SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA
vom 27. Januar 1988 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Das London Value Added Tax Tribunal legt uns gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag verschiedene Fragen nach der Auslegung des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie des Rates 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [1] und nach der Gültigkeit eines Beschlusses des Rates vor, durch den das Vereinigte Königreich nach dem genannten Artikel für einen Zeitraum von zwei Jahren zur Einführung einer abweichenden Maßnahme zur Verhinderung bestimmter Steuerumgehungen ermächtigt wurde [2].

1. Die Vorgeschichte des Rechtsstreits

2. Die Fragen sind im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten vorgelegt worden, in denen zwei englische Unternehmen — die Direct Cosmetics Ltd und die Laughtons Photographs Ltd — die Anwendung dieser abweichenden Maßnahme ihnen gegenüber beanstanden; es geht im wesentlichen um die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer bei Umsätzen dieser Unternehmen, deren besonderer Charakter zur Anwendung dieser Maßnahme geführt hat.

3. Das Verfahren, mit dem wir uns gegenwärtig befassen, schließt sich an ein anderes bereits vom Gerichtshof entschiedenes [3] an, in dem sich ebenfalls eines der im vorliegenden Verfahren beteiligten Unternehmen (Direct Cosmetics) und die Commissioners of Customs and Excise gegenüberstanden. Damals war die Frage im Streit, ob eine Änderung der englischen Steuervorschriften, durch die von der in dieser Richtlinie definierten steuerlichen Bemessungsgrundlage abgewichen wurde, der Kommission gemäß Artikel 27 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie hätte mitgeteilt werden müssen.

4. Dem Urteil des Gerichtshofes entsprechend, der die betreffende Änderung als eine „Sondermaßnahme" im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 ansah, die als solche einer Genehmigung durch den Rat bedarf, teilte das Vereinigte Königreich der Kommission am 15. März 1985 den Inhalt der von der Sechsten Richtlinie abweichenden Maßnahme mit, die es einführen wollte.

5. Nach dieser Mitteilung sollten durch die auf einen Zeitraum von zwei Jahren beschränkte Abweichung Steuerumgehungen durch die Einführung eines besonderen Systems der Erhebung der Mehrwertsteuer in den Fällen verhindert werden, in denen das Vertriebssystem von gewissen Unternehmen auf den Verkauf ihrer Erzeugnisse an nichtsteuerpflichtige Wiederverkäufer abgestellt ist.

6. Gemäß Artikel 27 Absatz 3 unterrichtete die Kommission die anderen Mitgliedstaaten über diesen Antrag; da die Sache innerhalb

* Aus dem Portugiesischen übersetzt.

1 — ABl. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1.

2 — Beschluß 85/369, wirksam ab 13. Juni 1985 (ABl. L 199 vom 31. 7. 1985, S. 60).

3 — Urteil vom 13. Februar 1985 in der Rechtssache 5/84, Direct Cosmetics, Slg. 1985, 617.

von zwei Monaten nach dieser Unterrichtung weder von irgendeinem der Mitgliedstaaten noch von der Kommission selbst dem Rat zur Erörterung vorgelegt worden war, galt die Abweichung vom 13. Juni 1985 an gemäß Artikel 27 Absatz 4 als stillschweigend genehmigt[4].

7. Anhang 4 Abschnitt 3 des Value Added Tax Act [Mehrwertsteuergesetz] 1983 erhielt daraufhin folgende Fassung:

„Wenn

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

b) diese Personen nicht steuerpflichtig sind,

können die Commissioners durch schriftlichen Bescheid an den Steuerpflichtigen anordnen, daß sich der Wert jeder derartigen Lieferung durch ihn nach Zugang des Bescheids oder nach einem gegebenenfalls darin bezeichneten späteren Zeitpunkt nach dem Einzelhandelswert dieser Lieferung bei einem Verkauf auf dem freien Markt bestimmt."

8. Im Verhältnis zu der vorher geltenden Rechtsvorschrift (Anhang 3 Abschnitt 2 des Finance Act von 1972 in seiner ursprünglichen Fassung) bestand die Änderung in Anhang 4 Abschnitt 3 des Value Added Tax Act im wesentlichen in der Streichung der Bezugnahme auf die Notwendigkeit der „Sicherung der Steuereinnahmen".

4 — Beschluß 85/369/EWG, ABl. L 199 vom 13. 7. 1985, S. 60.

9. Mit Bescheiden vom 25. Juni 1985 und vom 5. Juli 1985, deren (in beiden Fällen identischer) Wortlaut hier als wiedergegeben anzusehen ist, wandten die Commissioners of Customs and Excise die genannte Bestimmung gegenüber den Firmen Laughtons Photographs und Direct Cosmetics an.

10. Man versteht die Bedeutung dieser Bescheide für ihre Adressaten, wenn man die Besonderheit ihrer jeweiligen Verkaufssysteme berücksichtigt. Diese sind im Sitzungsbericht beschrieben; im Urteil vom 13. Dezember 1985 war das von der Firma Direct Cosmetics angewandte Verkaufssystem bereits dargestellt worden.

11. Ich erinnere lediglich daran, daß die Firma Direct Cosmetics sich auf den Direktverkauf von Kosmetikartikeln spezialisiert hat, die nicht mehr auf den üblichen Vertriebswegen abgesetzt werden können (überschüssige Bestände, auslaufende Serien, Erzeugnisse, die nicht mehr hergestellt werden, Erzeugnisse in Weihnachtsverpakkung, die in diesem Zeitraum nicht verkauft worden sind, usw.). Diese Erzeugnisse werden von der Firma Direct Cosmetics zu herabgesetzten Preisen unmittelbar beim Hersteller gekauft und anschließend in Krankenhäusern, Unternehmen und Büros von Vertretern weiterverkauft, die den Katalogpreis des Unternehmens berechnen und diesem den Verkaufserlös überweisen; erfolgt die Überweisung des Preises innerhalb von 14 Tagen, so können die Vertreter 20 % einbehalten, was ihr Entgelt darstellt.

12. Bei der Firma Laughtons Photographs handelt es sich um ein Unternehmen, das auf Einzel- oder Gruppenfotos von Schulkindern spezialisiert ist. Die Fotos werden in Serien an die Schulen verkauft; diese befassen sich anschließend damit, sie an die Familien der Schüler zu einem Preis zu ver-

kaufen, von dem das Unternehmen nicht angeben kann, ob er ebenso hoch wie der den Schulen in Rechnung gestellte Preis oder höher als dieser ist.

13. Es ist wichtig festzustellen, daß die Vertreter, durch die die Erzeugnisse der Firma Direct Cosmetics verkauft werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind, da ihr Umsatz unter dem durch die britischen Rechtsvorschriften im Einklang mit Artikel 24 der Sechsten Richtlinie festgesetzten Mindestbetrag liegt; ebenso werden die Schulen für die Fotos, die ihnen von der Firma Laughtons in Rechnung gestellt werden und die sie weiterverkaufen, nicht der Mehrwertsteuer unterworfen.

14. In diesem Zusammenhang riefen die beiden Firmen das London Value Added Tax Tribunal an. Sie machten dort die Ungültigkeit der Bescheide der Commissioners mit der Begründung geltend, daß diese außerhalb des Rahmens der in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und im Genehmigungsbeschluß des Rates vom 31. Juli 1985 genannten Ziele lägen. Sie trugen außerdem vor, daß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, dem unmittelbare Wirkung zuzuerkennen sei und wonach die Mehrwertsteuer nur für den Gegenwert zu zahlen sei, den sie tatsächlich erhalten hätten, anwendbar sei.

15. Die Commissioners hielten diesen Überlegungen entgegen, a) daß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a in englisches Recht umgesetzt worden sei, b) daß die Mitteilung, die sie aufgrund einer vom Ministerrat rechtswirksam genehmigten Ausnahme gemacht hätten, ordnungsgemäß gewesen sei, c) daß die streitige Maßnahme ihrer Art nach angemessen gewesen sei, um zu erreichen, daß der gesamte Wert des Erzeugnisses im Stadium des Einzelhandelsverkaufs besteuert werde.

2. Die Vorlagefragen

16. Das vorlegende Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die fünf folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1) Bewegt sich eine Maßnahme, wie sie in Anhang 4 Abschnitt 3 des Value Added Tax Act 1983 enthalten ist, innerhalb der durch Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gezogenen Grenzen, oder geht sie weiter als unbedingt erforderlich?

2) Bewegt sich eine Maßnahme, die Anwendung findet auf

a) einen Steuerpflichtigen, der seine Geschäftstätigkeit anerkanntermaßen ausübt, ohne Mehrwertsteuer hinterziehen oder umgehen zu wollen, und dessen Vertriebsmethode ausschließlich auf kommerziellen Erwägungen beruht,

b) einen Steuerpflichtigen, der seine Geschäftstätigkeit anerkanntermaßen ausübt, ohne Mehrwertsteuer hinterziehen oder umgehen zu wollen, und dessen Vertriebsmethode zwar ausschließlich auf kommerziellen Erwägungen beruht, aber objektiv zu einer Umgehung von Steuern geführt haben mag,

c) einige Steuerpflichtige, nicht jedoch auf andere, die unmittelbar an nichtsteuerpflichtige Wiederverkäufer verkaufen,

innerhalb der Grenzen der nach Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zugelassenen Ausnahme, oder geht sie weiter als unbedingt erforderlich?

3) Darf eine solche Maßnahme auf Steuerpflichtige angewandt werden, deren Tätigkeiten nicht in die Bereiche fallen, auf die sich Artikel 27 der Sechsten Richtlinie bezieht, oder die nicht unter den Wortlaut des Ersuchens um Genehmigung oder der tatsächlichen Genehmigung durch den Rat fallen?

4) Ist der Genehmigungsbeschluß des Rates aus irgendeinem materiellen oder formellen Grund ungültig oder unwirksam, wie etwa deshalb, weil der Rat oder die Mitgliedstaaten die Maßnahme nicht anhand der in Artikel 27 der Sechsten Richtlinie niedergelegten Kriterien, des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit oder der Grundprinzipien der Sechsten Richtlinie geprüft haben oder weil sie nicht darüber informiert waren, daß eine solche Prüfung nicht möglich war?

5) Folgt aus dem Genehmigungsbeschluß des Rates, daß der einzelne Steuerpflichtige, der wie die Klägerin seine Geschäftstätigkeit anerkanntermaßen ausübt, ohne Mehrwertsteuer hinterziehen oder umgehen zu wollen, nicht verlangen kann, gemäß den Vorschriften des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie besteuert zu werden?"

17. Die vorgelegten Fragen sind neu zu gliedern, da ihre Formulierung einer klaren Beantwortung nicht förderlich ist.

18. Die ersten beiden Fragen beziehen sich nämlich auf die gleiche allgemeine Problematik (Anwendungsbereich der in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Ausnahme), wobei in der zweiten bestimmte Aspekte des bereits in der ersten Frage aufgeworfenen Problems näher ausgeführt werden.

19. Die fünfte Frage ist ihrerseits eng mit der Prüfung dieser beiden Fragen verknüpft, da sich der Ausschluß des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a aus der Anwendung einer rechtswirksam genehmigten abweichenden Maßnahme ergibt.

20. *A* — Die einzelnen Fragen des vorlegenden Gerichts gehen im wesentlichen dahin,

1) ob Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie es zuläßt, daß eine abweichende Sondermaßnahme in den Fällen objektiver Steuerumgehung gilt, in denen das Vorliegen einer Hinterziehungsabsicht bei den betroffenen Wirtschaftsteilnehmern nicht nachgewiesen ist;

2) ob eine von der Sechsten Richtlinie abweichende Sondermaßnahme wie die in Anhang 4 Abschnitt 3 des Value Added Tax Act 1983 vorgesehene unter Artikel 27 Absatz 1 fällt oder ob sie, gemessen an dem angestrebten Ziel, das in der Verhütung bestimmter Steuerhinterziehungen oder -umgehungen besteht, unverhältnismäßig ist;

3) ob Artikel 27 Absatz 1 mit der Anwendung der in Frage stehenden Maßnahme nur auf bestimmte Rechtssubjekte, die unmittelbar an nichtsteuerpflichtige Weiterverkäufer verkaufen, vereinbar ist;

4) ob die Anwendbarkeit des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a aufgrund der Antworten auf die vorstehenden Fragen auszuschließen ist oder nicht.

21. *B* — Was den ersten Teil der dritten Frage angeht, so ergibt sich die Antwort zwangsläufig aus den Antworten auf die vorstehenden Fragen, ohne daß es längerer Ausführungen bedürfte, wenn sie nicht bereits in der Formulierung der Frage selbst enthalten ist; in seinem letzten Teil geht diese Frage noch einmal dahin, unter welchen Voraussetzungen gemäß Artikel 27 Absatz 4 die stillschweigende Genehmigung des Erlasses der abweichenden Maßnahmen durch den Ministerrat angenommen werden kann.

22. Um das Problem der Voraussetzungen für die Gültigkeit der stillschweigenden Genehmigung durch den Rat geht es auch in der vierten Frage. Es handelt sich um ein Problem, das wir auf jeden Fall im Zusammenhang mit den anderen Fragen des vorlegenden Gerichts werden prüfen müssen.

23. Ich werde alle Fragen als echte Probleme der Auslegung des Artikels 27 prüfen und die Anworten unter Berücksichtigung des besonderen Charakters des Vorabentscheidungsverfahrens erörtern, in dem nationales Recht nicht ausgelegt oder seine Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht beurteilt werden kann.

3. Das allgemeine System der Mehrwertsteuer

24. *A* — Um die einzelnen Fragen beantworten zu können, ist zunächst das allgemeine System der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuer zu prüfen, so wie es in der Sechsten Richtlinie und den früheren Richtlinien, insbesondere der Ersten und der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie, niedergelegt ist.

25. *B* — Bekanntlich sind durch diese beiden letztgenannten Richtlinien vom 11. April 1967 die Grundlagen für die Vereinheitlichung der nationalen Umsatzsteuersysteme in den Ländern der Gemeinschaft geschaffen worden.

26. Durch die Erste Richtlinie[5] wurde die Einführung der Mehrwertsteuer im gesamten Gebiet der Gemeinschaft vom 1. Januar 1970 an (dieser Zeitpunkt wurde in der Folge auf den 1. Januar 1972 verlegt) als Ersatz für die kumulativen Steuern zwingend vorgeschrieben, die zuvor in fast allen Mitgliedstaaten (mit Ausnahme Frankreichs) angewendet worden waren.

27. Durch die Zweite Richtlinie[6] wurden einige der noch ziemlich flexiblen Grundsätze festgelegt, die für die gemeinschaftliche Mehrwertsteuer gelten sollten.

28. *C* — Gegenüber den kumulativen Steuern bietet das System der Mehrwertsteuer unbestreitbare Vorteile: Es handelt sich zunächst um eine Steuer, die bei der steuerlichen Behandlung sowohl von innerstaatlichen als auch von internationalen Umsätzen *neutral* ist.

29. Zum einen ist die Mehrwertsteuer eine Steuer, die nicht in den Integrationsgrad der Produktionstätigkeit eingreift: Die steuerliche Belastung eines Gegenstands ist unabhängig von der Dauer des Produktionsvorgangs immer gleich, da sie nur von dem Mehrwert in jeder Stufe abhängt, wobei auch die im Preis der dazwischen liegenden Gegenstände oder Dienstleistungen enthal-

5 — ABl. vom 14. 4. 1967, S. 1301.
6 — ABl. vom 14. 4. 1967, S. 1303.

tenen Steuern auf jeder Stufe abgewogen werden können (siehe Erste Richtlinie, achte Begründungserwägung und Artikel 2 Absatz 2). Wichtig ist, daß die Summe der auf allen Stufen auf den Mehrwert auf jeder dieser Stufen anwendbaren Mehrwertsteuer gleich dem Betrag sein muß, der sich bei Anwendung einer einphasigen Steuer mit dem gleichen Satz ergeben würde, die nur auf den Verkauf des Gegenstands durch den Einzelhändler an den Endverbraucher erhoben wird. Die Mehrwertsteuer stellt sich somit als „eine allgemeine" — „ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden" — „zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer" dar (Artikel 2 Absatz 1 der Ersten Richtlinie).

30. Zum andern ermöglicht die Mehrwertsteuer ohne weiteres den steuerlichen Ausgleich an den Grenzen durch die Erstattung der Vorsteuern an den Exporteur und die Besteuerung der Einfuhren im Bestimmungsland nach dem für gleichartige einheimische Waren geltenden Satz. Auf diese Weise wird die Beseitigung von Diskriminierungen zwischen einheimischen und eingeführten Erzeugnissen und von steuerlichen Hindernissen für den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft sichergestellt, solange es nicht möglich ist, die steuerlichen Grenzen durch die Einführung des sogenannten „Ursprungsprinzips" vollständig zu beseitigen.

31. Wenn dies einige der grundsätzlichen Ziele sind, deren Verwirklichung das System der Mehrwertsteuer sicherstellen soll, wird klar, daß die Steuer so allgemein wie möglich angewendet werden muß, da ihre Wirksamkeit im Verhältnis zu den angestrebten Zielen um so größer ist, je umfangreicher die Zahl der Erzeugnisse und Dienstleistungen ist, auf die sie angewendet wird, und je vollständiger die Umsätze von der Produktionsstufe bis zur Einzelhandelsstufe erfaßt werden. Wie in der fünften Begründungserwägung der Ersten Richtlinie hervorgehoben wird, wird „die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems ... erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfaßt".

32. Dazu kommt, daß die „allgemeine Anwendung" der Mehrwertsteuer ein wesentlicher Faktor ihrer finanziellen Wirksamkeit ist, da durch sie eine erhebliche Einnahme zu normalen Sätzen sichergestellt werden kann, die sich in vernünftigen Grenzen halten (siehe vierte Begründungserwägung der Zweiten Richtlinie).

33. *D* — Die Sechste Richtlinie ermöglichte nun aber einen wichtigen Fortschritt bei der Verwirklichung der Ziele der Mehrwertsteuer auf Gemeinschaftsebene und gab dem Prozeß der steuerlichen Harmonisierung einen bedeutenden Impuls.

34. Sowohl die Erste als auch die Zweite Richtlinie hatten nämlich — auch wenn sie die Grundlagen für die Vereinheitlichung der nationalen Systeme der indirekten Steuern geschaffen hatten — die Möglichkeit zahlreicher Unterschiede in bezug auf den Anwendungsbereich der Steuer fortbestehen lassen und eine noch sehr beschränkte Zahl von gemeinschaftsrechtlichen Begriffen eingeführt.

35. Dagegen hat die Sechste Richtlinie in allen Mitgliedstaaten die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer vereinheitlicht, was im Verhältnis zur Zweiten Richtlinie zu einer möglichst weitgehenden Anwendung der Steuer geführt hat.

36. Zum einen wurde durch die Sechste Richtlinie die Einbeziehung des Mehrwerts auf der Stufe des Einzelhandels in die Besteuerungsgrundlage zwingend vorgeschrieben, was bis dahin fakultativ gewesen war.

37. Zum anderen wurde durch sie die Besteuerung der Dienstleistungen vorgeschrieben und die Liste der Steuerbefreiungen, die die Mitgliedstaaten gewähren dürfen, vereinheitlicht.

38. Es ist außerdem darauf hinzuweisen, daß mit der Sechsten Richtlinie ein anderes unmittelbares Ziel verfolgt wurde, das darin bestand, die Voraussetzungen dafür zu schaffen, daß die Mehrwertsteuer eine Berechnungsgrundlage für die eigenen Einnahmen der Gemeinschaft darstellen konnte: Dies machte die Vereinheitlichung der Besteuerungsgrundlage unbedingt erforderlich, die die Vorbedingung für eine gerechte Verteilung der Lasten zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten ist.

39. *E* — Dem Bemühen, eine möglichst vollständige Besteuerung der steuerbaren Vorgänge auf einer allgemeinen und einheitlichen Grundlage in der gesamten Gemeinschaft zu erreichen, stehen jedoch politische oder soziale Zwänge entgegen, wonach bestimmte Umsätze oder bestimmte Wirtschaftsteilnehmer von der Besteuerung auszuschließen sind, und zwar entweder aufgrund von nationalen steuerlichen Traditionen und Gewohnheiten oder aufgrund von Schwierigkeiten in der Verwaltung oder in der Wirtschaftsorganisation oder aber aufgrund von Schwierigkeiten, die in bestimmten Fällen mit der genauen Ermittlung und der präzisen Feststellung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage zusammenhängen.

40. Aus diesem Grund mußten bei der Sechsten Richtlinie gewisse Grenzen der steuerlichen Regelungen in der Weise hingenommen werden, daß bestimmte Entscheidungen fakultativ wurden (zum Beispiel Artikel 5 Absätze 5, 7 und 8, Artikel 6 Absatz 3) oder daß bestimmte Regelungen vorübergehend oder endgültig in das Belieben der Mitgliedstaaten oder der Steuerpflichtigen selbst gestellt wurden (zum Beispiel Artikel 13 Teil C; die in Artikel 24 vorgesehene Regelung für Kleinunternehmen; die Sonderregelungen für landwirtschaftliche Erzeuger gemäß Artikel 25; die Übergangsbestimmungen in Artikel 28).

41. Durch die Richtlinie ist außerdem in den Artikeln 13 bis 16 eine gemeinschaftliche Regelung für Steuerbefreiungen eingeführt worden. Diese Befreiungen beschränken sich aber auf bestimmte Arten von Umsätzen, deren Einbeziehung in die Besteuerungsgrundlage sehr schwierig oder unmöglich ist, und auf eine Reihe von Ausgaben, deren Nichtbesteuerung aus schwerwiegenden sozialpolitischen Gründen gerechtfertigt ist.

42. Die Richtlinie ist also bei der Festlegung der Besteuerungsgrundlage so weit wie möglich gegangen und hat sich umgekehrt bei den Ausnahmen vom Grundsatz der allgemeinen Anwendbarkeit der Steuer auf das unbedingt erforderliche Minimum beschränkt.

43. Dies rechtfertigt, daß diese Ausnahmen nicht weit ausgelegt werden, sondern daß ihnen, soweit sie im Widerspruch zur Grundregel stehen, eine enge Auslegung gegeben wird.

44. Zum andern hat die Sechste Richtlinie die Schaffung von bestimmten Mechanismen ermöglicht, mit denen Situationen bewältigt werden sollen, die besonders komplex sind oder die die Gefahr einer Steuerumgehung mit sich bringen, durch die ein Teil der Besteuerungsgrundlage der Besteuerung entzogen werden könnte.

45. So wird durch Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 die Definition des Steuerpflichtigen gemäß Artikel 4 Absatz 1 erweitert und den Mitgliedstaaten erlaubt, „im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln".

46. In die gleiche Richtung geht die Regelung in Artikel 27 Absatz 1, wonach „der Rat ... auf Vorschlag der Kommission ein-

stimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen [kann], von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten".

47. Nach der Fassung dieser Bestimmung ist nicht ausgeschlossen, daß der Anwendungsbereich der abweichenden Maßnahmen sich auch auf Artikel 11, insbesondere Teil A Absatz 1 Buchstabe a, erstreckt, in dem der Grundsatz niedergelegt ist, daß die Besteuerungsgrundlage bei jedem Umsatz (Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen) normalerweise durch die Gegenleistung gebildet wird, die der Lieferer oder der Dienstleistende erhält oder erhalten soll.

48. Dadurch wird aber klar, daß der Gesetzgeber wollte, daß die aufgrund von Artikel 27 gewählten Lösungen sich so wenig wie möglich von der durch die Grundregelung festgelegten Linie entfernen. Er hat deshalb Wert auf die Feststellung gelegt (Absatz 1 Satz 2), daß „die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung ... den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen [dürfen]".

49. Ebenso ist davon auszugehen, daß die Zulässigkeit von Sondermaßnahmen, um „bestimmte Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu verhüten", eine Ausnahme darstellt, die der Logik der Sechsten Richtlinie nicht widersprechen soll, sondern durch die die Ziele dieser Richtlinie möglichst vollständig verwirklicht werden sollen.

50. Im Grunde geht es darum, angesichts der Schwierigkeiten, die bestimmte konkrete Fallgestaltungen aufwerfen, die Einführung von Mechanismen vorzusehen, die dazu geeignet sind, der Besteuerungsgrundlage „nachzugehen", und dadurch zu vermeiden, daß sich aufgrund der besonderen Umstände, die die betreffenden Umsätze kennzeichnen, ein Teil davon der Besteuerung entzieht, was gegebenenfalls zu Verzerrungen (die nicht notwendigerweise auf einem „unlauteren Wettbewerb" beruhen) bei der steuerlichen Behandlung von Fallgestaltungen führen könnte, die wirtschaftlich oder kommerziell im wesentlichen identisch sind.

51. Sowohl in diesem Fall als auch bei Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung können die erlassenen Maßnahmen unterschiedliche Formen annehmen[7]. Eine dieser Formen ist ohne Zweifel die vom Vereinigten Königreich in Anhang 4 Abschnitt 3 des Value Added Tax Act verwendete, die auf die Klägerinnen angewandt worden ist.

52. Es bleibt die Frage, ob diese Form rechtmäßig ist und ob ihre Anwendung ordnungsgemäß ist.

53. Ich glaube, daß die bis jetzt entwickelten Grundsätze die Beantwortung dieser Fragen ermöglichen.

4. Prüfung der Vorabentscheidungsfragen

54. *A* — Das erste Auslegungsproblem, das Artikel 27 aufwirft, besteht darin, ob diese Vorschrift den Erlaß von Sondermaßnahmen zur Bekämpfung von Steuerumgehungen nur dann zuläßt, wenn eine *Absicht* besteht, sich der Steuer zu entziehen, oder ob sie ihrem Zweck nach auch die Fälle erfaßt, in denen die Steuerumgehung sich als eine *objektive* Folge der von dem Steuerpflichti-

7 — Siehe die im Protokoll der Ratstagung, auf der die Sechste Richtlinie angenommen worden ist, enthaltene Erklärung; diese Erklärung wird vom Vereinigten Königreich in seinen Erklärungen zitiert und im Urteil des Gerichtshofes vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82, Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861, 1881, Randnr. 26, erwähnt.

gen gewählten geschäftlichen Praktiken ergibt.

55. Dazu tragen die Klägerinnen vor, Artikel 27 könne (abgesehen von den Fällen der Vereinfachung der Steuererhebung) nur für Fälle der Steuerhinterziehung gelten.

56. Diese Auffassung ist meines Erachtens nicht zutreffend.

57. Artikel 27 der Sechsten Richtlinie — in jeder der geprüften Fassungen einschließlich der englischen — bezieht sich seinem Wortlaut nach eindeutig auf zwei unterschiedliche Begriffe, den der *Steuerhinterziehung* und den der *Steuerumgehung*, und schließt sie ausdrücklich in seine Regelung ein, wie es auch in der siebzehnten Begründungserwägung der Richtlinie geschieht.

58. In dieser Begründungserwägung weicht die Richtlinie vom Wortlaut des Artikels 13 der Zweiten Richtlinie ab, der die Möglichkeit des Erlasses von Sondermaßnahmen durch die Mitgliedstaaten nur zu dem Zweck vorsah, „bestimmte Steuerhinterziehungen zu verhindern".

59. Die unterschiedliche Fassung macht deutlich, daß man die „objektive Umgehung" dadurch erfassen wollte, daß man der zulässigen Ausnahme einen größeren Umfang gab.

60. Die englische Fassung der Sechsten Richtlinie ist in diesem Punkt sogar besonders aussagekräftig. Während nämlich in Artikel 27 davon die Rede ist, daß „certain types of tax evasion or avoidance" verhütet werden sollen, spricht die siebzehnte Begründungserwägung von dem Ziel, „to avoid fraud or tax avoidance", und fügt diesem letztgenannten Begriff (der der „evasão fiscal" im Portugiesischen und gleichbedeutenden Ausdrücken in den übrigen romanischen Sprachen entspricht) den Begriff „fraud" hinzu, der als einziger in der Zweiten Richtlinie genannt war.

61. Das Ziel und der Gesamtaufbau der Vorschrift — so wie sie sich aus den Ausführungen ergeben, die ich vorhin zum System der Sechsten Richtlinie gemacht habe — bestätigen diese Auffassung. Es ist sicher, daß wir es mit Maßnahmen zu tun haben, die von den allgemeinen Regeln der Richtlinie (namentlich von Artikel 11) abweichen; es handelt sich aber um Ausnahmen, die, wie ich hervorgehoben habe, auf jeden Fall nach ihren Zielen und nach den ausgewählten Mechanismen im Rahmen des Grundgedankens des Mehrwertsteuersystems liegen.

62. Im übrigen ist die vom Gesetzgeber der Sechsten Richtlinie gewählte Lösung verständlich: Bei einer Begrenzung des Anwendungsbereichs der abweichenden Maßnahmen auf Fälle der Steuerhinterziehung könnten die Ziele der Richtlinie nicht in gleichem Maße erreicht werden, deren Verwirklichung darüber hinaus von dem in jedem Fall zu erbringenden Nachweis der Hinterziehungsabsicht abhängig wäre; außerdem würde die Möglichkeit von Diskriminierungen zwischen zwei Firmen geschaffen, von denen eine sich darauf beschränkt hätte, mit der Absicht der Steuerumgehung die geschäftlichen Methoden zu kopieren, die die andere bereits eingeführt hatte, bevor die Steuer geschaffen wurde.

63. Es läßt sich noch — da sie die gleiche Auslegung voraussetzt — auf die bereits zitierte Erklärung im Protokoll der Ratstagung hinweisen, bei der die Sechste Richtlinie gebilligt wurde, wonach die Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehung und -umgehung zum Beispiel aus „Bestimmungen mit dem Ziel [bestehen können], eine von den Mitgliedstaaten als ungerechtfertigt angesehene Minderung der Bemessungsgrundlage zu verhindern".

64. Dies ist auch die in den Erklärungen im vorliegenden Verfahren zum Ausdruck gebrachte Meinung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland.

65. Dadurch wird meines Erachtens den Überlegungen, die die beiden Firmen aus dem Vergleich des Wortlauts der Sechsten und der Zweiten Richtlinie herleiten wollten, die Grundlage entzogen.

66. Ich bin auch nicht der Auffassung, daß dadurch beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts gegen den Geist des Artikels 19 der Zweiten Richtlinie verstoßen wird, dessen Ziele für die Organe im Rahmen der Beseitigung der steuerlichen Schranken in der Gemeinschaft gemäß Artikel 35 der Sechsten Richtlinie weiter verbindlich sind.

67. *B* — In Anbetracht des in Artikel 27 niedergelegten Systems muß die Prüfung der Gültigkeit einer von der Richtlinie abweichenden nationalen Maßnahme auf zwei verschiedenen Ebenen erfolgen.

68. Erstens auf der Ebene der durch Artikel 27 Absatz 1 vorgeschriebenen *Ermächtigung* durch den Rat: Das in den Absätzen 2, 3 und 4 dieses Artikels beschriebene Verfahren muß rechtswirksam durchgeführt sein (Mitteilung an die Kommission, Unterrichtung der Mitgliedstaaten, ausdrückliche oder stillschweigende Ermächtigung); außerdem ist der Inhalt der Ermächtigung und das Verhältnis, in dem diese zu dem jeweiligen Antrag steht, zu berücksichtigen.

69. Zweitens hängt die Gültigkeit der Maßnahme von ihrer Vereinbarkeit mit den *Zielen* des Artikels 27 und mit den allgemeinen *Grundsätzen* der Sechsten Richtlinie ab.

70. Beginnen wir mit der ersten der genannten Ebenen.

71. Wie Generalanwalt VerLoren van Themaat in seinen Schlußanträgen in der ersten Rechtssache Direct Cosmetics[8] ausgeführt hat, sollen die verschiedenen durch Artikel 27 eingeführten Verfahren sicherstellen, daß „keine Abweichungen vom normalen System (insbesondere von Artikel 11) der Richtlinie eingeführt werden, die nicht den in Artikel 27 niedergelegten Kriterien entsprechen".

72. Zu diesem Zweck bestimmt Artikel 27 Absatz 2, daß der Mitgliedstaat, der abweichende Maßnahmen einführen möchte, mit der Mitteilung an die Kommission dieser „alle zur Beurteilung zweckdienlichen Angaben" zu übermitteln hat.

73. Diese Garantien müssen aber auch für nationale Bestimmungen gelten, die — wie die im vorliegenden Verfahren streitigen — nur eine Ermächtigung zugunsten bestimmter Verwaltungsorgane zum Erlaß von Einzelmaßnahmen enthalten, durch die insbesondere Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhindert werden sollen. Man kann nicht zulassen, daß die Mitgliedstaaten sich dadurch, daß sie eine bloße allgemeine Ermächtigungsvorschrift erlassen, die es den zuständigen Organen erlaubt, vom allgemeinen System der Sechsten Richtlinie abzuweichen, der Prüfung ihrer Maßnahme im Lichte der Kriterien des Artikels 27 entziehen und den Erlaß von Durchführungsbestimmungen im Einzelfall zulassen, die dieser Beurteilung entgehen und unter Umständen diesen Kriterien nicht entsprechen.

74. Wenn die betreffende Bestimmung darüber hinaus in bezug auf ihre Ziele und den Rahmen, in dem ihre Anwendung erfolgen

8 — Slg. 1985, 626.

soll, wenig klar ist, wird man nur bei Berücksichtigung der Gesamtheit dieser Gesichtspunkte zu dem Ergebnis gelangen können, daß es sich nicht um eine völlige „Blanko"-Ermächtigung handelt und daß es daher möglich ist, sie im Lichte der Kriterien des Artikels 27 zu beurteilen.

75. Erinnern wir uns in diesem Zusammenhang daran, daß der Wortlaut der streitigen Maßnahme sich aus der Streichung des Ausdrucks „zur Sicherung der Steuereinnahmen" in der früher geltenden Fassung ergab, den man als Gegenstück zu dem in der Sechsten Richtlinie verwendeten Ausdruck „[um] bestimmte Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu verhüten" ansehen könnte [9]. Diese Änderung hat der Gerichtshof in der ersten Rechtssache Direct Cosmetics geprüft [10] und als eine Änderung angesehen (Randnr. 27 dieses Urteils), die so geartet ist, daß jede erkennbare Verbindung zwischen den streitigen Maßnahmen und den in Artikel 27 Absatz 1 vorgesehenen Ausnahmeregelungen beseitigt wird.

76. Auf diese Weise war die den Commissioners eingeräumte Befugnis, Ausnahmeregelungen zu erlassen, offenkundig unbegrenzt ausgedehnt worden, und der Gerichtshof folgerte daraus (Randnr. 28), daß es einer neuen Mitteilung gemäß Artikel 27 Absatz 2 bedurfte, um der Kommission und gegebenenfalls dem Rat die Prüfung zu ermöglichen, „ob die neuen Maßnahmen noch dem in Artikel 27 Absatz 1 festgelegten Ziel entsprachen".

77. Diese Mitteilung machte das Vereinigte Königreich am 15. März 1985, und auf der Grundlage dieser Mitteilung konnten die Kommission und die Mitgliedstaaten prüfen, ob diese Entsprechung bestand, was dann zur stillschweigenden Genehmigung durch den Rat führte.

78. Läßt sich daraus der Schluß ziehen, daß die Angaben in der Mitteilung so geartet waren, daß die Kommission und die Mitgliedstaaten die Ziele, den Anwendungsbereich und den Inhalt der Maßnahme in voller Kenntnis der Sachlage und vollständig prüfen konnten und es damit möglich war — wonach das vorlegende Gericht fragt —, die stillschweigend erteilte Genehmigung als gültig anzusehen?

79. Dazu bemerke ich zunächst, daß die Mitteilung der britischen Behörden — deren Wortlaut in der Vorlageentscheidung enthalten ist — nicht nur den Wortlaut der Sondermaßnahme umfaßt, für die die Genehmigung beantragt worden war, sondern außerdem verschiedene nähere Angaben über die mit ihr angestrebten Ziele, die Entstehungsgeschichte der betreffenden Rechtsvorschriften und die Umstände enthielt, unter denen sie angewandt werden sollte.

80. In der Mitteilung wird insbesondere auf folgendes hingewiesen: „Im Vereinigten Königreich verkaufen bestimmte Firmen, zum Beispiel im Kosmetikbereich, ihre Erzeugnisse nur an Einzelhändler, die nicht verpflichtet sind, sich für Zwecke der Mehrwertsteuer registrieren zu lassen und die daher nicht der Besteuerung unterliegen. Wenn diese Firmen und Händler die Zahlung von Steuern auch nicht zu umgehen suchen, so wirkt sich doch ihre Vertriebsstruktur dahin aus, daß die Besteuerung des Mehrwerts beim Verkauf vom Händler an den Endverbraucher vermieden wird. Andere Firmen, die im unmittelbaren Wettbewerb gleichartige Erzeugnisse verkaufen, und zwar auf dem Weg über normal registrierte Einzelhandelsverkaufsstellen, erleiden daher einen Wettbewerbsnachteil, weil im Preis ihrer Erzeugnisse beim Verkauf an

9 — Siehe das Urteil vom 13. Februar 1985 in der Rechtssache Direct Cosmetics, Randnr. 27.

10 — Urteil Direct Cosmetics, a. a. O.

den Endverbraucher zusätzlich Mehrwertsteuer enthalten ist."

81. In der Mitteilung wird noch hinzugefügt, daß die in Frage stehende Maßnahme nur auf hinreichend bedeutende Unternehmen („in a substantial way of business") angewandt werden wird, die ihre Tätigkeit in der beschriebenen Art und Weise ausüben. Es wird dann klargestellt, daß die Maßnahme nicht auf die anderen Großhändler angewandt werden wird, die an nicht registrierte Einzelhändler verkaufen.

82. Meines Erachtens ist es vernünftig anzunehmen, daß eine Mitteilung in dieser Form im wesentlichen die Angaben enthält, die unbedingt erforderlich sind, damit die jeweiligen Adressaten die Ziele und die Tragweite der Maßnahmen verstehen und bei Zweifeln oder Meinungsverschiedenheiten die Beurteilung der Maßnahme durch den Rat anregen können.

83. In die gleiche Richtung gehen die Erklärungen des Rates im vorliegenden Verfahren.

84. In diesem Zusammenhang ist die Erklärung, die ein Mitglied der britischen Regierung in einer Sitzung des Parlaments abgegeben hat und die die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens zur Stützung ihrer Auffassung zitiert haben, ohne Bedeutung.

85. *C* — Ein anomaler Zustand hat jedoch im vorliegenden Fall die Beurteilung des Problems kompliziert.

86. Nach der Mitteilung durch das Vereinigte Königreich unterrichtete die Kommission gemäß Artikel 27 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie alle anderen Mitgliedstaaten und den Rat mit Schreiben vom 12. April und 9. Juli 1985 über den von den britischen Behörden eingereichten Antrag auf Genehmigung von abweichenden Maßnahmen.

87. Es wurde aber festgestellt, daß in der englischen Fassung der Mitteilung der Kommission von „tax evasion" die Rede war, der englischen Entsprechung von „Steuerhinterziehung„, und nicht von „tax avoidance", was in der angelsächsischen Terminologie eher der „Steuerumgehung" entspricht.

88. Die gleiche Terminologie wurde in der englischen Fassung der im Amtsblatt vom 31. Juli 1985 veröffentlichten Genehmigungsmitteilung (85/369/EWG) verwendet und anscheinend in die Fassungen in zwei anderen Sprachen übernommen.

89. Nachdem der Rat festgestellt hatte, daß es sich um einen Irrtum handelte, berichtigte er diesen im Amtsblatt L 93 vom 7. April 1987, S. 17. Dieser Fehler hat sich jedoch nicht auf die Veröffentlichung einer neuen, für die Aufrechterhaltung der abweichenden Maßnahmen für weitere zwei Jahre erteilten Genehmigung im Amtsblatt ausgewirkt [11].

90. Der Umstand, den ich gerade erwähnt habe, ist geeignet, Zweifel in bezug auf den Anwendungsbereich oder die Gültigkeit der stillschweigenden Genehmigung durch den Ministerrat und damit in bezug auf die Tragweite der vom Vereinigten Königreich erlassenen abweichenden Maßnahme zu wecken.

91. Meines Erachtens wirkt sich dieser Umstand jedoch nicht auf die Ordnungsmäßigkeit des angewandten Verfahrens und daher auch nicht auf die Gültigkeit der vom Vereinigten Königreich erlassenen Maßnahme und die Bedeutung aus, die das Vereinigte Königreich dieser Maßnahme in der betreffenden Mitteilung geben wollte.

11 — ABl. L 188 vom 8. 7. 1987, S. 52.

92. Alle Mitgliedstaaten hatten nämlich zusammen mit dem Schreiben der Kommission den Wortlaut der Mitteilung des Vereinigten Königreichs erhalten, der die Erläuterungen enthielt, die erforderlich waren, um die Tragweite der betreffenden Maßnahme trotz des Fehlers in der Terminologie oder in der Übersetzung verstehen zu können.

93. Ich weise insbesondere darauf hin, daß die britischen Behörden in dieser Mitteilung ausdrücklich angaben, daß es um den Fall von Unternehmen gehe, die keine Steuerhinterziehung beabsichtigten, sondern deren geschäftliche Organisation dazu führe, daß die Steuer teilweise umgangen werde.

94. Die meisten Fassungen in den einzelnen Sprachen einschließlich der französischen Fassung enthielten im übrigen, wie bereits ausgeführt worden ist, den betreffenden Fehler nicht. Außerdem ist festzustellen, daß in dem Begleitschreiben der Kommission zum Wortlaut der Mitteilung des Vereinigten Königreichs angegeben war, daß es um Steuerumgehungen „aufgrund des Vertriebssystems" gehe.

95. Nichts deutet also darauf hin, daß die Mitgliedstaaten über die Art der beantragten Ausnahmeregelung getäuscht worden wären, da sie über alle zu deren Verständnis erforderlichen Angaben verfügten.

96. Keiner der Mitgliedstaaten — und auch nicht die Kommission — beantragte, daß die Sache dem Rat zur Beurteilung vorgelegt werde; gemäß Artikel 27 Absatz 4 galt der Genehmigungsbeschluß daher am 13. Juni 1985 als gefaßt. Wie der Rat in seinen Erklärungen hervorgehoben hat, ist unter diesen Voraussetzungen davon auszugehen, daß er die vorgeschlagene Maßnahme als Organ geprüft und genehmigt hat.

97. Diese stillschweigende Genehmigung wurde durch die Veröffentlichung im Amtsblatt allgemein bekanntgegeben.

98. Meines Erachtens ist es aber nicht möglich, zu einer anderen Schlußfolgerung als der zu gelangen, daß eine solche stillschweigende Genehmigung nur den gleichen Anwendungsbereich und den gleichen Sinn haben kann, wie sie ihr in dem von dem betreffenden Mitgliedstaat gestellten Antrag auf Genehmigung einer Ausnahmeregelung gegeben wurden.

99. Eine Änderung des Anwendungsbereichs der mitgeteilten Maßnahme könnte nur erfolgen, nachdem der Rat die Mitteilung beurteilt und die beantragte Genehmigung abgelehnt hat.

100. Nun wurde aber diese Beurteilung nicht nur nicht beantragt, sondern es hat auch keiner der Mitgliedstaaten nachträglich — zumindest nicht in den in der vorliegenden Rechtssache abgegebenen Erklärungen — die Rechtmäßigkeit des betreffenden Verfahrens unter Berufung auf den angegebenen Umstand bestritten.

101. Unter diesen Voraussetzungen ist nicht zu erkennen, wie sich der begangene Fehler als solcher auf die Gültigkeit der nationalen Maßnahme auswirken könnte, die aufgrund der stillschweigend erteilten Genehmigung erlassen wurde; wäre es anders, so würde das schutzwürdige Vertrauen eines Mitgliedstaats schwer enttäuscht und die ihm durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumte Rechtsstellung — durch einen Fehler, mit dem er nichts zu tun hat — beeinträchtigt.

102. Auch die Rechtsstellung der von den erlassenen Maßnahmen erfaßten Rechtssubjekte wird nicht beeinträchtigt. Die nationalen Gerichte — deren Sache es ist, das jeweilige innerstaatliche Recht anzuwenden

— können in Zweifelsfällen immer den Gerichtshof gemäß Artikel 177 ersuchen, ihnen die Anhaltspunkte für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts an die Hand zu geben, mit deren Hilfe sie die Ordnungsmäßigkeit des eingeschlagenen Verfahrens kontrollieren können, die z. B. in Zweifel gezogen werden könnte, wenn der Kommission oder den Mitgliedstaaten die für eine gründliche Prüfung des Inhalts der beantragten Ausnahmeregelung erforderlichen Angaben vorenthalten worden wären.

103. Wie wir gesehen haben, ist dies im vorliegenden Fall nicht geschehen.

104. *D* — Prüfen wir nun die zweite genannte Ebene.

105. Die beiden Gesellschaften haben die vom Vereinigten Königreich erlassene Maßnahme in ihren im vorliegenden Verfahren eingereichten Erklärungen hilfsweise als — gemessen an den Zielen, die mit ihr erreicht werden sollten — unverhältnismäßig bezeichnet; sie überschreite daher die Grenzen, die ihr durch Artikel 27 Absatz 1 gesetzt seien.

106. *a)* In diesem Zusammenhang ist hier vor allem auf die richtungweisende Entscheidung des Gerichtshofes im Urteil vom 10. April 1984 [12] in der Rechtssache Kommission/Belgien hinzuweisen, wonach die abweichenden Sondermaßnahmen, die die Mitgliedstaaten aufrechterhalten können, um bestimmte Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern, „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".

12 — A. a. O., Randnr. 29.

107. Wir haben aber bereits gesehen, daß der allgemeine Grundsatz für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a darin besteht, daß diese bei allen Umsätzen aus dem Wert der Gegenleistung besteht, den der Verkäufer des Gegenstandes oder der Erbringer der Dienstleistung erhält. Die Mehrwertsteuer ist nach ihrer Entstehungsgeschichte eine Verbrauchsteuer, die grundsätzlich den Endverbraucher der Gegenstände treffen soll und die bewirkt, daß er nach Maßgabe seiner Ausgaben besteuert wird [13]: Die Besteuerungsgrundlage wird daher im Regelfall durch den wirklichen Wert des Umsatzes und nicht durch angenommene oder Normalwerte gebildet.

108. Es ist daher die Bedeutung der durch jede abweichende Maßnahme eingeführten Änderung von der allgemeinen Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer zu prüfen, um festzustellen, ob sie sich innerhalb der Grenzen des unbedingt Notwendigen hält.

109. Im vorliegenden Fall hat die britische Regierung erklärt, das Ergebnis der Anwendung der streitigen Maßnahme habe allein darin bestanden, daß es ermöglicht worden sei, den durch bestimmte Gruppen von zwischengeschalteten Personen geschaffenen Mehrwert zu besteuern und dadurch die Steuerumgehungen und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, die sich aus der Einführung einer zusätzlichen, aus nichtsteuerpflichtigen Vertretern bestehenden Stufe im Vertriebssystem ergäben.

13 — Es besteht kein Anlaß, an dieser Stelle die Auswirkungen auf die Grundkonzeption der Mehrwertsteuer zu erörtern, die sich aus der Einführung des Begriffs der „unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen" ergeben, durch die diese in die Gegenleistung einbezogen werden, die die Besteuerungsgrundlage darstellt. Es handelt sich um den Ausdruck eines Kompromisses in der Richtlinie zwischen der Mehrwertsteuer als Unternehmenssteuer („business tax") oder als Verbrauchsteuer, die im ersten Fall den zu den Kosten der Produktionsfaktoren in hinzukommenden Mehrwert und im zweiten Fall den zu den Marktpreisen hinzukommenden Mehrwert erfaßt.

110. Die britische Regierung macht geltend, unter diesen Umständen seien die Einzelhändler lediglich die „longa manus" oder das „alter ego" des Steuerpflichtigen in einem System des Direktverkaufs an die Endverbraucher.

111. Prüft man aber den Wortlaut der Maßnahme selbst, so stellt man fest, daß diese nur die Fälle erfaßt, in denen die Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil (in den in der Mitteilung enthaltenen Erklärungen ist nur von der ausschließlichen Tätigkeit die Rede) darin besteht, an nichtsteuerpflichtige Personen Waren zu liefern, die im Einzelhandel verkauft werden sollen.

112. Es ist anzuerkennen, daß die Gesamtheit oder ein wesentlicher Teil der von diesen Steuerpflichtigen verkauften Waren unter diesen Voraussetzungen und mangels besonders anwendbarer Maßnahmen den Verbraucher zu einem Preis erreichen würde, in dem die Steuer nicht enthalten wäre, die normalerweise auf den den Waren im Zeitpunkt ihres Verkaufs durch die Einzelhändler zugeschlagenen Mehrwert zu entrichten wäre.

113. Besteuerungsgrundlage wäre demnach nicht mehr der letzte Wert beim Verkauf an die Verbraucher, da der Unterschied zwischen dem letzten Preis und dem auf der vorhergehenden Stufe berechneten Preis der Besteuerung entgehen würde.

114. Würden die Gegenstände dagegen von dem Steuerpflichtigen über seine Arbeitnehmer oder über Vertreter, die eine Verkaufsprovision erhielten, unmittelbar an die Verbraucher verkauft, so würde die Mehrwertsteuer auf den Gesamtpreis des Einzelhandelsverkaufs an den Endverbraucher berechnet. Es gäbe demnach eine Wettbewerbsverzerrung, die dem allgemeinen System der Mehrwertsteuer widerspricht und die durch abweichende Maßnahmen der streitigen Art verhindert werden soll.

115. Würden derartige Maßnahmen nicht erlassen, so würde sich die genannte Wettbewerbsverzerrung sogar als Anreiz zur Änderung der Geschäftsmethoden der Unternehmen in der Weise auswirken, daß diese ihre mit Provisionen entlohnten Vertreter durch scheinbar unabhängige und nichtsteuerpflichtige Einzelhändler ersetzen. Die Änderung der Strukturen würde durch die Steuer herbeigeführt, die ihre wünschenswerte Neutralität verlöre.

116. Die Notwendigkeit von Sondermaßnahmen ist im Fall des Vereinigten Königreichs in Anbetracht des verhältnismäßig hohen Satzes der zugunsten der kleinen Unternehmen vorgesehenen Steuerbefreiung vielleicht besonders ausgeprägt.

117. In diesem Zusammenhang ist zu sagen, daß der Fall, den wir prüfen, — wie das Vereinigte Königreich und die Kommission hervorgehoben haben — nicht mit dem eines Steuerpflichtigen zu vergleichen ist, der normale Verkäufe an kleine Unternehmen durchführt, die innerhalb der Grenzen der Steuerbefreiung liegen.

118. Im letztgenannten Fall stellen diese Verkäufe im allgemeinen nur einen kleinen Teil des Umsatzes des Lieferanten dar, der im allgemeinen auf dem Weg über registrierte Steuerpflichtige verkauft, und sind daher ihrem Umfang nach unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung unerheblich; dagegen handelt es sich bei den durch die abweichenden Maßnahmen erfaßten Fällen um die von Unternehmen, die ausschließlich oder im wesentlichen nach der beschriebenen Methode verkaufen.

119. Darüber hinaus hat die britische Regierung erklärt, das System des Direktverkaufs von Gebrauchsgegenständen habe sich erheblich entwickelt und der Umsatz habe im Jahre 1985 330 Mio UKL erreicht, die

Hälfte davon im Sektor der kosmetischen Erzeugnisse und Schönheitsartikel.

120. Es läßt sich daher der Schluß ziehen, daß die Zwecke, zu denen das Vereinigte Königreich die Genehmigung für die abweichende Maßnahme beantragt hat, nicht außerhalb des Rahmens des Artikels 27 liegen, sondern die Auffassung zulassen, daß die Maßnahme grundsätzlich der allgemeinen Ausrichtung der Sechsten Richtlinie folgen soll.

121. *b)* Außerdem war der Antrag auf Genehmigung der abweichenden Maßnahmen auf einen Zeitraum von zwei Jahren beschränkt (der in der Folge um zwei weitere Jahre verlängert wurde), und die Regierung des Vereinigten Königreichs hatte sich verpflichtet, in der Zwischenzeit die Möglichkeit zu prüfen, ihr innerstaatliches Recht so zu ändern, daß dieselben Ziele erreicht werden konnten, ohne von den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie abzuweichen.

122. *c)* Zum anderen ist meines Erachtens nicht nachgewiesen worden, daß andere Lösungen — wie die des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 oder die des Artikels 24 Absatz 3 Unterabsatz 2 — immer praktikabel sind oder es in allen Fällen ermöglichen, dieselben Ziele ebenso wirksam zu erreichen, selbst wenn alle ihre Voraussetzungen erfüllt wären.

123. Was den in Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 vorgesehenen Mechanismus angeht, so hängt seine Anwendung davon ab, daß mehrere Voraussetzungen kumulativ vorliegen: Es muß sich um Personen handeln, „die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige *finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische* Beziehungen eng miteinander verbunden sind" (Hervorhebung von mir).

124. Diese Formulierung erfaßt wohl nicht alle Arten von Fallgestaltungen, auf die sich die abweichende Maßnahme des Vereinigten Königreichs bezieht. Dies gilt eindeutig für den Fall der Firma Laughtons Photographs, um den es im Ausgangsverfahren geht. Die Schulen, an die diese Firma die Fotografien verkauft, sind selbständige Stellen, da zwischen ihnen und der Firma keine engen Verbindungen bestehen, wie sie in der in Frage stehenden Bestimmung vorausgesetzt werden.

125. Selbst was die Umsätze der Firma Direct Cosmetics angeht, so ist zweifelhaft, ob sie durch eine eventuelle Anwendung der genannten Bestimmung erfaßt werden könnten.

126. Dies hat sogar die Kommission anerkannt, die den britischen Behörden vom Rückgriff auf diese Lösung abgeraten haben wird. Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 stellt offensichtlich eine Ausnahme oder eine Abweichung von der Definition des „Steuerpflichtigen" dar, die in Artikel 4 Absatz 1 gegeben und, was die Bedeutung des Wortes „unabhängig" angeht, in Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 erläutert wird.

127. Anscheinend wollte die Sechste Richtlinie also dadurch, daß sie die Möglichkeit dieser Ausnahme oder Abweichung vorsah, eine besondere Behandlung von Personen ermöglichen, die anderenfalls als unabhängige Steuerpflichtige angesehen würden.

128. Dies scheint der Darlegung der Begründung dieser Vorschrift zugrunde zu liegen, die in dem dem Rat von der Kommission am 29. Juni 1973 vorgelegten „Vorschlag für die Sechste Richtlinie"[14] enthal-

14 — Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, S. 9.

ten ist, in der darauf verwiesen wird, daß es zweckmäßig sei, den Mitgliedstaaten freizustellen, „die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder um bestimmte Mißbräuche zu verhindern (zum Beispiel die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuß einer Sonderregelung zu gelangen)".

129. In der beschriebenen Lage befanden sich die Firmen, um deren Beziehungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer es in den Rechtsstreitigkeiten ging, die dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Van Passen/Staatssecretaris van Financiën[15] zugrunde lagen.

130. Dagegen haben die für Rechnung Dritter in den jeweiligen Verkaufslokalen beschäftigten Vertreter der Firma Direct Cosmetics ihre Dienstleistungen für die Firma auf Teilzeitbasis in ihrer Freizeit erbracht, ohne als Mehrwertsteuerpflichtige registriert zu sein.

131. Auf jeden Fall sieht es nicht so aus, als ob die Auswirkungen der hypothetischen Anwendung dieses Mechanismus auf eine Firma wie Direct Cosmetics und ihre Vertreter wesentlich anders wären als die einer gemäß Artikel 27 in den durch diesen Artikel festgelegten Grenzen erlassenen Maßnahme.

132. Was die Möglichkeit angeht, Artikel 24 Absatz 3 anzuwenden und die in Frage stehenden Mittelspersonen von der für die Kleinunternehmen vorgesehenen Regelung auszuschließen, so handelt es sich um eine Option, die Gründe administrativer Art und wirtschaftspolitische Überlegungen impliziert, zu denen ich nicht in allgemeiner Form Stellung nehmen kann. In bestimmten Fällen könnte sich diese Lösung als belastender oder als unverhältnismäßiger als die tatsächlich gemäß Artikel 27 erlassene Maßnahme erweisen; in anderen Fällen wird dies nicht so sein.

133. *d)* Die beiden Klägerinnen des Ausgangsverfahrens haben jedoch ein anderes Problem aufgeworfen, das sie mit der Nichtbeachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in Verbindung gebracht haben. Dieses Problem ergibt sich daraus, daß in der Mitteilung angegeben wird, die abweichende Maßnahme werde von den Firmen, die die beschriebene Methode praktizieren, nur auf die Firmen „in a substantial way of business" angewandt.

134. Die Klägerinnen sind der Auffassung, die Unbestimmtheit dieses Ausdrucks (die eine Definition des Anwendungsbereichs des Begriffs „bedeutende Tätigkeit" erforderlich mache) wirke sich dahin aus, daß die Ermächtigung zu weit gehe, was die Möglichkeiten einschränke, die Vereinbarkeit der Maßnahme mit Artikel 27 zu beurteilen.

135. Ich glaube nicht, daß dies notwendigerweise der Fall sein wird. Die streitige Formulierung soll die Anwendung der abweichenden Regelung auf die steuerlich bedeutsamen Fälle beschränken und damit dazu beitragen, ihre Anwendung in den Grenzen zu halten, in denen die Steuerumgehung, die verhindert werden soll, wirkliche Bedeutung hat.

136. Insoweit ist die Maßnahme vereinbar mit dem Grundgedanken, nach dem Artikel 24 Steuerbefreiungsregelungen für die Kleinunternehmen und den Erlaß oder die Aufrechterhaltung solcher Regelungen durch bestimmte Mitgliedstaaten zuläßt.

137. Wichtig ist, daß die Ausübung des Ermessens, das sich daraus ergibt, immer von

15 — Urteil vom 12. Juni 1979 in den verbundenen Rechtssachen 181 und 229/78, Slg. 1979, 2063.

den zuständigen gerichtlichen Stellen kontrolliert werden kann, damit sichergestellt wird, daß die Ausübung dieses Ermessens sich im Rahmen der Zwecke hält, für die die abweichende Maßnahme genehmigt worden ist, und daß sich aus ihr keine Verletzung der Rechte der Steuerpflichtigen oder irgendeines Grundsatzes ergibt, dessen Einhaltung gewährleistet werden muß.

138. Nun ist aber nicht einmal angezweifelt worden, daß das britische Rechtssystem in dieser Hinsicht einen ausreichenden Rechtsschutz gewährleistet; zum anderen hat die Regierung des Vereinigten Königreichs angegeben, die Commissioners hätten festgelegt, daß die Maßnahme nur auf Unternehmen angewendet werde, deren Jahresumsatz für die Zwecke der Mehrwertsteuer 50 000 UKL überschreite, was auf jeden Fall dazu beitrug, den Rahmen zu bestimmen, innerhalb dessen das Ermessen auszuüben ist.

139. *e)* Bis zu diesem Punkt habe ich daher nicht den Eindruck, daß es möglich ist, sich auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu berufen, um die Anwendung der streitigen Maßnahmen zu verhindern.

140. Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens berufen sich für ihre Auffassung aber außerdem auf das Urteil des Gerichtshofes vom 10. April 1984 in der Rechtssache Kommission/Belgien.

141. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden (Randnrn. 31 und 32), daß die belgische Regelung, die für alle neuen Kraftfahrzeuge von dem den belgischen Behörden mitgeteilten Katalogpreis ausging, die Besteuerungsgrundlage „derart uneingeschränkt und allgemein [ändert], daß sich nicht mehr sagen läßt, sie beschränke sich auf die Abweichungen, die notwendig seien, um die Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten". Insbesondere sei nicht nachgewiesen worden, daß es für die Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich sei, „die Erhebungsgrundlage nach Maßgabe des belgischen Katalogpreises zu bestimmen oder derart allgemein die Berücksichtigung jeder Art von Rabatten oder Rückvergütungen auszuschließen".

142. Unter diesen Voraussetzungen hat der Gerichtshof daraus abgeleitet, daß „die streitigen Maßnahmen insoweit außer Verhältnis zu dem verfolgten Ziel [stehen], als sie ... umfassend und systematisch von Artikel 11 abweichen".

143. Es läßt sich die Auffassung vertreten — wie es das Vereinigte Königreich getan hat —, daß dies bei der streitigen Maßnahme nicht der Fall sei: Diese ist nur auf bestimmte spezielle Verkaufsmethoden anwendbar, die eine unerwünschte Minderung der Besteuerungsgrundlage mit der sich daraus ergebenden „Steuerumgehung" nach sich ziehen.

144. Es bleibt jedoch festzustellen, ob die gewählte Lösung — daß nämlich als Wert des Umsatzes unter diesen Umständen „sein Normalwert[16] in einem Verkauf im Einzelhandel" angenommen werden kann — keine Zweifel in bezug auf ihren Anwendungsbereich und damit in bezug auf ihre Verhältnismäßigkeit, gemessen an den Grundsätzen und Zielen des Artikels 27 und der Sechsten Richtlinie im allgemeinen, bestehen läßt.

145. Die abweichende Bestimmung definiert nicht unmittelbar, was unter „Normalwert" (in der englischen Originalfassung: „its open-market value on a sale by retail") zu verstehen ist.

146. Der britische Gesetzgeber wird an den Begriff des „Normalwerts" („open-market-value") einer Dienstleistung gedacht haben, der in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Unterabsatz 2 für die Zwecke der Bestimmung der

16 — Man könnte auch von dem „üblichen" Wert sprechen.

Besteuerungsgrundlage definiert ist, wenn es sich um Dienstleistungen handelt, die von einem Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen im Sinne von Artikel 6 Absatz 3 erbracht werden.

147. Nach der Richtlinie ist unter „Normalwert" einer Dienstleistung in diesem Fall „alles zu verstehen, was der Leistungsempfänger auf der Stufe, auf der der Umsatz bewirkt wird, an einen selbständigen Leistungserbringer im Inland zu dem Zeitpunkt, zu dem der Umsatz bewirkt wird, unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müßte, um die gleiche Dienstleistung zu erhalten".

148. Diese Definition ist mit derjenigen zu vergleichen, die der britische Gesetzgeber in Section 10 (5) des Value Added Tax Act gewählt hat, die in den Erklärungen des Vereinigten Königreichs wiedergegeben ist.

149. Section 10 (2) bestimmt: „Erfolgt die Lieferung eines Gegenstandes gegen eine Gegenleistung in Geld, so entspricht ihr Wert dem Betrag dieser Gegenleistung zuzüglich der anfallenden Steuer." Diese Definition entspricht wohl dem in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie niedergelegten allgemeinen Grundsatz; Section 10 (5) sieht dann vor:

„Für die Zwecke dieses Gesetzes ist als Normalwert der Lieferung von Gegenständen und von Dienstleistungen der Betrag anzusehen, der als ihr Wert gemäß Subsection 2 anzunehmen wäre, wenn die Lieferung oder die Dienstleistung für die Gegenleistung in Geld erfolgen würde, die von einer Person zu zahlen wäre, die in keinem derartigen Verhältnis zu irgendeiner Person steht, das sich auf diese Gegenleistung auswirken würde."

150. In diesem Zusammenhang ist zunächst festzustellen, daß die Bezugnahme auf den „Normalwert" in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Unterabsatz 2 der Richtlinie eindeutig Fallgestaltungen erfassen soll, in denen die Dienstleistung keinen vertraglich vereinbarten Preis hat, da sie „für das eigene Unternehmen" erbracht wird.

151. Nach der Richtlinie können unter diesen Voraussetzungen erbrachte Dienstleistungen aber von den Mitgliedstaaten (nach dem in Artikel 29 vorgesehenen Konsultationsverfahren) für die Zwecke der Anwendung der Steuer Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt werden, „um Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen", die unter bestimmten Umständen auftreten könnten (Artikel 6 Absatz 3).

152. In diesem Fall besteht die einzige Methode, nach der sich die Besteuerungsgrundlage feststellen läßt, darin, sich auf den Normalwert des Geschäfts im Sinne der Definition des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Unterabsatz 2 zu stützen.

153. Was den Begriff (oder die Begriffe) des „Normalwerts" angeht, der in den englischen Rechtsvorschriften — sowohl in Anhang 4 Abschnitt 3 des Value Added Tax Act als auch in Section 10 (5) des Value Added Tax Act selbst, den wir hier nicht auszulegen haben — verwendet wird, ist zu sagen, daß dieser Begriff unabhängig davon, welche Bedeutung man ihm in dieser Bestimmung beimessen wollte, mit den Zielen der abweichenden Maßnahme und den Grundsätzen der Sechsten Richtlinie nur vereinbar sein wird, soweit mit ihm nicht bezweckt wird, eine Steuer auf einen Betrag zu erheben, der höher ist als der während des gesamten Vertriebsvorgangs bis zum Endverbraucher entstandene Mehrwert.

154. Meines Erachtens folgt daraus, daß — wenn eine derartige Maßnahme sich nicht als übermäßig oder unverhältnismäßig er-

weisen soll — die Wahl einer anderen Besteuerungsgrundlage als der Gegenleistung, die von dem „Einzelhändler", an den die Ware geliefert wird, tatsächlich dem Steuerpflichtigen gezahlt worden ist, nicht von dem tatsächlichen Preis des Verkaufs der Ware an den Endverbraucher abweichen darf oder von ihrem Normalwert, wenn — aber nur wenn — es unmöglich oder zu schwierig ist, diesen Preis festzustellen.

155. In diesem letztgenannten Fall muß es sich um den „Normal"-Wert oder den „üblichen" Wert handeln, mit dem der Gegenstand den Endverbraucher bei dieser Art von Geschäften erreicht.

156. Das bedeutet Geschäfte, die auf diese Weise abgeschlossen werden und sich auf diese Art von Gegenständen beziehen (z. B. auf andere Weise unverkäufliche Kosmetikartikel und nicht Erzeugnisse der „Standard"-Qualität, die auf den üblichen Vertriebswegen abgesetzt werden).

157. Dieses Ergebnis zu kontrollieren ist Sache des nationalen Gerichts, wenn es zu beurteilen hat, in welcher Weise die Commissioners von der ihnen eingeräumten Ermächtigung Gebrauch gemacht haben.

158. *f)* Lassen Sie mich die beiden Fallgestaltungen, nämlich die der mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinbarenden und die der mit dem Gemeinschaftsrecht nicht zu vereinbarenden Anwendung der Maßnahme an den Fällen der Firmen Direct Cosmetics und Laughtons Photographs veranschaulichen.

159. Was die Firma Direct Cosmetics angeht, ergibt sich aus den Verfahrensakten, daß dieses Unternehmen seine Erzeugnisse zunächst an die Angestellten und Arbeiterinnen von Fabriken, Krankenhäusern und Büros verkaufte und dann (noch vor der Einführung der abweichenden Maßnahme) beschloß, auf die Dienste einiger dieser Angestellten zurückzugreifen, die diese Erzeugnisse als Vertreter der Firma während der Arbeitszeit an ihre Kollegen verkaufen sollten.

160. In dem einen wie im anderen Fall wurden die Erzeugnisse, so scheint es, zum Katalogpreis der Firma Direct Cosmetics an die Käufer geliefert, wobei nach dem zweiten der beschriebenen Systeme das Entgelt der Vertreter in einer Provision von 20 % bestand, die sie einbehalten konnten, wenn sie der Firma den Preis innerhalb von 14 Tagen zahlten.

161. Es gibt also im Kern einen Unterschied zwischen den beiden Methoden, was ihre wirtschaftlichen Auswirkungen angeht, und die abweichende Maßnahme erscheint zur steuerlichen Behandlung der Fallgestaltung im Rahmen des Mehrwertsteuersystems angemessen, da als „üblicher Marktwert" auf der Einzelhandelsstufe der Katalogpreis der Firma Direct Cosmetics für den Verkauf an den Endverbraucher („our price") angesehen wird.

162. Unter der Voraussetzung, daß die genannten Vertreter die Ware nicht zu einem höheren Preis verkaufen, ging die Anwendung der Steuer auf einen höheren Betrag offenkundig über das hinaus, was die mit der abweichenden Maßnahme angestrebten Ziele erfordern: die Besteuerung des tatsächlich bis zur Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher geschaffenen Mehrwerts.

163. Im Fall der Firma Laughtons Photographs folgen — so scheint es — ebenfalls zwei etwas anders gelagerte Verkaufsmodalitäten aufeinander.

164. Zunächst räumte die Firma den Schulen einen Rabatt in Höhe von 20 % auf den empfohlenen Verkaufspreis unter der Voraussetzung ein, daß die Schulen der Firma den Preis innerhalb von 35 Tagen zahlten.

165. Von einem bestimmten Zeitpunkt an ging die Firma dazu über, jeder Schule den mit ihr vereinbarten Preis in Rechnung zu stellen; die Schulen verkauften die Fotografien zu einem von ihnen festgesetzten Preis an die Eltern der Kinder.

166. Es steht jedoch nicht fest, daß sie einen höheren als den vereinbarten Preis berechnen: Sie verfahren so in bestimmten Fällen und überweisen die Einnahmen an die „Schulkasse"; in anderen Fällen berechnen sie nur den Preis, mit dem sie von der Firma belastet worden sind.

167. Nach beiden Systemen bezahlen die Schulen anscheinend nur die tatsächlich verkauften Fotografien.

168. In dem einen wie im anderen System ist die Anwendung einer abweichenden Maßnahme der in den britischen Rechtsvorschriften vorgesehenen Art nur rechtmäßig, wenn mit ihr die Besteuerung des tatsächlich vom Endverbraucher gezahlten Preises erreicht werden soll.

169. Im Rahmen des ersten Systems, in dem der Endpreis im voraus bekannt war, ließ sich mit dieser Maßnahme verhindern, daß der den Schulen gewährte Rabatt in Höhe von 20 % der Besteuerung entging.

170. Die Schulen spielten dabei die rein passive Rolle von Mittelspersonen ohne geschäftliche Selbständigkeit.

171. Das gleiche scheint im Rahmen der zweiten Verkaufsmethode nicht der Fall zu sein: Die Schulen behalten ihre Selbständigkeit, sie sind nicht genau die „longa manus" des Unternehmens, und der beim Endverkauf an die Schüler berechnete Preis ist der Fotofirma nicht im voraus bekannt.

172. Läßt sich der wirkliche Preis feststellen, so ist es meines Erachtens jedoch nicht gerechtfertigt, den „Normalwert" der Ware als Besteuerungsgrundlage anzusehen. Dieser Wert wird nur dann als Grundlage angesehen werden dürfen, wenn es unmöglich oder äußerst schwierig ist, den angewandten Preis, die tatsächliche Gegenleistung für das gelieferte Erzeugnis, genau festzustellen und zu besteuern.

173. Dies gilt auf jeden Fall nur dann, wenn sich keine andere Lösung (wie die des Artikels 24 Absatz 3 der Richtlinie) als weniger belastend erweist.

174. Würden die Schulen für diese Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen, so wäre dies für den steuerpflichtigen Fotografen ohne Zweifel weniger belastend als die auf ihn angewandte abweichende Maßnahme. Es ist aber zu prüfen, ob diese Lösung gerechtfertigt und nicht ihrerseits, gemessen an dem angestrebten Ziel, unverhältnismäßig ist; dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, daß es sich um sporadische Tätigkeiten handelt, die im Rahmen der Tätigkeit der Schulen von ganz untergeordneter Bedeutung und, so scheint es, in den meisten Fällen nicht gewinnbringend sind. Es handelt sich jedoch um eine Tatfrage, deren Beurteilung im konkreten Einzelfall Sache des nationalen Gerichts ist.

175. Auf jeden Fall ginge eine Maßnahme, bei der letztlich — auf der Grundlage des „üblichen" oder „Normal"-Werts der Ware — unnötigerweise eine nicht vorhandene

oder lediglich angenommene Besteuerungsgrundlage besteuert würde, über die für sie angemessenen Grenzen hinaus.

176. Vor allem ist zu berücksichtigen, daß durch das System der Mehrwertsteuer nicht verhindert werden soll, daß die Unternehmen aus Gründen der Rationalisierung oder der Kosteneinsparung Verkaufssysteme wie die beschriebenen anwenden, und bei den abweichenden Maßnahmen, die eingesetzt werden, um diese Systeme zu erfassen, dürfen die Merkmale der betreffenden Geschäfte folglich nicht außer acht gelassen werden.

5. Antworten auf die Vorlagefragen

177. Unter diesen Umständen schlage ich Ihnen vor, die Fragen des vorlegenden Gerichts wie folgt zu beantworten:

„1) Nach Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um bestimmte Steuerumgehungen zu verhüten, und zwar unabhängig vom Vorliegen einer Steuerhinterziehungsabsicht.

2) Artikel 27 Absatz 1 und die allgemeinen Grundsätze der Sechsten Richtlinie stehen dem Erlaß einer Maßnahme nicht entgegen, durch die die in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a definierte Besteuerungsgrundlage dahin gehend geändert wird, daß ein Steuerpflichtiger, dessen Tätigkeit ganz oder teilweise darin besteht, bestimmte Waren an nichtsteuerpflichtige Einzelhändler zu verkaufen, hinsichtlich der von letzteren getätigten Verkäufe der Steuer unterworfen wird, sofern die Besteuerungsgrundlage den Wert, zu dem der Gegenstand bei dieser Art von Geschäften den Endverbraucher erreicht, oder, wenn es nicht möglich ist, den zuerst genannten Wert zu bestimmen, den Normalwert dieser Ware beim Einzelhandelsverkauf nicht überschreitet und sofern es keine andere, für den Steuerpflichtigen weniger belastende Lösung gibt.

3) Es verstößt nicht gegen die Sechste Richtlinie, daß diese Maßnahme nur auf die Unternehmen anwendbar ist, deren Umsatz über einer bestimmten Grenze liegt.

4) Die Anwendung einer solchen Maßnahme schließt die Anwendung der allgemeinen Regel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie aus.

5) Die Genehmigung dieser Maßnahme gemäß Artikel 27 Absatz 4 gilt in den Grenzen als erteilt, die durch die in Artikel 27 Absatz 2 genannte Mitteilung festgelegt werden, sofern diese Mitteilung alle Gesichtspunkte für die Beurteilung enthält, anhand deren die Kommission und die Mitgliedstaaten die Ziele und die Tragweite der Maßnahme unmißverständlich bestimmen können."