SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PIETER VERLOREN VAN THEMAAT vom 4. Dezember 1984 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Der Gegenstand der Rechtssache

Der Gegenstand der Rechtssache ist im Sitzungsbericht wie folgt zusammengefaßt:

Die Rechtssache betrifft 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/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.

Sachverhalt und Verfahren

1. Artikel 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), der in Abschnitt XV (Vereinfachungsmaßnahmen) steht, bestimmt:

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

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

3) Die Kommission macht den anderen Mitgliedstaaten hiervon innerhalb eines Monats Mitteilung.

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

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

2. Um sein Steuerrecht der sechsten Richtlinie anzupassen, hat das Vereinigte Königreich unter anderem mit dem am 29. Juli 1977 verkündeten Finance Act 1977 Absatz 2 der Schedule (Anhang) 3 des Finance Act 1972 geändert und ihm als Absatz 3 die folgende Fassung gegeben:

1 — Aus dem Niederländischen übersetzt.

„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, und

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."

3. Am 28. Dezember 1977 teilte das Vereinigte Königreich der Kommission gemäß Artikel 27 Absatz 5 der sechsten Richtlinie sieben Maßnahmen mit, die es nach dem Inkrafttreten der Richtlinie am 1. Januar 1978 als durch Artikel 27 Absatz 1 zugelassene „abweichende Sondermaßnahmen" aufrechtzuerhalten beabsichtigte. In diesem Verzeichnis waren unter anderem „Anti-Avoidance Valuation Provisions" (besondere Bewertungsvorschriften zur Verhütung von Steuerumgehungen) aufgeführt. Im Anhang zu seinem Schreiben erläuterte das Vereinigte Königreich diese Vorschriften folgendermaßen:

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.

4. Absatz 3 der Schedule 3 in der Fassung des Finance Act 1977 wurde durch Section 14 (1) des Finance Act 1981 erneut geändert: Buchstabe c und damit die Voraussetzung der „Sicherung der Steuereinnahmen" wurde gestrichen.

5. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist auf den sogenannten „Direkt"-Verkauf von Kosmetikartikeln spezialisiert, die in sogenannten „Sonderfällen" nicht auf den üblichen und herkömmlichen Vertriebswegen des Einzelhandels abgesetzt werden können. Es handelt sich im wesentlichen um Kosmetikartikel aus überschüssigen oder unverkäuflichen Beständen, aus Resten von Sonderangeboten, aus auslaufenden Serien oder um für bestimmte Anlässe, wie Weihnachten, besonders aufgemachte Erzeugnisse, die während des vorgesehenen Zeitraums nicht verkauft worden sind. Die Klägerin kauft diese Erzeugnisse zu herabgesetzten Preisen bei den Herstellern oder bei Großhändlern und verkauft sie insbesondere in Krankenhäusern, Unternehmen und Büros mit Hilfe eines Vertreternetzes — im allgemeinen Frauen — zu den folgenden Bedingungen weiter: Das Erzeugnis wird den Vertretern zum Katalogpreis der Klägerin verkauft; die Vertreter verkaufen das Erzeugnis zum selben Preis an Privatkunden, behalten jedoch, wenn der Verkaufspreis innerhalb von 14 Tagen gezahlt wird, ein Skonto von 20 % ein.

Die Vertreter der Klägerin sind, da ihr Umsatz unterhalb der vorgesehenen Steuerfreigrenze liegt, von der Mehrwertsteuer befreit; sie verkaufen also weiter, ohne die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen.

6. Am 7. Dezember 1982 erhielt die Klägerin gemäß Absatz 3 der Schedule 3 des

Finance Act 1972 in seiner durch Artikel 14 des Finance Act 1981 geänderten Fassung einen Bescheid der Beklagten des Inhalts, daß für die Berechnung der Mehrwertsteuer als Wert der von ihr an ihre Vertreter verkauften Waren deren Marktwert im Einzelhandel zugrunde gelegt werde.

7. Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin Klage vor dem Value Added Tax Tribunal London (Gericht für Mehrwertsteuersachen). Sie machte geltend, die Änderung des Finance Act 1972 durch den Finance Act 1981 stelle eine einer neuen Sondermaßnahme im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 der sechsten Richtlinie gleichkommende wesentliche Änderung des nationalen Rechts dar, die nach Artikel 27 Absatz 5 der Kommission hätte mitgeteilt werden müssen; das Unterlassen der Mitteilung habe die Ungültigkeit der fraglichen Vorschrift zur Folge.

8. Mit Beschluß vom 9. November 1983 hat das Value Added Tax Tribunal London gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag das Verfahren ausgesetzt, bis der Gerichtshof im Wege der Vorabentscheidung über die folgenden Fragen entschieden hat:

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) Zur 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?

Um die Rechtssache richtig zu verstehen, ist es außerdem erforderlich, den Vorlagebeschluß und die anderen vom vorliegenden Gericht zugeleiteten Unterlagen zu kennen.

2. Im Verfahren vor dem Gerichtshof abgegebene schriftliche und mündliche Erklärungen

Die im Sitzungsbericht zusammengestellten beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen lassen sich ungefähr wie folgt zusammenfassen:

Die Klägerin kommt aufgrund einer — auch in Ihrem Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien) vorgenommenen — restriktiven Auslegung des Artikels 27 der sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern zu einer Bejahung der ersten Frage. Ausgehend von der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes auf diesem Gebiet gelangt sie auch zu einer Bejahung der zweiten Frage.

Die Kommission kommt in ihren schriftlichen Erklärungen zu einer etwas mehrdeutigen Antwort auf die erste Frage, aber ebenso wie die Klägerin zu einer Bejahung der zweiten Frage. Die Mehrdeutigkeit ihrer Antwort auf die erste Frage wird vor dem Hintergrund des Vorlagebeschlusses und im Lichte ihrer Ausführungen in der mündlichen Verhandlung verständlicher.

Das Vereinigte Königreich schlägt vor, sowohl die erste als auch die zweite Frage zu verneinen.

Der Gerichtshof hat die Beteiligten aufgefordert, bei ihren mündlichen Ausführungen in der Sitzung der Frage besondere Beachtung zu schenken, welche Bedeutung der Formulierung „Sondermaßnahmen ..., um ... Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten" in Artikel 27 Absatz 1 der Richtlinie beizumessen ist, und sich insbesondere zu der Frage zu äußern, ob der Umstand, daß ein steuerpflichtiger Händler den Einzelhandelsverkauf seiner Erzeugnisse mit Hilfe von Personen durchführt, die im Rahmen des Artikels 24 der Richtlinie durch Gesetz von der Steuer befreit sind, als Steuerhinterziehung oder -umgehung angesehen werden kann. Außerdem sind die Parteien aufgefordert worden, bei ihren Stellungnahmen das bereits zitierte Urteil des Gerichtshofes vom 10. April 1984 (Rechtssache 324/82, Kommission/Belgien) zu berücksichtigen.

Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung zu diesen Fragen in erster Linie vorgetragen, daß es im vorliegenden Fall um eine vollständig normale und gesetzliche Form des Handels gehe, bei der auch normale (mit denen eines Versandhandelbetriebs) konkurrierende Preise berechnet würden, während — wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergebe — keine Absicht vorgelegen habe, sich der Mehrwertsteuer zu entziehen oder sie zu verkürzen. Sie beruft sich außerdem auf die restriktive Auslegung des Artikels 27, die der Gerichtshof in der Rechtssache 324/82 gegeben habe, um ihren Standpunkt zu verteidigen, daß Artikel 27 ausschließlich für Maßnahmen gelte, die zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen unbedingt erforderlich seien. Aus der Gesetzesänderung im Jahre 1981 ergebe sich eindeutig, daß die betroffene Maßnahme mit den genannten Zielen nichts mehr zu tun habe. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens beruft sich dabei auch auf die Feststellung des vorlegenden Gerichts, daß die Maßnahme nicht der Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen, sondern dem Schutze „der Belange der britischen Staatskasse, der eigenen Einnahmen der Gemeinschaft und des klassischen Einzelhandels" diene. Die im vorliegenden Fall bestehende Abweichung von Artikel 11 der Richtlinie sei also durch Artikel 27 nicht gedeckt; die Klägerin habe daher Anspruch auf die Anwendung einer Bemessungsgrundlage, die im Einklang mit Artikel 11 der Richtlinie stehe. Schließlich sei die Änderung im Jahre 1981, wie sich aus dem Vorlagebeschluß und der darin zitierten englischen Rechtsprechung ergebe, eindeutig insoweit eine materielle Änderung der früher im Jahre 1977 der Kommission mitgeteilten Fassung gewesen, als jede Bezugnahme auf eine (objektiv festgestellte oder subjektiv angestrebte) Steuerhinterziehung oder -umgehung entfallen sei. In ihrer Erwiderung fügt sie noch hinzu, ihr Verkaufssystem habe nach den Feststellungen des zuständigen englischen Gerichts keine Wettbewerbsverzerrungen zur Folge gehabt; im übrigen rechtfertigen mit Rücksicht auf die vorhandenen Steuerbefreiungen, die alle Wettbewerbsverzerrungen zur Folge hätten, Wettbewerbsverzerrungen als solche noch keine Anwendung des Artikels 27.

Der Vertreter des Vereinigten Königreichs hat in der mündlichen Verhandlung in erster Linie vorgetragen, daß es sich im konkreten Fall nicht um Steuerhinterziehung, sondern lediglich um Steuerumgehung im Sinne von Artikel 27 der Richtlinie gehandelt habe. Insbesondere könne hier von Steuerumgehung in dem Sinne die Rede sein, daß die als solche innerhalb der gesetzlichen Grenzen bleibenden Praktiken der Klägerin zur Folge hätten, daß der Staatskasse Einnahmen entgingen. Nach der Entstehungsgeschichte der Richtlinie, wie sie in Randnummer 26 Ihres Urteils in der Rechtssache 324/82 dargestellt sei, werde diese Form der Steuerumgehung von Artikel 27 der Richtlinie erfaßt. Im vorliegenden Fall würde der Verkauf durch die Klägerin ohne den erlassenen Bescheid auf der Grundlage

eines geringeren Verkaufspreises besteuert als bei einem Verkauf durch den normalen Einzelhandel; dies stelle eine Steuerumgehung im Sinne von Artikel 27 der Richtlinie dar. Sollte es sich hier nicht um eine Steuerumgehung im Sinne von Artikel 27 der Richtlinie und auch nicht um Steuerhinterziehung handeln, so gehe es im übrigen auch nicht um eine Sondermaßnahme im Sinne dieses Artikels. Jede Form des Handels auf einer soliden kommerziellen Basis, die es den Steuerbehörden unmöglich mache, die Steuer im Endverbraucherstadium nach Maßgabe der Bemessungsgrundlage des Artikels 11 der Richtlinie zu erheben, wäre dann rechtmäßig. Was Ihr Urteil in der Rechtssache 324/82 angehe, so unterscheide sich der Sachverhalt im vorliegenden Fall so sehr von der dort in Frage stehenden ganz allgemeinen Maßnahme für einen ganzen Wirtschaftszweig, daß dieses Urteil im vorliegenden Fall nicht analog angewendet werden könne. Die konkreten Maßnahmen in konkreten Fällen entsprächen im vorliegenden Fall auch genau dem Verlust an Steuereinnahmen, also dem Unterschied, der zwischen der Besteuerung bei der Lieferung durch die Klägerin an ihre Zwischenhändler und der Besteuerung des Wertes der durch den normalen Einzelhandel an den Endverbraucher gelieferten Waren bestehe. Die fragliche Vorschrift sei selbst keine allgemeine Maßnahme wie die in dem zitierten Urteil des Gerichtshofes genannte. Ihre Anwendung sei auf die Einzelfälle beschränkt, in denen die Steuerbehörden den Erlaß eines Bescheids beschlössen, weil die Steuereinnahmen gefährdet seien; die Vorschrift entspreche in ihren praktischen Folgen genau dem Ziel, die entgangenen Steuereinnahmen einzutreiben. Das Handelsmodell der Klägerin stehe ferner nicht im Einklang mit den Grundregeln der ersten Mehrwertsteuerrichtlinie, namentlich mit den Regeln der Neutralität und des Fehlens von Wettbewerbsverfälschungen, sowie mit dem Ziel, alle Stufen der Herstellung und des Vertriebs von Gegenständen und Dienstleistungen einschließlich der Einzelhandelsstufe zu erfassen. Ein systematischer oder auch nur rein tatsächlich festgestellter ausschließlicher Verkauf an die Verbraucher durch nicht eingetragene Händler oder Vermittler müsse auch dann der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn die Zwischenpersonen gemäß Artikel 24 der sechsten Richtlinie im Vereinigten Königreich von der Steuer befreit seien. In seiner Erwiderung hat der Vertreter des Vereinigten Königreichs nochmals ganz allgemein zum Ausdruck gebracht, daß jede Handelskonstruktion, die die Einzelhandelsstufe ausschalte, einen Bescheid der streitigen Art rechtfertige. In Beantwortung einer Frage meinerseits am Ende der Sitzung hat er bestätigt, daß die allgemeine Konzeption des Mehrwertsteuersystems des Vereinigten Königreichs tatsächlich dahin gehe, daß, abgesehen von gelegentlichen Verkäufen durch nicht registrierte Händler, der Verkauf durch registrierte Einzelhändler erfolgen müsse. In bezug auf die Auslegung des Begriffes „the protection of the revenue" (der durch die Gesetzesänderung von 1981 gestrichen worden ist) hat der Vertreter des Vereinigten Königreichs eingeräumt, daß der im Vorlagebeschluß erwähnte Unterschied zwischen der Auffassung der Verwaltung und der des Gerichts bestehe und daß nach Auffassung des Gerichts nach der Fassung von 1977 eine Absicht, die Steuer zu umgehen, festgestellt werden müsse. Nach Auffassung der Steuerbehörden soll eine tatsächlich festgestellte, nicht beabsichtigte Umgehung der Steuern in dem oben angegebenen Sinn für den Erlaß des Bescheids ausreichen.

Die Kommission hat in der Sitzung in erster Linie vorgetragen, der Begriff „Steuerumgehung" in Artikel 27 der sechsten Richtlinie müsse in seinem nationalen Kontext ausgelegt werden; es handele sich dabei nicht um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff. Bei dem Begriff „Sondermaßnahmen" hat sie eine allgemeine Definition ebensowenig für

möglich gehalten. Doch sei es möglich, allgemeine Kriterien zu entwickeln, nach denen die Gültigkeit von Sondermaßnahmen der fraglichen Art beurteilt werden müsse, z. B. den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, den der Gerichtshof in der Rechtssache 324/82 entwickelt habe. Ein anderes — und im vorliegenden Fall wichtiges — Kriterium sei die Vereinbarkeit mit den wesentlichen Grundlagen der sechsten Richtlinie. Aufgrund ihrer Praxis der Rückverweisung auf nationales Recht hält die Kommission die im vorliegenden Verfahren vom Vereinigten Königreich vertretene Auslegung für annehmbar. Da Artikel 24 der Richtlinie den Mitgliedstaaten lediglich ein *Recht* zur Befreiung von Kleinunternehmen von der Steuer einräume, verhindere er Ausnahmen von einer nach dieser Vorschrift zuerkannten Steuerbefreiung für bestimmte Arten von Handelskonstruktionen, z. B. die hier in Frage stehende, nicht. Zur Mitteilungspflicht nach Artikel 27 Absatz 2 der Richtlinie hat die Kommission eingeräumt, daß der Gerichtshof entscheiden könne, ob die Änderung einer früher mitgeteilten Vorschrift inhaltlich so wesentlich sei, daß sie dadurch den Charakter einer *neuen* Sondermaßnahme bekomme, die damit eine neue Mitteilung erforderlich mache. Da das englische Gericht die fragliche Änderung als materiell-rechtlich angesehen habe, könne die Kommission den früher von ihr vertretenen Standpunkt im vorliegenden Verfahren nicht aufrechterhalten. Bei der Mitteilung habe die Kommission seinerzeit die Fassung von 1977 so verstanden, daß es das ausschließliche Ziel sei, Unternehmen wie die Klägerin auf der Einzelhandelsstufe zu besteuern; dies habe ihrer Auffassung nach in Übereinstimmung mit den Zielen des Artikels 27 der sechsten Richtlinie gestanden. Da das nationale Gericht der Auffassung sei, daß im Jahre 1981 eine materielle Rechtsänderung erfolgt sei und daß die Fassung von 1977 weniger weit gehe, als das Vereinigte Königreich es der Kommission seinerzeit mitgeteilt habe [2], könne die Kommission nur zu der Schlußfolgerung gelangen, daß die Mitteilung seinerzeit mangelhaft gewesen sei, daß deshalb keine wirksame Ausnahme gemäß Artikel 27 Absatz 5 bestehe und daß Artikel 11 der Richtlinie daher unmittelbar anwendbar gewesen sei.

Für ein richtiges Verständnis der Bedeutung der streitigen Vorschrift ist schließlich noch das Protokoll der darüber in einem Ausschuß des Unterhauses geführten Diskussion erheblich, das der Verfahrensbevollmächtigte des Vereinigten Königreichs dem Gerichtshof auf das Ersuchen des Berichterstatters in der mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 18. Oktober 1984 in Kopie vorgelegt hat. Dieses Protokoll bestätigt in erster Linie, daß die streitige Vorschrift im Grundsatz ganz allgemein anwendbar ist und zahlreiche, ganz unterschiedliche Wirtschaftszweige erfaßt, in denen regelmäßig unter Ausschaltung der registrierten (und damit nicht von der Mehrwertsteuer befreiten) Einzelhändler Gegenstände an den Verbraucher verkauft werden. Während der Debatte wurden hierzu im Unterhaus zahlreiche Fragen gestellt, die zum Teil auf derselben Linie lagen wie Fragen, die in der mündlichen Verhandlung von Mitgliedern des Gerichtshofes gestellt worden sind. Zweitens bestätigen die während der Debatte von Regierungsseite abgegebenen Erklärungen, daß die Vorschrift zum einen (im Einklang mit den Zielen des Gesetzes) möglichst hohe Steuereinkünfte erbringen soll, zum anderen aber auch den Schutz der registrierten Einzelhändler gegen die von anderen Absatzwegen ausgehende Konkurrenz bezwecke. Daneben soll die Vorschrift auch Hersteller oder Großhändler, die über die üblichen Absatzwege verkaufen, vor der Konkurrenz von Herstellern oder Großhändlern schützen, die über nicht registrierte Personen verkaufen.

2 — Ich verweise hierfür auf Seite 7 der Anlage zu dem Schreiben, mit dem das nationale Gericht dem Gerichtshof die Fragen vorgelegt hat.

3. Die Beantwortung der Vorlagefragen

3.1. *Die besonderen Umstände des vorliegenden Falls*

Ich habe im vorstehenden Teil meiner Schlußanträge die wichtigsten Erklärungen in der mündlichen Verhandlung verhältnismäßig ausführlich wiedergegeben, da diese mündlichen Ausführungen, was die für den Gerichtshof wichtigen Fragen angeht, größere Klarheit schaffen als die schriftlichen Erklärungen. Außerdem konnten diese mündlichen genaueren Darstellungen der verschiedenen Standpunkte naturgemäß noch nicht in den Sitzungsbericht aufgenommen werden.

Die Beantwortung der Vorlagefragen in einer für das vorlegende Gericht nützlichen Weise wird natürlich dadurch erschwert, daß ein sehr speziell gelagerter Sachverhalt, drei aufeinanderfolgende besondere gesetzliche Vorschriften, der konkrete an die Klägerin ergangene Bescheid, um den es im nationalen Verfahren geht, sowie eine Reihe gerichtlicher Entscheidungen zu dem konkreten Fall und zu der Auslegung der einschlägigen Vorschriften auf ihre Abfassung von Einfluß waren. Die Fragen sind vor diesem in tatsächlicher Hinsicht und nach innerstaatlichem Recht komplizierten Hintergrund zu verstehen; dieser muß in Ihren Antworten in angemessener Weise in abstrakter Form wiedergegeben werden.

Was die tatsächliche Seite angeht, ist vor allem abstrakt zu unterscheiden zwischen Fallgestaltungen, in denen der Steuerpflichtige ohne einen Bescheid (der Steuerbehörde) nach dem von ihm selbst festgesetzten Endverkaufspreis besteuert wird, und Fallgestaltungen, in denen er ohne einen Bescheid nur auf der Grundlage des Preises besteuert wird, den er bei der Lieferung von seinen Weiterverkäufern (die keine registrierten Einzelhändler sind) erhalten hat. Zu welcher Kategorie die Klägerin tatsächlich gehört, ist meiner Ansicht nach dann für den Gerichtshof unerheblich.

Was die aufeinanderfolgenden Fassungen von 1972, 1977 und 1981 der streitigen Vorschrift angeht, ist in erster Linie von Bedeutung, daß die erste Fassung, wie sich aus den Akten ergibt, nur bei einer ersichtlichen *subjektiven* Steuerhinterziehungs- oder Umgehungs*absicht* anwendbar war. In der zweiten Fassung (von 1977) wurde ein *objektiv* gemeintes Kriterium für die Befugnis zum Erlaß eines Bescheids verwendet: „zur Sicherung der Steuereinnahmen erforderlich". Dieses Kriterium ist in der Rechtsprechung aber nicht anders ausgelegt worden als das früher verwendete subjektive Kriterium (Seite 7 des Vorlagebeschlusses). Die Gesetzesänderung von 1981 ließ dann jede Beschränkung der Befugnis zum Erlaß eines Bescheids auf solche Fälle entfallen, in denen eine Umgehung des betroffenen Steuergesetzes entweder subjektiv angestrebt oder objektiv als tatsächliche Folge festgestellt wurde. Ich bin mit der Kommission der Auffassung, daß diese letzte Änderung unzweifelhaft als eine wesentliche materielle Änderung der Fassung von 1977 anzusehen ist. Ich möchte diese Schlußfolgerung anders als die Kommission aber nicht ausschließlich aus der einschlägigen englischen Rechtsprechung, sondern auch aus dem im Jahre 1981 geänderten Wortlaut des Absatzes 2 der Schedule 3 zum Finance Act 1972 herleiten. Diese Vorschrift lautet jetzt wie folgt:

„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, und

b) daß diese Einzelpersonen nicht steuerpflichtig sind,

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."

Aus dieser Vorschrift und den vom Vereinigten Königreich dazu abgegebenen Erläuterungen geht hervor, daß Verkäufe an den Endverbraucher, die ganz oder zum Teil über andere Absatzwege als die registrierten Einzelhändler durchgeführt werden, so besteuert werden können, als würden sie durch registrierte Einzelhändler vorgenommen. Im vorliegenden Fall wird das meiner Ansicht nach bedeuten können, daß die Klägerin beim Einräumen von Rabatten an ihre Weiterverkäufer so besteuert wird, daß auf ihren tatsächlichen Verkaufspreis (Katalogpreis abzüglich gewährter Rabatte) eine für die betroffenen Erzeugnisse übliche normale Einzelhandelsspanne aufgeschlagen wird, um die steuerliche Bemessungsgrundlage zu berechnen. Dem im konkreten Fall an die Klägerin ergangenen Bescheid (siehe S. 2 des Vorlagebeschlusses) läßt sich sogar entnehmen, daß sich als Bemessungsgrundlage für die Klägerin ein noch höherer Betrag ergeben kann. Die steuerliche Bemessungsgrundlage wird darin nämlich als der „Marktwert im Einzelhandel" definiert. Das könnte bedeuten, daß für aus Gelegenheitskäufen stammende Erzeugnisse, die von der Klägerin zu einem entsprechend günstigen Preis eingekauft worden sind, der Einzelhandelswert berechnet wird, als handele es sich um gleichartige Gegenstände, die registrierte Einzelhändler nicht über Gelegenheitskäufe, sondern normal vom Hersteller oder vom normalen Großhandel in diesen Erzeugnissen bezogen haben. In seiner Antwort auf meine letzte Frage in der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des Vereinigten Königreichs jedoch einen anderen und sicher vernünftigeren Standpunkt vertreten, der sich auch im letzten Absatz des Abschnitts A des Vorlagebeschlusses (S. 11) findet. Diese Auffassung geht dahin, daß die Klägerin nach dem von ihr selbst festgesetzten Katalogpreis besteuert werden sollte. Wie ich noch näher darlegen werde, weicht diese Auffassung nur in zwei Fallgestaltungen von Artikel 11 der Richtlinie ab. Erstens, wenn der Rabatt auf den Katalogpreis der nicht steuerpflichtigen Mittelsperson nicht im nachhinein, sondern sogleich bei der Lieferung gewährt wird. Zweitens, wenn die Mittelsperson dem Endverbraucher einen niedrigeren Preis berechnet als den Katalogpreis.

3.2. *Die einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften*

Neben dem bereits genannten Artikel 27 der sechsten Richtlinie zur Umsatzsteuerharmonisierung ist in der vorliegenden Sache ebenso wie in der Rechtssache 324/82 insbesondere Artikel 11 dieser Richtlinie von Bedeutung. Daneben haben die von dem Vertreter des Vereinigten Königreichs angeführten (und zuvor zitierten) allgemeinen Ziele der ersten Richtlinie in der mündlichen Verhandlung eine gewisse Rolle gespielt.

Aus Artikel 11 Teil A Absatz 3 ist meiner Ansicht nach herzuleiten, daß bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für einen Betrieb wie die Klägerin von deren normalem Endverbraucherpreis (Katalogpreis) auszugehen ist, also ohne Abzug von Rabatten, die sie ihren Weiterverkäufern erst nach dem Zeitpunkt der Lieferung einräumt (dies scheint nach den Akten in der vorliegenden Rechtssache der Fall zu sein). Ferner kann ich in Artikel 11 keine Stütze für die Auffassung des Vereinigten Königreichs finden, daß der Verkauf an den Verbraucher — vorbehaltlich der in Artikel 24 der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen — immer unter Einschaltung des normalen (steuerpflichtigen) Einzelhandels erfolgen müsse. Artikel 11 verbietet meiner Meinung nach in keiner Weise, daß der Hersteller oder der Großhandel unmittelbar an den Verbraucher verkaufen oder daß der Hersteller oder der Großhandel beim Ab-

satz an den Endverbraucher andere und kostengünstigere oder zweckdienlichere Absatzwege benutzen als den normalen Einzelhandel. Im Rahmen des Artikels 27 können dann selbstverständlich gesetzliche Vorschriften gebilligt werden, die sicherstellen, daß der letzte Steuerpflichtige in der Verkaufskette nach einer Bemessungsgrundlage besteuert wird, die auch die tatsächlichen Gewinne der eingeschalteten nicht registrierten Vertreter umfaßt. Wie bereits ausgeführt, scheint mir das durch die Anwendung des Artikels 11 Teil A Absatz 3 bei Fallgestaltungen, wie sie bei der Klägerin festgestellt worden sind, meistens auch ohne Sondermaßnahmen im Sinne von Artikel 27 möglich. Etwas anderes gilt für die vermutlich häufiger vorkommenden Fälle, in denen die letzte steuerpflichtige Person in der Handelskette an den Vertreter oder Einzelhändler, der danach eingeschaltet wird und nicht steuerpflichtig ist, zu einem niedrigeren Preis als dem Endverkaufspreis liefert.

Außerdem kann ich nicht einsehen, daß der Verkauf an den Endverbraucher über solche anderen Absatzwege als den normalen registrierten Einzelhandel im Widerspruch zu den Grundprinzipien der ersten Richtlinie stehen sollte, die nach den Begründungserwägungen der sechsten Richtlinie auch dieser zugrunde liegen. Das Ziel des Grundsatzes der Neutralität des Steuersystems in der ersten Richtlinie ist es nach deren Entstehungsgeschichte und deren System gerade, zu erreichen, daß der Verbraucher unabhängig von der Zahl und der Art der dazwischen geschalteten Erzeugungs- und Handelsstufen im Endergebnis nur eine Steuer auf den auf allen diesen Stufen insgesamt tatsächlich erzielten Mehrwert zu zahlen hat. Der Haupteinwand gegen das früher geltende Kaskadeprinzip bestand darin, daß die Einschaltung von effizient arbeitenden Zwischenstufen steuerlich bestraft werde und die — nicht notwendigerweise effiziente — Zusammenfassung von Stufen steuerlich künstlich begünstigt werde (also auch wenn die gesamten Herstellungs- und Absatzkosten dabei in Wirklichkeit höher waren). Mit der Verhinderung von Wettbewerbsverfälschungen (nicht ausschließlich in der beschränkten Bedeutung des Begriffes „Verzerrung" in den Artikeln 101 und 102 EWG-Vertrag) wird in der Richtlinie ausschließlich beabsichtigt, von Verbesserungen bei den Herstellungs- oder Vertriebskosten nicht steuerlich abzuschrecken, wie dies während der Geltung des Kaskadeprinzips geschah. Ein Schutz des „normalen" Einzelhandels vor anderen Vertriebsformen selbst dann, wenn er mit höheren Spannen arbeiten muß, kann beim besten Willen nicht zu den Zielen der ersten Richtlinie und auch nicht zu denen der sechsten Richtlinie gezählt werden. Wenn in der fünften Begründungserwägung der ersten Richtlinie von der Anwendung der Mehrwertsteuer in der Einzelhandelsstufe die Rede ist, ist angesichts der genannten Ziele dabei offenkundig an *jede* Form des Einzelhandels und nicht nur an *eine* bestimmte Form des Einzelhandels gedacht.

Artikel 27 der Richtlinie bezweckt eindeutig, (für bestehende und für neue Sondermaßnahmen unterschiedliche) Verfahren zu schaffen, die sicherstellen, daß keine Abweichungen vom normalen System (insbesondere von Artikel 11) der Richtlinie eingeführt werden, die nicht den in Artikel 27 niedergelegten Kriterien entsprechen. Diese Garantien müssen sich naturgemäß auch auf nationale Maßnahmen erstrecken, die nur zu Einzelentscheidungen ermächtigen, um unter anderem Steuerhinterziehungen oder -umgehungen entgegenzutreten, wie dies in der vorliegenden Rechtssache der Fall ist. Ein Mitgliedstaat kann sich also der Prüfung nach diesen Kriterien nicht dadurch entziehen, daß er eine allgemeine Ermächtigungsvorschrift für Abweichungen vom normalen System erläßt, deren praktische Folgen nur durch eine Prüfung der auf ihrer Grundlage ergangenen Einzelmaßnahmen nach den Kriterien des Artikels 27 festgestellt werden kann. Wenn eine bestehende und der Kommission gemäß Artikel 27 Ab-

satz 5 mitgeteilte Vorschrift, die es ausschließlich ermöglicht, Praktiken entgegenzutreten, deren Ziel oder Folge Steuerhinterziehungen oder -umgehungen sind, durch eine Ermächtigungsvorschrift ersetzt wird, in der diese Beschränkung der Anwendungsmöglichkeit weggefallen ist, handelt es sich außerdem eindeutig um eine *neue* Maßnahme, die nach Artikel 27 Absatz 2 mitgeteilt werden muß. Dasselbe gilt, wenn sich bei einer gemäß Artikel 27 Absatz 5 mitgeteilten Maßnahme im nachhinein herausstellt, daß sie einen anderen Inhalt hat, als bei der Mitteilung durch den betroffenen Mitgliedstaat angegeben, und sie dann durch eine Maßnahme mit einem anderen Wortlaut ersetzt wird. Unter Umständen muß die ursprüngliche Mitteilung dann außerdem als unwirksam angesehen werden, zumindest als ohne rechtliche Wirkung im Sinne von Artikel 27 Absatz 5, wie die Kommission im vorliegenden Fall in der mündlichen Verhandlung zu Recht dargelegt hat. Zu dem letztgenannten Problem hat das vorlegende Gericht dem Gerichtshof jedoch keine Frage gestellt, und ich halte es denn auch nicht für erforderlich, Ihre Antworten auf die Vorlagefragen mit dieser weiteren Komplikation zu belasten.

Da eine neue Maßnahme nur nach Prüfung nach den Kriterien des Artikels 27 und nach einer darauf folgenden Ermächtigung durch den Rat von Artikel 11 (oder von anderen Bestimmungen) der Richtlinie abweichen kann, können neue Maßnahmen, die ohne Mitteilung und ohne Ermächtigung im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 von Artikel 11 abweichen, den Steuerpflichtigen nicht entgegengehalten werden. Diese Rechtsfolge ergibt sich aus Ihrer ständigen Rechtsprechung zu nationalen Maßnahmen, die von geltenden Richtlinien abweichen, wofür im Laufe des Verfahrens mehrere Beispiele genannt worden sind.

Was die in Artikel 27 Absatz 1 genannten Prüfungskriterien selbst angeht, bin ich dabei nicht der Meinung der Kommission, daß es sich hierbei nicht um gemeinschaftsrechtliche Begriffe handele, die vom Gerichtshof einheitlich ausgelegt werden könnten. In dieser Frage erinnere ich an die Diskussion, die hierüber am Schluß der Sitzung mit einem der Mitglieder des Gerichtshofes stattfand und aus der sich unter anderem ergab, daß nicht alle nationalen Rechtsordnungen derartige Begriffe kennen. Auch nach meiner Meinung kann es bei der Prüfung nicht auf die Formulierung der betroffenen nationalen Maßnahmen ankommen, sondern es geht um die Prüfung von deren Wortlaut, der zum Ausdruck gebrachten Ziele und der tatsächlichen Folgen anhand der Kriterien des Artikels 27. Dagegen stimme ich mit der Kommission darin überein, daß das Ziel und die Folgen einer nationalen Maßnahme der hier in Frage stehenden Art im Rahmen der Vorschriften und des Systems des nationalen Rechts untersucht werden müssen und daß es nicht ratsam ist, eine allgemeine Definition des Begriffes „Sondermaßnahmen ..., um ... Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten" zu geben. Eine Beurteilung von Fall zu Fall scheint mir auch zweckdienlicher zu sein. Das eine wie das andere bedeutet aber keinesfalls, daß es sich hier nicht um gemeinschaftsrechtliche Begriffe handeln würde. Es bedeutet nur, daß jede Sondermaßnahme, mit der ein Mitgliedstaat von den Bestimmungen der sechsten Richtlinie abweicht oder (mit einer neuen Maßnahme) abweichen will, von der Kommission bzw. vom Rat und gegebenenfalls vom Gerichtshof im Hinblick auf ihren jeweiligen Inhalt an Artikel 27 der Richtlinie geprüft werden können muß. Bei dieser Prüfung sind ferner auch neben Artikel 27 und neben dem in Ihrem Urteil in der Rechtssache 324/82 entwickelten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die wesentlichen Grundsätze der sechsten Richtlinie von Bedeutung. Unter Umständen kann jedoch daneben auch eine Prüfung auf Vereinbarkeit mit anderen Richtlinien als der sechsten Richtlinie und mit dem EWG-Vertrag selbst erforderlich sein. Insofern hat der Vertreter des Vereinigten Königreichs

im vorliegenden Fall meiner Ansicht nach zu Recht auch eine Prüfung auf Vereinbarkeit mit der ersten Richtlinie für erheblich gehalten.

Bei der Prüfung der streitigen Vorschrift anhand der Kriterien des Artikels 27 scheint mir die Schlußfolgerung unvermeidlich, daß der Rat eine Vorschrift, die zu Abweichungen von den Bestimmungen der Richtlinie in Einzelfällen ermächtigt, nur dann genehmigen kann, wenn aus ihrem Wortlaut hervorgeht, welche „Steuerhinterziehungen oder -umgehungen" sie verhüten soll und kann. Da die streitige Vorschrift tatsächlich eine Blankovollmacht für Abweichungen von der Richtlinie in dem darin angegebenen Sinn enthält, ist eine Prüfung dieser „Sondermaßnahme" auf Vereinbarkeit mit dem Artikel 27, mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wie er in dem genannten Urteil des Gerichtshofes entwickelt geworden ist, oder mit den wesentlichen Grundsätzen der sechsten Richtlinie oder anderer Richtlinien oder des EWG-Vertrags selbst unmöglich.

Was die Prüfung auf Vereinbarkeit mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und den wesentlichen Grundsätzen der sechsten Richtlinie angeht, scheint mir im vorliegenden Fall namentlich die Prüfung hinsichtlich der Artikel 11 und 24 dieser Richtlinie von Bedeutung zu sein. Wenn als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung eines Unternehmens wie der Klägerin gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 3 der sechsten Richtlinie der von einem derartigen Unternehmen selbst festgesetzte Endverkaufspreis herangezogen werden kann (ohne Abzug des den Vertretern *nach* der Lieferung gewährten Rabatts), steht die Anwendung einer höheren Bemessungsgrundlage durch eine Vorschrift der streitigen Art meiner Ansicht nach im Widerspruch zu dem in dem genannten Urteil des Gerichtshofes entwickelten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Soweit eine derartige Vorschrift die Folge oder sogar den Zweck hat, die Wettbewerbsposition des registrierten Einzelhandels kostengünstigeren Absatzwege zu schützen, steht sie meiner Meinung nach außerdem — wie bereits dargelegt — im Widerspruch zu den Prinzipien, die bereits der ersten Richtlinie, aber auch der sechsten Richtlinie zugrunde liegen. Anders verhält es sich meines Erachtens bei einer Sondermaßnahme, mit der ausschließlich bezweckt wird, das letzte steuerpflichtige Glied in der Handelskette, das dem Verkauf an den nicht steuerpflichtigen Verbraucher vorausgeht, zum Beispiel den Großhandel, nach einer Bemessungsgrundlage zu besteuern, in die neben seinem wirklichen Verkaufspreis an den nicht registrierten Einzelhandel (insoweit abweichend von Artikel 11) die durchschnittliche Handelsspanne des nicht registrierten Einzelhandels mit einbezogen wird (oder, wenn die Spanne niedriger ist, die durchschnittliche Handelsspanne des eingetragenen Einzelhandels). Artikel 24 der Richtlinie, der nur eine Ermächtigung, aber keine Verpflichtung zur Freistellung der dort bezeichneten Kleinunternehmen zum Inhalt hat, steht meiner Ansicht nach dem nicht entgegen, daß die als Folge derartiger Freistellungen eingetretenen Steuerausfälle auf das letzte vorangehende steuerpflichtige Glied in der Handelskette abgewälzt werden. Ich möchte außerdem dem Rat die Freiheit lassen, derartige, der Verhütung von tatsächlichen Ausfällen bei den Steuereinnahmen (als Folge der genannten Freistellungen) dienende Maßnahmen im Rahmen von Artikel 27 zu genehmigen. Der Begriff „Steuerumgehungen" könnte in der Tat in dem vom Vereinigten Königreich vertretenen Sinn weit ausgelegt werden. Ich wiederhole aber, daß die hier von mir behandelten, nach den Erörterungen in der mündlichen Verhandlung und der Debatte im Ausschuß des Unterhauses ihrem Umfang nach wahrscheinlich wichtigsten Fallgestaltungen grundsätzlich von Fällen wie dem der Klägerin abweichen, in denen das letzte steuerpflichtige Glied in der Handelskette selbst einen Endverbraucherpreis anwendet, auf den es nur im nachhinein (*nach* der Lieferung) unter bestimmten Voraussetzungen

den eingeschalteten Vertretern einen Rabatt gewährt. In einem derartigen Fall ist eine Abweichung von Artikel 11 der Richtlinie nicht zu rechtfertigen. Eine Blankoermächtigung, wie sie die streitige Vorschrift enthält, kann also unter Umständen zu möglicherweise zulässigen, unter Umständen aber auch zu sicherlich nicht gerechtfertigten Abweichungen von den wesentlichen Grundsätzen der ersten und der sechsten Richtlinie führen.

3.3. *Die Vorlagefragen*

Wenn ich nun alle in der mündlichen Verhandlung behandelten und von mir im Vorstehenden beurteilten wichtigen Rechtsfragen im Hinblick auf die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen prüfe, dann ergibt sich zunächst, daß die zweite Frage zu eng gefaßt ist. Die streitige Vorschrift weicht nicht nur von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der sechsten Richtlinie ab, sondern sie ermöglicht auch Abweichungen von Artikel 11 Teil A Absatz 3 dieser Richtlinie. Außerdem muß im Rahmen des Artikels 27 die Rechtfertigung möglicher Abweichungen von allen Bestimmungen dieser Richtlinie geprüft werden, wenn auch in einem Fall der vorliegenden Art und wahrscheinlich in den meisten Fällen die Beurteilung der Rechtfertigung von Abweichungen von Artikel 11 wahrscheinlich die größte Rolle spielen wird. In diesen Punkten ist daher meiner Ansicht nach eine Neuformulierung der zweiten Frage erforderlich, damit der Gerichtshof eine zweckdienliche Antwort geben kann.

Größere Schwierigkeiten bietet die Formulierung der ersten Frage. Wie sich aus den zahlreichen während des Verfahrens vorgebrachten Gesichtspunkten ergibt, wird bei dieser zum einen sehr stark auf besondere tatsächliche Umstände, besondere Vorschriften und eine besondere Rechtsprechung im Vereinigten Königreich abgestellt. Dies macht eine Neuformulierung in einer abstrakteren Form nicht einfach. Zum anderen trägt die Formulierung der Frage den wichtigen allgemeinen Rechtsfragen nicht vollständig Rechnung, die sich nach meiner Analyse in der mündlichen Verhandlung als für das endgültige Urteil des vorlegenden Gerichts ausschlaggebend herausgestellt haben. Ich schlage Ihnen deshalb vor, die erste Frage dahin zu verstehen, daß das vorlegende Gericht fragt, ob „die Änderung einer gemäß Artikel 27 Absatz 5 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) mitgeteilten nationalen Rechtsvorschrift in der Weise, daß die in der Vorschrift enthaltene Beschränkung des Anwendungsbereichs auf darin beschriebene bestimmte Formen von — zu Recht oder zu Unrecht — als Steuerhinterziehungen oder -umgehungen angesehene Verhaltensweisen (wie Verhaltensweisen, die den berechtigten Interessen des Fiskus schaden) gestrichen wird, eine neue ‚Sondermaßnahme' im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 dieser Richtlinie darstellt, die der Mitgliedstaat nach Artikel 27 Absatz 2 der Kommission mitzuteilen hat". Alle Bestandteile dieser Umformulierung halte ich für wesentlich, um allen aufgetretenen erheblichen Rechtsfragen Rechnung zu tragen.

3.4. *Vorschlag für die Beantwortung der Fragen*

Im Ergebnis schlage ich Ihnen vor, die so neu formulierten Fragen wie folgt zu beantworten:

Die erste Frage in der durch mich neu formulierten Form wäre zu bejahen.

Die zweite Frage wäre wie folgt zu beantworten:

„Hat ein Mitgliedstaat die in Artikel 27 Absatz 2 der sechsten Richtlinie vorgeschriebene Mitteilung nicht vorgenommen und keine Ermächtigung im Sinne von Artikel 27 Absatz 1 erhalten, so kann dieser Mitgliedstaat sich gegenüber einem Steuerpflichtigen nicht auf die betreffenden nationalen Bestimmungen berufen, falls diese von den Bestimmungen der Richtlinie und insbesondere von Artikel 11 der Richtlinie abweichen oder zu einer Abweichung ermächtigen."