. Nach der deutschen Regelung bilden die entstandenen Kosten die Besteuerungsgrundlage, wenn die an dem Umsatz beteiligten Personen einander nahestehen, einschließlich der Fälle, in denen das vereinbarte Entgelt der marktüblichen Miete entspricht, aber offensichtlich niedriger ist als diese Kosten; damit beschränkt sich diese Regelung nicht auf die Einführung der Maßnahmen, die unbedingt erforderlich sind, um die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhüten. Sie ist demnach durch Artikel 27 der Sechsten Richtlinie nicht gedeckt.

27 Dem kann nicht entgegengehalten werden, daß eine gesetzliche Regelung einen gewissen Abstraktionsgrad aufweisen müsse, was notwendig einschließe, daß das Ergebnis im Einzelfall vielleicht nicht sachgerecht sei.

28 Wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat und die Beteiligten in der Sitzung bestätigt haben, sind die Fälle, in denen die fiktive Besteuerungsgrundlage höher ist als das marktübliche Entgelt, zwar selten, aber insbesondere im Bereich der Mieten nicht außergewöhnlich. Die Mieten sind nämlich aus politischen Gründen häufig auf einem Niveau festgesetzt, das trotz extrem hoher Kosten im Wohnungsbausektor den Zugang zu Wohnraum erleichtern soll.

29 Zudem kann eine Vorschrift, die einen gewissen Allgemeinheits- und Abstraktionsgrad aufweist, sehr wohl die Fälle ausschließen, in denen die vereinbarte Miete marktüblich, aber niedriger ist als der zur Amortisation der Baukosten des Gebäudes normalerweise erforderliche Betrag.

30 Zum Vorbringen der deutschen Regierung, daß die Regelung rechtmäßig sei, da sie auch der Vereinfachung der Steuererhebung diene, was der ersten in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten Alternative entspreche, ist daran zu erinnern, daß die Ermächtigung für die abweichende Maßnahme unter Hinweis auf die zweite dort genannte Alternative, nämlich zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen, beantragt worden ist. Die Ermächtigung kann mithin nicht über diesen Zweck hinausgehen.

31 Folglich ist zu antworten, daß eine vom Rat erteilte Ermächtigung zur Einführung einer von der Sechsten Richtlinie abweichenden Sondermaßnahme, die zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen vorsieht, daß bei entgeltlichen Leistungen zwischen einander nahestehenden Personen als Mindestbemessungsgrundlage die Ausgaben im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie anzusetzen sind, insoweit nicht durch Artikel 27 dieser Richtlinie gedeckt ist, als das vereinbarte Entgelt marktüblich, aber niedriger als die Mindestbemessungsgrundlage ist.

Zur zweiten Frage

32 Angesichts der Antwort auf die erste Frage braucht die zweite Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

33 Die Auslagen der deutschen, der französischen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluß vom 13. Dezember 1995 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Eine vom Rat erteilte Ermächtigung zur Einführung einer von der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) abweichenden Sondermaßnahme, die zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen vorsieht, daß bei entgeltlichen Leistungen zwischen einander nahestehenden Personen als Mindestbemessungsgrundlage die Ausgaben im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie anzusetzen sind, ist insoweit nicht durch Artikel 27 dieser Richtlinie gedeckt, als das vereinbarte Entgelt marktüblich, aber niedriger als die Mindestbemessungsgrundlage ist.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. Mai 1997.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

J. C. Moitinho de Almeida