URTEIL DES GERICHTSHOFES
13. Februar 1985 [1]

In der Rechtssache 5/84

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Value Added Tax Tribunal London (Gericht für Mehrwertsteuersachen) in dem vor diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

Direct Cosmetics Ltd

gegen

Commissioners of Customs and Excise (Zoll- und Verbrauchsteuerbehörde)

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 27 Absatz 5 der sechsten Richtlinie des Rates (77/388) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage,

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten Mackenzie Stuart, der Kammerpräsidenten G. Bosco, O. Due und C. Kakouris, der Richter P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann und Y. Galmot,

Generalanwalt: P. VerLoren van Themaat
Kanzler: P. Heim

*

1 — Verfahrenssprache: Englisch.

* Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:
— Direct Cosmetics, Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch die Solicitors Sleigh & Son sowie D. Vaughan, Q. C.,
— die britische Regierung, vertreten durch J. R. J. Braggins als Bevollmächtigten im Beistand von Barrister W. S. Hill,
— die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. R. Gilmour als Bevollmächtigten —
nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 4. Dezember 1984,

folgendes

URTEIL

(„Tatbestand" nicht wiedergegeben)

Entscheidungsgründe

1 Das Value Added Tax Tribunal London (Gericht für Mehrwertsteuersachen) hat dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung der Artikel 11 und 27 der sechsten Richtlinie des Rates (77/388) 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: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Diese Fragen sind im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Klägerin des Ausgangsverfahrens und den Commissioners of Customs and Excise (Zoll- und Verbrauchsteuerbehörde; im folgenden: Beklagte) über die Festlegung der Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer bei den Geschäften der Klägerin aufgeworfen worden.

Zum Verkaufssystem der Klägerin

2 Nach den Akten ist die Klägerin auf den Direktverkauf von Kosmetikartikeln spezialisiert, die in „Sonderfällen" nicht auf den üblichen Vertriebswegen des Einzelhandels abgesetzt werden können. Es handelt sich um überschüssige Bestände, auslaufende Serien und um Erzeugnisse, die für bestimmte Anlässe, wie Weihnachten, besonders aufgemacht sind, aber während des vorgesehenen Zeitraums nicht haben verkauft werden können. Die Klägerin kauft diese Erzeugnisse zu herabgesetzten Preisen bei den Herstellern und verkauft sie anschließend in Krankenhäusern, Unternehmen und Büros mit Hilfe von Vertretern zu folgenden Bedingungen: Das Erzeugnis wird zum Katalogpreis der Klägerin abgegeben; zahlt der Vertreter den Kaufpreis innerhalb von 14 Tagen an die Klägerin, so kann er ein Skonto von 20 % einbehalten; andernfalls hat er den vollen Preis zu zahlen.

3 Unstreitig liegt der Umsatz aller mit dieser Tätigkeit befaßten Vertreter unterhalb des in den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs im Einklang mit Artikel

24 der Richtlinie vorgesehenen Mindestbetrages für die Mehrwertsteuerpflicht. Nach dem Vorlagebeschluß betrifft der Rechtsstreit die Frage, ob die Klägerin Mehrwertsteuer gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie auf die Gegenleistung zu zahlen hat, die sie tatsächlich erhalten hat, oder ob eine durch Artikel 27 der Richtlinie gedeckte Ausnahmeregelung besteht, die es den Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs erlaubt, die Klägerin auf der Grundlage des Einzelhandelsverkaufspreises zu besteuern, ohne also das Skonto abzuziehen, das gegebenenfalls die Vergütung der Vertreter darstellt.

Zum rechtlichen Rahmen des Rechtsstreits

4 Durch den Finance Act 1977, der am 29. Juli 1977, d. h. zu dem Zeitpunkt verkündet wurde, in dem das Vereinigte Königreich die zur Anpassung seines Steuerrechts an die Richtlinie erforderlichen Maßnahmen einführte, wurde Absatz 2 der Schedule 3 des Finance Act 1972 in geänderter Fassung zu Absatz 3; danach konnte die mit der Erhebung der Mehrwertsteuer betraute Beklagte gegenüber den Steuerpflichtigen Bescheide mit der Folge erlassen, daß für die Berechnung der Steuer der Endverkaufspreis anzusetzen war, wenn dieser Verkauf durch Personen erfolgte, die von der Steuer befreit waren. Diese Vorschrift hatte folgenden Wortlaut:

„3) Sind die Commissioners der Auffassung,

a) daß die Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil darin besteht, an eine Anzahl von Einzelpersonen Gegenstände zu liefern, die entweder durch diese oder durch andere im Einzelhandel verkauft werden sollen,

b) daß diese Einzelpersonen nicht steuerpflichtig sind und

c) daß es zur Sicherung der Steuereinnahmen erforderlich ist, daß die Commissioners die ihnen aufgrund dieses Absatzes zustehenden Befugnisse ausüben,

so können sie durch schriftlichen Bescheid an den Steuerpflichtigen sicherstellen, daß der Wert, für den bei jeder derartigen Lieferung Steuer erhoben wird, nach Zugang des Bescheids oder nach einem gegebenenfalls darin bezeichneten späteren Zeitpunkt so festgelegt wird, als ob die Gegenleistung, die von jeder derartigen Einzelperson für die Lieferung erbracht wird, gleich dem Preis wäre, zu dem die Gegenstände im Einzelhandel verkauft werden."

5 Nach dem Inkrafttreten dieser Vorschrift machte das Vereinigte Königreich am 28. Dezember 1977 der Kommission eine Mitteilung gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie; diese Mitteilung bezog sich auf sieben Maßnahmen, die es nach dem Inkrafttreten der Richtlinie als abweichende Maßnahme der durch Artikel 27 Absatz 1 zugelassenen Art aufrechterhalten wollte. In diesem Verzeichnis sind unter Punkt 4 „besondere Bewertungsvorschriften zur Verhütung von Steuerumgehungen" genannt. Diese Vorschriften sind im Anhang IV zu der Mitteilung folgendermaßen näher erläutert:

„Im Vereinigten Königreich verkaufen bestimmte Firmen — zum Beispiel in der Kosmetikbranche — ihre Erzeugnisse an nicht steuerpflichtige Einzelpersonen zum Weiterverkauf an den Endverbraucher. Die Commissioners of Customs and Excise haben gemäß Absatz 2 der Schedule 3 des Finance Act 1972 die Befugnis, die Umgehung der Steuer auf die Einzelhandelsspanne dadurch zu verhindern, daß sie verlangen, daß Verkäufe an diese Einzelpersonen nach ihrem Einzelhandelswert besteuert werden."

6 Nach dem Vorlagebeschluß erhob die Club Center of Leeds Ltd, ein Unternehmen, das bei Glückwunschkarten ähnliche Verkaufsmethoden wie die Klägerin anwandte, beim Value Added Tax Tribunal Manchester eine Klage, der dieses mit Urteil vom 16. Dezember 1980 (1980 VAT Tribunal Reports, S. 135) stattgab. In diesem Urteil legte das Gericht die Worte „zur Sicherung der Steuereinnahmen" dahin aus, daß die Steuerverwaltung nicht nur den Nachweis erbringen müsse, daß eine bestimmte Verkaufsmethode geeignet sei, die Steuereinnahmen zu schmälern, sondern darüber hinaus auch nachzuweisen habe, daß der Steuerpflichtige seine Geschäfte absichtlich in einer Weise tätige, die darauf abziele, seine Steuerschuld zu mindern.

7 Nach den Akten legte die Steuerverwaltung gegen die Entscheidung des Value Added Tax Tribunal Manchester keine Rechtsmittel ein. Vielmehr beschloß die Regierung auf Vorschlag der Beklagten, das durch diese Entscheidung aufgeworfene Problem durch eine gesetzliche Regelung zu lösen. Durch Section 14 (1) des Finance Act 1981 wurde Absatz 3 der Schedule 3 der Finance Acts 1972 und 1977 durch eine neue Bestimmung ersetzt, die im wesentlichen mit der von 1977 identisch ist, in der jedoch das Tatbestandsmerkmal „zur Sicherung der Steuereinnahmen erforderlich" gestrichen wurde. Diese Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

„3) a) Besteht die Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil darin, einem bestimmten Kreis von Personen Waren zu liefern, die von diesen oder von anderen im Einzelhandel verkauft werden sollen, und

b) handelt es sich bei diesem Personenkreis nicht um Steuerpflichtige,

so können die Commissioners durch schriftlichen Bescheid an den Steuerpflichtigen bestimmen, daß nach Zugang des Bescheids oder nach einem gegebenenfalls darin bezeichneten späteren Zeitpunkt als Wert aller von Steuerpflichtigen gelieferten Waren deren Marktwert im Einzelhandel angenommen wird."

Zum Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits

8 Nach dieser Bestimmung des Finance Act 1981 richtete die Beklagte am 7. Dezember 1981 an die Klägerin einen Bescheid, in dem es heißt:

„Die Commissioners of Customs and Excise bestimmen hiermit, daß vom 10. Dezember 1982 an bei der Steuer unterliegenden Lieferung von Waren

a) durch Sie an im Sinne von Section 2 des Finance Act 1972 nicht steuerpflichtige Personen

b) zum Einzelhandelsverkauf dieser Waren durch die unter a genannten oder durch andere Personen

als Wert für die Berechnung der Mehrwertsteuer der Marktwert dieser Waren im Einzelhandel zugrunde gelegt wird."

9 Aus diesem Bescheid ergibt sich, daß der bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage zu berücksichtigende Wert nach Auffassung der Steuerverwaltung der Endverkaufspreis war, nicht der von den Vertretern an die Klägerin weitergeleitete Betrag, d. h. der gegebenenfalls um den Skonto verringerte Endverkaufspreis.

10 Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin Klage vor dem Value Added Tax Tribunal London. Sie machte unter anderem geltend, die Änderung der Schedule 3 der Finance Acts 1972 und 1977 durch den Finance Act 1981, die — gegenüber der Fassung von 1977 — in der Streichung der Formulierung „zur Sicherung der Steuereinnahmen erforderlich" bestehe, stelle eine Abweichung von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie dar, die nicht den Erfordernissen des Artikels 27 Absätze 1 und 2 dieser Richtlinie entsprechend genehmigt sei.

11 Dagegen trug die Beklagte vor, die durch den Finance Act 1981 eingeführte Änderung lasse den wesentlichen Inhalt der früheren Vorschrift unberührt, so daß die neue Vorschrift durch die gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie erfolgte Mitteilung vom 28. Dezember 1977 gedeckt sei.

12 Das vorlegende Gericht verweist in seinem Vorlagebeschluß auf die Eintscheidung des Value Added Tax Tribunal Manchester und führt aus, nach den Auslegungsgrundsätzen des englischen Rechts stelle die durch den Finance Act 1981 eingeführte Änderung eine inhaltliche Änderung dar; die Maßnahme müsse daher als eine neue Maßnahme im Sinne von Artikel 27 der Richtlinie angesehen werden. Daraus folge jedoch nicht zwingend, daß der Gerichtshof bei Anlegung gemeinschaftsrechtlicher Maßstäbe zu demselben Ergebnis gelange.

13 Es bestehe daher Anlaß, dem Gerichtshof Fragen vorzulegen, insbesondere weil andere Verfahren anhängig seien, in denen es um dieselbe Frage gehe. Das vorlegende Gericht stellt deshalb zwei Fragen, die folgenden Wortlaut haben:

1) Stellt es eine „Sondermaßnahme" im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 dar, mit der der Mitgliedstaat die Kommission gemäß Artikel 27 Absatz 2 zu befassen hat, wenn nationale Rechtsvorschriften, die der Kommission gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) mitgeteilt worden sind, dadurch geändert werden, daß eine Bezugnahme auf das Kriterium der Sicherung der nationalen Steuereinnahmen gestrichen wird?

2) Bei Bejahung der ersten Frage: Entstehen einem einzelnen Rechte, auf die er sich vor den nationalen Gerichten eines Mitgliedstaats berufen kann und die unmittelbar auf Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a zu stützen wären, wenn ein Mitgliedstaat dadurch gegen Artikel 27 Absatz 2 der Richtlinie verstößt, daß er die Kommission mit einer von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie abweichenden Sondermaßnahme, für die gemäß Artikel 27 Absatz 1 die Ermächtigung durch den Rat erforderlich ist, nicht befaßt?

Zur ersten Frage

14 Die erste Frage geht dahin, ob eine nationale Rechtsvorschrift, durch die eine früher geltende Regelung, die gemäß Artikel 27 Absatz 5 der Richtlinie mitgeteilt worden war und eine Bezugnahme auf die „Sicherung der Steuereinnahmen" enthielt, geändert wird, eine „Sondermaßnahme" im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 darstellt, die als solche der Kommission mitzuteilen ist, wenn die neue Vorschrift diese Bezugnahme nicht mehr enthält.

15 Die Klägerin trägt dazu vor, die durch den Finance Act 1981 vorgenommene Gesetzesänderung, durch die in der Schedule des Finance Act 1972 in ihrer durch den Finance Act 1977 geänderten Fassung die Worte „zur Sicherung der Steuereinnahmen" gestrichen worden seien, stelle eine wesentliche Änderung der am 28. Dezember 1977 gemäß Artikel 27 Absatz 5 als „Sondermaßnahme" zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen angezeigten Maßnahme dar. Die Streichung der Worte „zur Sicherung der Steuereinnahmen" zeige nicht nur, daß es sich um eine neue Maßnahme im Sinne von Artikel 27 handele, sondern auch, daß diese Maßnahme bei weitem über das nach diesem Artikel Zulässige hinausgehe. Zulässige Maßnahmen dürften nur insoweit von der in Artikel 11 genannten Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer abweichen, als es unbedingt erforderlich sei, um Steuerhinterziehungen und -umgehungen zu verhüten, wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861) entschieden habe. Daß es sich um eine Ausdehnung der ursprünglich mitgeteilten Maßnahme handele, ergebe sich daraus, daß die Klägerin, die während der Geltung der alten Vorschriften der Erhebung der Steuer entgangen sei, nach dem auf die neuen, durch den Finance Act 1981 eingeführten Bestimmungen gestützten Bescheid der Steuer unterliege. Die erste Frage sei somit dahin zu beantworten, daß die durch den Finance Act eingeführte Gesetzesänderung eine „Sondermaßnahme" im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie sei, die daher der Kommission nach Artikel 27 Absatz 2 hätte mitgeteilt werden müssen.

16 Das Vereinigte Königreich trägt vor, es bestehe kein wesentlicher Unterschied zwischen den Vorschriften des Finance Act 1972 in seiner 1977 geänderten Fassung und denen des Finance Act 1981. Da die Ziele der früheren gesetzlichen Regelung durch die Entscheidung des Value Added Tax Tribunal Manchester in der Sache Club Center of Leeds vereitelt worden seien, habe sich die Mitteilung an die Kommission im Jahre 1977 auf eine Gesetzesvorschrift bezogen, mit der die in der Mitteilung selbst angegebenen Ziele nicht hätten erreicht werden können. Um eben die Ziele zu erreichen, die in der Mitteilung angegeben worden seien, habe die gesetzliche Regelung von 1972/1977 nach der Entscheidung Club Center of Leeds in einer Form neu erlassen werden müssen, die diesen Zielen voll entsprochen habe. Da die Absichten des Vereinigten Königreichs, so wie sie im Jahre 1977 der Kommission mitgeteilt worden seien, durch die gesetzliche Regelung von 1981 mit Erfolg in die Praxis umgesetzt worden seien, habe es einer neuen Mitteilung nicht bedurft. Das Vereinigte Königreich sei folglich zu keiner Mitteilung an die Kommission verpflichtet gewesen, da keine „Sondermaßnahme" eingeführt worden sei, die die Anwendung des Artikels 27 Absatz 2 verlangt hätte.

17 Das Vereinigte Königreich hat in seinen mündlichen Erklärungen hervorgehoben, Verkaufssysteme wie die vom Club Center of Leeds und von der Klägerin angewandten seien unabhängig von der damit verfolgten Absicht nicht nur geeignet, die Steuereinnahmen zu schmälern, sondern sie hätten auch Auswirkungen auf die Bedingungen des Wettbewerbs zwischen Unternehmen, die derartige Methoden anwendeten, und steuerpflichtigen Unternehmen. Die Ziele des Mehrwertsteuersystems seien in der Präambel der ersten Harmonisierungsrichtlinie eindeutig dadurch beschrieben, daß auf die Ausschaltung der Faktoren verwiesen werde, die geeignet seien, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen, und daß die Tatsache unterstrichen werde, daß die größte Neutralität des Steuersystems erreicht werde, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben werde und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen umfasse (Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227), ABl. S. 1301, Begründungserwägungen 3 und 5).

18 Die Kommission vertritt in der letzten Fassung ihrer Erklärungen die Auffassung, da die im Jahr 1977 mitgeteilte Maßnahme aufgrund der Entscheidung des zuständigen Gerichts wirkungslos geworden sei, habe bei der seinerzeitigen Mitteilung ein Irrtum vorgelegen. Infolgedessen liege mangels einer Mitteilung der neuen gesetzlichen Regelung des Jahres 1981 an die Kommission keine wirksame Ausnahmeregelung gemäß Artikel 27 der Richtlinie vor. Die gesetzliche Regelung von 1981 stelle eine wesentliche Änderung gegenüber der früheren Rechtslage dar; eine neue Mitteilung sei daher erforderlich gewesen. Jedoch hätte die Kommission keine Einwendungen erhoben, wenn ihr eine neue Maßnahme mit demselben Inhalt wie die Maßnahme von 1977 mitgeteilt worden wäre. Insbesondere habe das Vereinigte Königreich die nach Artikel 24 der Richtlinie zulässige Steuerbefreiung verhältnismäßig hoch angesetzt; es erscheine daher angebracht, daß zum Ausgleich Vorkehrungen getroffen würden, um diese Steuerbefreiung für Vertriebsformen der von der Klägerin angewandten Art auszuschließen.

19 Die Vorlagefrage ist vor dem Hintergrund des durch Artikel 27 der Richtlinie geschaffenen Systems zu beantworten, das nun zu untersuchen ist.

20 Nach Artikel 27 Absatz 1 kann der Rat jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von der Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, entweder um die Steuererhebung zu vereinfachen oder um „Steuerhinterziehungen oder -umgehungen" zu verhüten.

21 Nach den Absätzen 2, 3 und 4 hat ein Mitgliedstaat, der eine der in Absatz 1 bezeichneten Maßnahmen einführen möchte, die Kommission damit zu befassen und ihr alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben zu übermitteln. Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon innerhalb eines Monats Mitteilung. Wenn weder die Kommission noch ein Mitgliedstaat beantragt hat, die Angelegenheit im Rat zu erörtern, gilt die Ermächtigung durch den Rat nach Ablauf einer Frist von zwei Monaten nach der Mitteilung durch die Kommission als erteilt. Wenn dagegen entweder die Kommission oder ein Mitgliedstaat beantragt hat, die Angelegenheit im Rat zu erörtern, so kann dieser zu der Maßnahme nur einstimmig auf Vorschlag der Kommission ermächtigen.

22 Sondermaßnahmen der in Absatz 1 genannten Art, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie, d. h. am 1. Januar 1977, in Geltung waren, können die Mitgliedstaaten nach Absatz 5 aufrechterhalten, sofern sie diese Maßnahmen der Kommission vor dem 1. Januar 1978 mitteilen.

23 In seinem vorerwähnten Urteil vom 10. April 1984 hat der Gerichtshof entschieden, daß Maßnahmen, die Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten sollen, 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".

24 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß von der Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen 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 hierzu erteilt hat.

25 Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ist zunächst festzuhalten, daß die der Kommission vom Vereinigten Königreich im Jahr 1977 mitgeteilte Maßnahme sich ausdrücklich auf die durch den Finance Act 1977 in Anhang 3 des Finance Act 1972 eingefügte Rechtsvorschrift bezog. Diese Mitteilung hat ihre Wirkung in dem Zeitpunkt verloren, in dem die fragliche Maßnahme mit dem Finance Act 1981 durch eine neue Vorschrift ersetzt worden ist, soweit nicht nachgewiesen wird, daß die neue Vorschrift der alten im wesentlichen entspricht. Die Antwort auf diese Frage ist durch einen Vergleich der alten mit der neuen Vorschrift zu ermitteln.

26 Die neue Fassung des Absatzes 3 der Schedule 3 des Finance Act 1981 unterscheidet sich von der alten Fassung dadurch, daß die Worte „zur Sicherung der Steuereinnahmen" entfallen sind. Wie oben ausgeführt, hält das vorlegende Gericht die Änderung der Vorschrift durch die Streichung dieser Worte nach englischem Recht für eine materiell-rechtliche Änderung, die nicht nur auf das Verfahren zur Durchführung der Vorschrift beschränkt ist.

27 Die Worte „zur Sicherung der Steuereinnahmen" in der früheren Fassung stellten — wie das Vereinigte Königreich vorgebracht hat — das Gegenstück zu den in der Richtlinie verwendeten Worten „Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten" dar. Durch die Streichung dieser Worte ist jede erkennbare Verbindung mit den durch Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie vorgesehenen Ausnahmeregelungen beseitigt und die der Beklagten zuerkannte Befugnis, abweichende Regelungen zu treffen, hinsichtlich der durch die Mitteilung von 1977 erfaßten Verkaufsverfahren in unbestimmtem Umfang ausgedehnt worden, so daß sich die Frage stellt, ob die neuen Vorschriften noch nach Artikel 27 zulässige Ausnahmeregelungen darstellen.

28 Ausgehend von der Vorlagefrage genügt dabei die Feststellung, daß eine Änderung wie die mit dem Finance Act 1981 eingeführte in jedem Fall deshalb eine wesentliche Änderung gegenüber der im Jahre 1977 der Kommission mitgeteilten Maßnahme darstellt, weil durch sie gerade das Tatbestandsmerkmal gestrichen wird, das diese Maßnahme mit der Richtlinie verknüpfte. Nur eine Mitteilung gemäß Artikel 27 Absatz 2 hätte der Kommission und gegebenenfalls dem Rat die Prüfung ermöglicht, ob die neuen Maßnahmen noch dem in Artikel 27 Absatz 1 festgelegten Ziel entsprachen.

29 Die erste Frage ist daher wie folgt zu beantworten: Werden innerstaatliche Rechtsvorschriften, die gemäß Artikel 27 Absatz 5 der sechsten Richtlinie des Rates (77/388) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern der Kommission mitgeteilt worden sind, in der Weise geändert, daß eine Bezugnahme auf das Merkmal der Sicherung der Steuereinnahmen gestrichen wird, so stellt eine solche Änderung eine „Sondermaßnahme" im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 dar, von der der Mitgliedstaat die Kommission nach Artikel 27 Absatz 2 zu unterrichten hat.

Zur zweiten Frage

30 Die zweite Frage geht dahin, ob der einzelne dann, wenn eine von den Vorschriften der Richtlinie abweichende Maßnahme der Kommission nicht mitgeteilt worden und gegebenenfalls nicht Gegenstand eines Ermächtigungsverfahrens nach Artikel 27 gewesen ist, vor den innerstaatlichen Gerichten eines Mitgliedstaats einen Anspruch darauf geltend machen kann, nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie behandelt zu werden, d. h. auf der Grundlage des Preises besteuert zu werden, den er als Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder für Dienstleistungen tatsächlich erhalten hat.

31 Nach Ansicht der Klägerin kann die Nichtbeachtung der Mitteilungspflicht und des Ermächtigungserfordernisses durch einen Mitgliedstaat oder die Verletzung materieller Grundsätze des Gemeinschaftsrechts für den einzelnen nicht unerheblich sein; es sei dies auch keine Frage, die nur die zwischenstaatlichen Beziehungen betreffe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes folge daraus, daß ein Mitgliedstaat den Voraussetzungen für die Einführung einer nationalen Maßnahme nicht gerecht werde, daß die Behörden dieses Staates sich nicht auf nationale Vorschriften berufen dürften, die ohne die vorherige Durchführung der entsprechenden Verfahren und unter Abweichung von zwingendem Gemeinschaftsrecht erlassen worden seien. Die Klägerin verweist in diesem Zusammenhang auf die Urteile vom 16. Februar 1978 in der Rechtssache 88/77 (Schonenberg, Slg. 1978, 473), vom 8. März 1979 in der Rechtssache 130/78 (Salumificio di Cornuda, Slg. 1979, 867), vom 16. Dezember 1981 in der Rechtssache 269/80 (Tymen, Slg. 1981, 3079) und vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53), in denen der Gerichtshof festgestellt habe, daß ein Mitgliedstaat dem einzelnen keine innerstaatlichen Rechtsvorschriften entgegenhalten könne, die nicht im Einklang mit den durch das Gemeinschaftsrecht auferlegten Verpflichtungen stünden.

32 Das Vereinigte Königreich macht erstens geltend, es gebe im Gemeinschaftsrecht keinen Grundsatz, wonach notwendigerweise jede Maßnahme, die ein Mitgliedstaat ergreife, unvereinbar mit dem Gemeinschaftsrecht sei, wenn dieser eine gegenüber dem Rat oder der Kommission bestehende Mitteilungs-, Konsultations- oder Unterrichtungspflicht nicht beachtet habe. In jedem Einzelfall müsse man die Art und den Zweck der Mitteilungs-, Konsultations- oder Unterrichtungspflicht prüfen, um festzustellen, ob ihre Nichtbeachtung das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes so grundlegend störe, daß die unter derartigen Voraussetzungen ergriffenen innerstaatlichen Maßnahmen als unwirksam anzusehen seien. Das Vereinigte Königreich beruft sich hierbei auf das Urteil vom 3. Oktober 1978 in der Rechtssache 27/78 (Rasham, Slg. 1978, 1761), in dem der Gerichtshof entschieden

habe, daß eine im EWG-Vertrag (in diesem Fall in Artikel 115 Absatz 2) vorgeschriebene Mitteilung keine Voraussetzung für das Inkrafttreten bestimmter von den Mitgliedstaaten getroffener Schutzmaßnahmen darstelle. Die vorliegende Fallgestaltung sei derjenigen, über die der Gerichtshof in dieser Rechtssache zu entscheiden gehabt habe, nicht unähnlich. Darüber hinaus zeigt das Vereinigte Königreich einen Unterschied zwischen Artikel 27 der sechsten Richtlinie und der entsprechenden Regelung in Artikel 13 der zweiten Richtlinie (67/228) vom 11. April 1967 (ABl. 1967, S. 1303) auf. Die letztgenannte Vorschrift habe nämlich den Mitgliedstaaten ausdrücklich verboten, innerstaatliche Maßnahmen anzuwenden, bevor die Gemeinschaftsorgane ihre Entscheidung getroffen hätten. Ein derartiges Verbot sei in der sechsten Richtlinie nicht enthalten. Hieraus sei zu folgern, daß die Nichtbeachtung der Mitteilungspflicht im vorliegenden Fall nicht als so schwerwiegend angesehen werden könne, daß sie der streitigen Maßnahme ihre Gültigkeit oder Wirksamkeit nähme.

33 Zweitens macht das Vereinigte Königreich gestützt auf die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofes — ausgehend vom Urteil vom 15. Juli 1964 in der Rechtssache 6/64 (Costa/ENEL, Slg. 1964, 1141) bis zu dem bereits genannten Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache Ursula Becker — geltend, der Gerichtshof sei immer der Auffassung gewesen, daß der einzelne sich auf eine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts vor den nationalen Gerichten nur dann berufen könne, wenn sie hinreichend bestimmt und unbedingt sei und keines weiteren Tätigwerdens der Gemeinschaft oder der Mitgliedstaaten bedürfe. Im Urteil in der Rechtssache Costa/ENEL habe der Gerichtshof zu Artikel 102 EWG-Vertrag, der eine Verpflichtung vorsehe, sich mit der Kommission ins Benehmen zu setzen, festgestellt, daß die Mitgliedstaaten gegenüber der Gemeinschaft eine Verpflichtung eingegangen seien, die für sie als Staaten bestehe, aber keine Rechte der einzelnen begründe, die von den staatlichen Gerichten zu beachten wären. Ebenso beziehe sich Artikel 27 der Richtlinie nicht auf die Beziehungen zwischen dem Mitgliedstaat und dem einzelnen, sondern stelle in Wirklichkeit auf „vertragliche" Verpflichtung der Mitgliedstaaten gegenüber der Gemeinschaft dar, die der Verpflichtung nach Artikel 102 EWG-Vertrag entspreche. Seiner Natur nach könne Artikel 27 keine Rechte der einzelnen begründen, die die staatlichen Gerichte zu schützen hätten. Das Fehlen einer Mitteilung an die Kommission könne daher die Wirksamkeit der nationalen Sondermaßnahmen nicht berühren, soweit diese den einzelnen beträfen.

34 Die Kommission trägt vor, obwohl sie das Ziel der streitigen Maßnahme vielleicht gebilligt hätte, bestehe bei der gegebenen Sachlage keine wirksame Ausnahmeregelung nach Artikel 27 der Richtlinie; der einzelne könne sich deshalb auf den Grundsatz des Artikels 11 berufen.

35 Zur Beantwortung der zweiten Vorlagefrage bedarf es einer Vorbemerkung. Unstreitig ist Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie, wonach Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen grundsätzlich alles ist, was die Gegenleistung bildet, die der steuerpflichtige Lieferer oder Dienstleistende vom Abnehmer erhält, in das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs ordnungsgemäß umgesetzt worden. Somit ist der Inhalt des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie gleichzeitig eine Regel des innerstaatlichen Rechts, die auf alle dem Mehrwertsteuersystem unterliegenden Personen anwendbar ist.

36 Aus dem Vorstehenden ergibt sich weiter, daß im fraglichen Zeitraum im Hinblick auf den Gegenstand des Rechtsstreits keine von der Richtlinie abweichende, im Einklang mit Artikel 27 der Richtlinie erlassene „Sondermaßnahme" bestand.

37 Nach Artikel 189 EWG-Vertrag sind die Mitgliedstaaten zur Beachtung aller Vorschriften der Richtlinie verpflichtet, soweit keine Ausnahmeregelung gemäß Artikel 27 geschaffen worden ist. Die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats können daher einem Steuerpflichtigen keine von der Richtlinie abweichende Vorschrift entgegenhalten, die unter Mißachtung der den Mitgliedstaaten durch Artikel 27 Absatz 2 auferlegten Mitteilungspflicht eingeführt worden ist, ohne gegen die Verpflichtung des Staates aus Artikel 189 zu verstoßen.

38 Die zweite Frage ist demnach wie folgt zu beantworten: Ein Mitgliedstaat, der dadurch gegen seine Verpflichtung aus Artikel 27 Absatz 2 der sechsten Richtlinie verstoßen hat, daß er die Kommission nicht mit einer Sondermaßnahme befaßt hat, die von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie abweicht und deren Erlaß damit der Ermächtigung durch den Rat nach Artikel 27 Absatz 1 bedarf, kann sich gegenüber einem einzelnen, der vor den innerstaatlichen Gerichten die Anwendung der im Einklang mit Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie erlassenen steuerrechtlichen Vorschriften verlangt, nicht auf eine solche Maßnahme berufen.

Kosten

39 Die Auslagen des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem innerstaatlichen Gericht anhängigen Verfahren; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Value Added Tax Tribunal London mit Beschluß vom 9. November 1983 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1) **Werden innerstaatliche Rechtsvorschriften, die gemäß Artikel 27 Absatz 5 der sechsten Richtlinie des Rates (77/388) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern der Kommission mitgeteilt worden sind, in der Weise geändert, daß eine Bezugnahme auf das Merkmal der Sicherung der Steuereinnahmen gestrichen wird, so stellt eine solche Änderung eine „Sondermaßnahme" im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 dar, von der der Mitgliedstaat die Kommission nach Artikel 27 Absatz 2 zu unterrichten hat.**

2) **Ein Mitgliedstaat, der dadurch gegen seine Verpflichtung aus Artikel 27 Absatz 2 der sechsten Richtlinie verstoßen hat, daß er die Kommission nicht mit einer Sondermaßnahme befaßt hat, die von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie abweicht und deren Erlaß damit der Ermächtigung durch den Rat nach Artikel 27 Absatz 1 bedarf, kann sich gegenüber einem einzelnen, der vor den innerstaatlichen Gerichten die Anwendung der im Einklang mit Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie erlassenen steuerrechtlichen Vorschriften verlangt, nicht auf eine solche Maßnahme berufen.**

Mackenzie Stuart Bosco Due Kakouris

Pescatore Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 13. Februar 1985.

Der Kanzler

P. Heim

Der Präsident

A. J. Mackenzie Stuart