

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././../css/generic.css); EUR-Lex - 61986J0138 - DE

Avis juridique important

|

61986J0138

URTEIL DES GERICHTSHOFES VOM 12. JULI 1988. - DIRECT COSMETICS LTD. UND LAUGHTONS PHOTOGRAPHS LTD. GEGEN COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ERSUCHEN UM VORABENTSCHEIDUNG, VORGELEGT VOM LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL. - SECHSTE MEHRWERTSTEUERRICHTLINIE - GENEHMIGUNG VON ABWEICHENDEN MASSNAHMEN - GÜLTIGKEIT. - VERBUNDENE RECHTSSACHEN 138/86 UND 139/86.

Sammlung der Rechtsprechung 1988 Seite 03937

Schwedische Sonderausgabe Seite 00535

Finnische Sonderausgabe Seite 00545

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

++++

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Besteuerungsgrundlage - Abweichende nationale Maßnahmen - Bekämpfung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen - Maßnahme, die einen Steuerpflichtigen trifft, der nicht in der Absicht handelt, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen - Maßnahme im Rahmen der Bekämpfung von Steuerumgehungen - Maßnahme, die nur auf einen Teil derjenigen Steuerpflichtigen anwendbar ist, deren Vertriebsmethoden zu einer Steuerumgehung führen - Zulässigkeit - Voraussetzungen

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 11 TeilA Absatz1 Buchstabe a und 27 Absatz 1)

Leitsätze

Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern verleiht dem Rat die Befugnis, die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten . Er lässt den Erlaß einer von der Grundregel des die Besteuerungsgrundlage betreffenden Artikels 11 TeilA Absatz1 Buchstabe a abweichenden Maßnahme auch dann zu, wenn der Steuerpflichtige seine Geschäftstätigkeit, die eine Verminderung dieser Besteuerungsgrundlage verursachen kann, nicht in der Absicht, sich

einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, sondern aus kommerziellen Gründen ausübt . Derartige Tätigkeiten fallen nämlich unter den Begriff der Steuerumgehung, bei dem es sich im Unterschied zu dem der Steuerhinterziehung, der das Merkmal der Absicht enthält, um einen rein objektiven Tatbestand handelt .

Der Erlaß einer abweichenden Maßnahme, die nur auf einige derjenigen Steuerpflichtigen anwendbar ist, deren Vertriebsmethoden zu einer Steuerumgehung führen, ist zulässig, sofern die hieraus resultierende Ungleichbehandlung durch objektive Umstände gerechtfertigt ist .

Entscheidungsgründe

1 Das Valü Added Tax Tribunal London hat mit zwei Beschlüssen vom 15 . Mai 1986, beim Gerichtshof eingegangen am 5 . Juni 1986, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag fünf Fragen nach der Auslegung der Artikel 11 und 27 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17 . Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem : einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABI . L 145, S . 1; im folgenden : Sechste Richtlinie) und nach der Gültigkeit des gemäß Artikel 27 dieser Richtlinie erlassenen Beschlusses 85/369/EWG des Rates vom 13 . Juni 1985 (ABI . L 199, S . 60) zur Genehmigung einer vom Vereinigten Königreich beantragten abweichenden Maßnahme zur Verhinderung bestimmter Steuerumgehungen zur Vorabentscheidung vorgelegt .

2 Diese Fragen stellen sich im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten zwischen den Firmen Direct Cosmetics Ltd und Laughtons Photographs Ltd, den Klägerinnen der Ausgangsverfahren, und den Commissioners of Customs and Excise (Zoll - und Verbrauchsteuerbehörde; im folgenden : die Commissioners) über die Festlegung der Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer für bestimmte Tätigkeiten dieser Firmen .

3 Wie sich aus den Akten ergibt, ist die Direct Cosmetics Ltd ein Unternehmen, das auf den sogenannten "Direktverkauf" von Kosmetikartikeln spezialisiert ist, die in "Sonderfällen" nicht auf den üblichen Vertriebswegen des Einzelhandels abgesetzt werden können . Es handelt sich dabei um überschüssige Bestände, um auslaufende Serien und um Erzeugnisse, die für bestimmte Anlässe (wie Weihnachten) besonders aufgemacht sind, aber während des betreffenden Zeitraums nicht verkauft werden konnten . Die Firma kauft diese Erzeugnisse zu günstigen Preisen bei den Herstellern und verkauft sie anschließend mit Hilfe von Vertretern in Krankenhäusern, Unternehmen und Büros zu folgenden Bedingungen : Das Erzeugnis wird zum Katalogpreis von Direct Cosmetics Ltd abgegeben; zahlt der Vertreter den Preis innerhalb von 14 Tagen, so kann er ein Skonto von 20 % einbehalten, andernfalls hat er den vollständigen Preis zu zahlen . Der Umsatz aller Vertreter der Direct Cosmetics Ltd liegt unter dem in den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs im Einklang mit Artikel 24 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Mindestbetrag für die Mehrwertsteuerpflicht .

4 Die Laughtons Photographs Ltd ist ein Unternehmen, das auf Klassenfotos und Einzelaufnahmen von Schulkindern spezialisiert ist . Zu Beginn jedes Jahres besuchen ihre Vertreter die Schulen und werben für die Bestellung von Fotos . Im Laufe des Jahres werden dann die Bestellungen vorgenommen und einer der - insgesamt acht - Fotografen der Firma begibt sich zu der Schule, um Einzelaufnahmen von Kindern sowie Klassenfotos zu machen . Die Firma verkauft diese Fotos an die Schulen, die sie dann an die Eltern weiterverkaufen . Das gegenwärtig von der Firma Laughtons Photographs angewandte Vertriebssystem besteht anscheinend darin, daß den betreffenden Schulen die Fotoserien zum vereinbarten Preis in Rechnung gestellt werden . In den meisten Fällen ist der Firma nicht bekannt, zu welchem Preis die Fotos an die Eltern weiterverkauft werden . Unstreitig wird auf den von den Schulen erzielten Umsatz keine Mehrwertsteuer erhoben .

5 Diese beiden Vertriebssysteme führen im Ergebnis dazu, daß die endgültige Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nicht der endgültige Wert beim Verkauf an die Verbraucher ist . Der Unterschied zwischen dem endgültigen Preis und dem davor berechneten Preis wird also nicht besteuert .

6 Um dieser Steuerumgehung zu begegnen, war im dritten Abschnitt des Anhangs 3 zum Finance Act 1977, durch den das Vereinigte Königreich die Sechste Richtlinie durchführte, eine von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie abweichende Maßnahme vorgesehen . Diese Maßnahme wurde der Kommission mitgeteilt .

7 Das Vereinigte Königreich änderte diese Vorschrift später durch Section 14 (1) des Finance Act 1981, ohne dies jedoch der Kommission mitzuteilen .

8 Auf eine der Vorabentscheidungsfragen in der Rechtssache 5/84 (Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise) hat der Gerichtshof mit Urteil vom 13 . Februar 1985 (Slg . 1985, 617) entschieden, daß diese Änderung gemäß Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie hätte mitgeteilt werden müssen .

9 Um diesem Urteil nachzukommen, teilte das Vereinigte Königreich der Kommission am 15 . März 1985 die oben genannte geänderte Vorschrift mit, die nunmehr den Abschnitt 3 des Anhangs 4 des Value Added Tax Act 1983 darstellt, und beantragte gemäß Artikel 27 beim Rat die Ermächtigung zu ihrem Erlaß .

10 Anhang 4 Abschnitt 3 des Value Added Tax Act 1983 lautet :

"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 Normalwert dieser Lieferung bei einem Verkauf im Einzelhandel bestimmt ."

11 Die Genehmigung für diesen Abschnitt 3 wurde durch den oben genannten Beschluß 85/369 des Rates vom 13 . Juni 1985 erteilt, der nach dem Verfahren der stillschweigenden Billigung des Artikels 27 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie erlassen wurde .

12 Auf der Grundlage dieses Abschnitts und nach der genannten dem Vereinigten Königreich erteilten Genehmigung trafen die Commissioners gegenüber der Laughtons Photographs Ltd folgende Anordnung :

"Gemäß Anhang 4 Abschnitt 3 des Valü Added Tax Act 1983 ordnen die Commissioners of Customs and Excise hiermit an, daß ab 8 . Juli 1985 bei steuerbaren Lieferungen von Gegenständen

a) durch Sie an nichtsteuerpflichtige Personen im Sinne der Section 2 des Valü Added Tax Act 1983

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

für die Erhebung der Mehrwertsteuer der Normalwert dieser Gegenstände bei einem Verkauf im Einzelhandel zugrunde gelegt wird . "

13 Eine gleichlautende Anordnung erging am 5 . Juli 1985 an die Direct Cosmetics Ltd .

14 Die Firmen erhoben gegen diese Anordnungen Klage beim Valü Added Tax Tribunal London . Sie machten geltend, die Anordnungen der Commissioners seien ungültig, da sie wie auch der Genehmigungsbeschluß des Rates vom 13 . Juni 1985 die Grenzen der in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten Ziele überschritten . Da die Ausnahmeregelung somit ungültig sei, hätten sie nach der allgemeinen Regel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, der im englischen Recht unmittelbare Wirkung habe, Mehrwertsteuer nur auf den Wert der von ihnen tatsächlich erhaltenen Gegenleistung zu zahlen .

15 Die Commissioners machten demgegenüber geltend, die Ermächtigung durch den Rat stelle eine wirksame Ausnahmeregelung dar, und sie hätten die in Frage stehende Sondermaßnahme ordnungsgemäß getroffen . Bei einer Vertriebsmethode, bei der nichtsteuerpflichtige Personen zwischen einer Firma und ihren Kunden eingeschaltet würden, hätten sie dafür Sorge zu tragen, daß die Steuer auf den vollen Einzelhandelswert des Erzeugnisses erhoben werde .

16 Das Tribunal hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende, in beiden Rechtssachen übereinstimmende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt :

"1) Bewegt sich eine Maßnahme, wie sie in Anhang 4 Abschnitt 3 des Valü 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 Vertriebsmethoden 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 Genehmigungsbeschuß 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 Genehmigungsbeschuß 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 Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts und des rechtlichen Rahmens des Ausgangsverfahrens sowie des Verfahrensablaufs und der beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen . Der Akteninhalt wird im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert .

18 Die obengenannten Fragen des Urteils gehen im wesentlichen dahin,

a) ob Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie den Erlaß einer abweichenden Maßnahme wie der streitigen zulässt, wenn der Steuerpflichtige seine Geschäftstätigkeit nicht in der Absicht, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, sondern aus kommerziellen Gründen in einer bestimmten Art und Weise einrichtet;

b) ob Artikel 27 Absatz 1 den Erlaß einer Maßnahme wie der streitigen zulässt, die nicht auf alle Steuerpflichtigen, die an nichtsteuerpflichtige Wiederverkäufer verkaufen, sondern nur auf einige von ihnen anwendbar ist;

c) ob der Genehmigungsbeschuß des Rates wegen eines Verfahrensfehlers ungültig ist;

d) ob der Genehmigungsbeschuß des Rates aus materiellen Gründen ungültig ist, insbesondere, ob die genehmigte Maßnahme im Hinblick auf das in Artikel 27 Absatz 1 genannte Ziel, Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten, unverhältnismässig ist .

19 Die Vorlagefragen lassen sich daher zur Beantwortung durch den Gerichtshof im oben angegebenen Sinn neu gliedern .

Zur Frage a

20 Der Begriff der Steuerumgehung in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ist ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff; seine Definition steht daher nicht im Ermessen der Mitgliedstaaten .

21 Artikel 27 trifft in allen sprachlichen Fassungen eine Unterscheidung zwischen dem Begriff der Steuerumgehung, bei dem es sich um einen rein objektiven Tatbestand handelt, und dem der Steuerhinterziehung, der das Merkmal der Absicht enthält .

22 Diese Unterscheidung findet ihre Bestätigung in der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift : Während in der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11 . April 1967, ABl . S . 66) nur vom Begriff der Hinterziehung die Rede ist, wird in der Sechsten Richtlinie auch der Begriff der Steuerumgehung genannt . Dies bedeutet, daß der Gesetzgeber im Verhältnis zu dem bereits bestehenden Begriff der Steuerhinterziehung ein neues Merkmal einführen wollte . Dieses Merkmal besteht in dem objektiven Charakter, der dem Begriff der Steuerumgehung eigen ist; eine Absicht des Steuerpflichtigen, die ein wesentliches Merkmal des Begriffs der Hinterziehung darstellt, ist als Voraussetzung für das Vorliegen einer Umgehung nicht erforderlich .

23 Diese Auslegung entspricht dem im Mehrwertsteuersystem geltenden Grundsatz, daß Faktoren, die auf nationaler und gemeinschaftlicher Ebene Wettbewerbsverzerrungen verursachen könnten, ausgeschaltet werden sollen, und eine möglichst neutrale Steuer, deren Anwendungsbereich alle Produktions - und Vertriebsstufen umfasst, erhoben werden soll . Im Titel der Sechsten Richtlinie ist von einer "einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage" für die Mehrwertsteuer die Rede . Ausserdem wird in der zweiten Begründungserwägung der Richtlinie von einer "steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage" gesprochen, "welche einheitlich nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird", und in ihrer neunten Begründungserwägung heisst es, daß "die Besteuerungsgrundlage ... einer Harmonisierung ((bedarf)), damit die Anwendung des gemeinschaftlichen Satzes ... in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt " . Daraus ergibt sich, daß das Mehrwertsteuersystem unabhängig von der Absicht des Steuerpflichtigen vor allem auf objektive Wirkungen abzielt .

24 Die erste Frage ist folglich dahin zu beantworten, daß Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie den Erlaß einer von der Grundregel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie abweichenden Maßnahme auch dann zulässt, wenn der Steuerpflichtige seine Geschäftstätigkeit nicht in der Absicht, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, sondern aus kommerziellen Gründen ausübt .

Zur Frage b

25 Zu dieser Frage ist zu bemerken, daß die Unternehmen, die Vertriebsmethoden wie die der Firmen Direct Cosmetics Ltd und Laughtons Photographs Ltd anwenden, im kommerziellen Bereich und vor allem unter dem Gesichtspunkt der Auswirkungen ihrer Methoden auf das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems nicht alle die gleiche Bedeutung haben .

26 Soweit die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens hauptsächlich oder in grossem Ausmaß im Verkauf an nichtsteuerpflichtige Einzelhändler besteht, würde daher die Nichtanwendung der zur Verhinderung bestimmter Steuerumgehungen vorgesehenen abweichenden Maßnahmen zu erheblichen und ständigen Steuerausfällen führen und eine Wettbewerbsverzerrung bewirken . Anders verhielte es sich dagegen bei einem steuerpflichtigen Unternehmen, das nur gelegentlich und in begrenzten Ausmaß Gegenstände an nichtsteuerpflichtige Wiederverkäufer verkauft .

27 Um den unterschiedlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen, lässt Artikel 27 Absatz 1 den Mitgliedstaaten einen Ermessensspielraum, damit sie die abweichenden Maßnahmen dem spezifischen Ziel anpassen können, mit dem sie erlassen werden . Zu diesem Zweck können Ungleichbehandlungen zugelassen werden, soweit sie durch objektive Umstände gerechtfertigt sind .

28 Auf die zweite Frage ist demnach zu antworten, daß Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie den Erlaß einer abweichenden Maßnahme wie der in den Ausgangsverfahren streitigen zulässt, die nur auf einige derjenigen Steuerpflichtigen anwendbar ist, die an nichtsteuerpflichtige Wiederverkäufer Gegenstände verkaufen, sofern die hieraus resultierende Ungleichbehandlung durch objektive Umstände gerechtfertigt ist .

Zur Frage c

29 Was die Frage angeht, ob der Beschluß 85/369 des Rates zur Genehmigung der vom Vereinigten Königreich beantragten abweichenden Maßnahme im Hinblick auf das in Artikel 27 der Sechsten Richtlinie festgelegte Verfahren gültig ist, erheben die Klägerinnen der Ausgangsverfahren mehrere Rügen . Sie machen zunächst geltend, die streitige Genehmigung sei nicht zur Verhinderung von Steuerumgehungen, sondern von Steuerhinterziehungen beantragt worden . Sie verweisen darauf, daß in der Mitteilung, die das Vereinigte Königreich am 15 . März 1985 gemäß Artikel 27 Absatz 2 an die Kommission gerichtet habe, nicht von "tax avoidance", d . h . von Steuerumgehungen, sondern von "tax evasion", d . h . von Steuerhinterziehungen, die Rede sei . Sie fügen hinzu, daß in der englischen Fassung des Amtsblatts vom 31 . Juli 1985, in dem der Beschluß des Rates über die Genehmigung der vom Vereinigten Königreich beantragten abweichenden Maßnahme veröffentlicht worden ist, ausdrücklich von "tax evasion", d . h . von Steuerhinterziehungen, gesprochen werde .

30 Hierzu ist festzustellen, daß aus der obengenannten Mitteilung des Vereinigten Königreichs an die Kommission vom 15 . März 1985 hervorgeht, daß die beantragte Maßnahme dem entgegenwirken sollte, daß bestimmte Geldsummen aufgrund der Vertriebsmethoden bestimmter Unternehmen, die zur Nichterhebung der an sich auf den vom Endverbraucher gezahlten Mehrwert entfallenden Mehrwertsteuer durch die Steuerbehörden führten, nicht der Mehrwertsteuer unterlagen . Diese Mitteilung enthält folgenden Satz : "Wenn diese Unternehmen und Händler die Zahlung von Steuern auch nicht zu hinterziehen suchen, so wirkt sich doch ihre Vertriebsstruktur dahin aus, daß die Besteuerung des Mehrwerts beim Verkauf vom Händler an den Endverbraucher umgangen wird ." Es war also unabhängig von der in der Mitteilung verwendeten Terminologie klar, daß es sich bei den angesprochenen Fällen um Fälle der Steuerumgehung und nicht der Steuerhinterziehung handelte .

31 Die französische Fassung sowie die meisten anderen sprachlichen Fassungen des genannten Amtsblatts, mit dem die stillschweigende Entscheidung des Rates veröffentlicht wurde, sprachen von Steuerumgehungen . Zwar trifft es zu, daß in der englischen Fassung dieses Amtsblatts von "tax evasion", dem Ausdruck für Steuerhinterziehungen, die Rede ist; dieser Irrtum, der auch in der griechischen und der niederländischen Fassung des betreffenden Amtsblatts unterlaufen ist, kann aber den Sinn und die Bedeutung des Beschlusses insgesamt nicht verändern . Er wurde ausserdem durch das vom Rat in der englischen Fassung des Amtsblatts vom 7 . April 1987 (ABl . L 93, S . 17) veröffentlichte Korrigendum berichtigt .

32 Nach alledem kann dieser Irrtum daher nicht die Nichtigkeit der Genehmigung als solcher zur Folge haben .

33 In seiner Frage zieht das vorlegende Gericht die Gültigkeit der betreffenden Genehmigung auch noch deshalb in Zweifel, weil der Rat oder die Mitgliedstaaten die beantragte Maßnahme nicht anhand der in Artikel 27 niedergelegten Kriterien, des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit und der Grundprinzipien der Sechsten Richtlinie hätten beurteilen können und weil sie nicht darüber informiert gewesen seien, daß die fragliche Maßnahme Gegenstand einer solchen Beurteilung habe sein können .

34 Die Klägerinnen der Ausgangsverfahren machen hierzu geltend, die Genehmigung könne nicht als rechtmässig nach dem Verfahren der stillschweigenden Billigung erteilt angesehen werden, da

die erforderliche Würdigung der wesentlichen Gesichtspunkte des Problems nicht habe stattfinden können; jedenfalls sei das Verfahren der stillschweigenden Billigung als solches nicht beachtet worden, weil die Kommission in ihrem gemäß Artikel 27 Absatz 3 an die anderen Mitgliedstaaten gerichteten Schreiben vom 12. April 1985 diese nicht, wie die Firma Direct Cosmetics Ltd es in ihrem Schreiben vom 12. März 1985 verlangt habe, auf die Probleme hingewiesen habe, die die beantragte Maßnahme mit sich bringen würde.

35 Hierzu ist festzustellen, daß die genannte Vorschrift, durch die das Verfahren der stillschweigenden Billigung einer von einem Mitgliedstaat beantragten abweichenden Maßnahme festgelegt wird, keine Ausnahme für Fälle der hier vorliegenden Art vorsieht. Auch war die Kommission nach den geltenden Bestimmungen nicht verpflichtet, die Mitgliedstaaten auf die im vorliegenden Fall möglicherweise bestehenden Probleme hinzuweisen; auf jeden Fall war sie dazu nicht deshalb verpflichtet, weil eines der betroffenen Unternehmen es verlangte.

36 Ausserdem wurde in der Mitteilung des Vereinigten Königreichs an die Kommission ausreichend auf die Bedürfnisse hingewiesen, denen mit der beantragten Maßnahme entsprochen werden sollte; sie enthielt auch alle für die Feststellung des verfolgten Ziels wesentlichen Angaben. Es war deshalb Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats, die Bedeutung der möglicherweise im vorliegenden Fall aufgeworfenen Probleme sowie die Rechtmässigkeit und die Zweckmässigkeit der vom Vereinigten Königreich beantragten abweichenden Maßnahme zu beurteilen.

37 Daher ist festzustellen, daß sich bei der Prüfung der Vorlagefrage keine Verfahrensfehler gezeigt haben, die die Gültigkeit des Beschlusses des Rates zur Genehmigung der vom Vereinigten Königreich beantragten abweichenden Maßnahme beeinträchtigen könnten.

Zur Frage d

38 Die Klägerinnen der Ausgangsverfahren machten zunächst geltend, die dem Vereinigten Königreich erteilte Genehmigung sei deshalb ungültig, weil die Entscheidung für die Abweichung von den Grundprinzipien der Sechsten Richtlinie, die gemäß Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie getroffen worden sei, um möglichen Steuerumgehungen zu begegnen, gemessen am angestrebten Ziel, unverhältnismässig sei.

39 Dieses Ziel könnte nämlich nach Auffassung der Klägerinnen der Ausgangsverfahren entweder durch die Anwendung des Artikels 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie erreicht werden, wonach es jedem Mitgliedstaat freistehe, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden seien, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, oder durch die Anwendung des Artikels 24 der Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten bei Kleinunternehmen vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung anwenden könnten.

40 Mit diesem Vorbringen wird jedoch verkannt, daß Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie sich auf den Fall bezieht, daß verschiedene Personen, die steuerbare Umsätze erzielen, "eng miteinander verbunden" sind, während im vorliegenden Fall eine solche enge Verbindung gerade fehlt.

41 Artikel 24 der Sechsten Richtlinie hingegen räumt den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum bei der Beurteilung der Frage ein, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einführung von Pauschalregelungen oder anderen vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen erforderlich ist. Der Umstand, daß ein Mitgliedstaat aus Gründen, die ihm eigen sind, von dieser Befugnis keinen Gebrauch gemacht hat, kann daher nicht als Hindernis für den Rückgriff auf die Möglichkeit angesehen werden, gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie die Genehmigung für die Einführung von abweichenden Maßnahmen zu beantragen.

42 Die Klägerinnen der Ausgangsverfahren machen sodann zur Begründung ihrer Ansicht, daß der Beschluß des Rates ungültig sei, geltend, die dem Vereinigten Königreich erteilte Genehmigung sei sehr weit gefasst und laufe in Wirklichkeit auf die Erteilung einer neuen, zu weit gehenden und nicht notwendigen Blankörmächtigung an die Commissioners hinaus.

43 Insbesondere habe die beantragte Maßnahme nach der Erklärung der Regierung des Vereinigten Königreichs in der Mitteilung vom 15. März 1985 an die Kommission nur für Unternehmen "mit erheblicher Geschäftstätigkeit" gelten sollen; dies sei ein vager Begriff, durch den den Commissioners zu weit gehende Befugnisse eingeräumt würden.

44 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden. Die genannte Mitteilung enthält nämlich ausreichende Angaben in bezug auf die Definition des Anwendungsbereichs der beantragten abweichenden Maßnahme und räumt gleichzeitig den zuständigen Stellen die notwendige Bewegungsfreiheit ein, damit sie von dieser Maßnahme in den Fällen Gebrauch machen können, in denen ihre Anwendung als angebracht angesehen wird.

45 Die Klägerinnen der Ausgangsverfahren machen drittens geltend, die in Frage stehende Maßnahme diskriminiere sie zugunsten der Kleinunternehmen im Sinne von Artikel 24 der Sechsten Richtlinie, die Vorteile aus der Anwendung der betreffenden abweichenden Maßnahme zögen, da sie von der Steuer befreit seien und gleichzeitig die Steuer vom Endverbraucher erhielten.

46 Diesem Vorbringen ist nicht zu folgen. Artikel 24 der Sechsten Richtlinie, der die Sonderregelung für die Besteuerung von Kleinunternehmen betrifft, hat einen ganz anderen Zweck, der einen Vergleich mit der vorliegenden Fallgestaltung unmöglich macht.

47 Die Klägerinnen der Ausgangsverfahren tragen sodann vor, die betreffende abweichende Maßnahme führe zur Besteuerung von Beträgen, die der Steuerpflichtige nicht tatsächlich erhalten habe; diese Auswirkung der Maßnahme verfälsche den Wettbewerb, überschreite die Grenzen der Ziele des Artikels 27 und mache die Maßnahme jedenfalls, gemessen am angestrebten Ziel, unverhältnismässig.

48 Hierzu ist festzustellen, daß der Zweck der Maßnahme darin besteht, den systematischen Steuerausfall zu verhindern, der sich aus einer besonderen, von Unternehmen einer bestimmten Größe ständig angewandten Vertriebsmethode ergibt. In Anbetracht dieses Zwecks lässt sich daher nicht geltend machen, daß die Maßnahme, gemessen am angestrebten Ziel, unverhältnismässig sei.

49 Zu dem Vorbringen, durch die in Frage stehende Maßnahme entstehe eine Wettbewerbsverzerrung, ist festzustellen, daß gerade das Fehlen einer solchen Maßnahme zum Fortbestand einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil der Unternehmen führen würde, deren Vertriebssystem anders organisiert ist. Diesem Vorbringen ist daher nicht zu folgen.

50 Die Klägerinnen der Ausgangsverfahren machen schließlich geltend, durch die dem Vereinigten Königreich erteilte Genehmigung werde die Besteuerungsgrundlage in der

abweichenden Regelung nicht eindeutig definiert . Der Begriff des Normalwerts, der in dieser Regelung als Besteuerungsgrundlage vorgesehen sei, sei derart unbestimmt, daß er keine genaue Grundlage darstellen könne und damit die Möglichkeit einer willkürlichen Anwendung eröffne .

51 Hierzu ist festzustellen, daß der in der genehmigten abweichenden Regelung als Besteuerungsgrundlage vorgesehene Begriff des Normalwerts im Rahmen des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie auszulegen ist, aufgrund dessen die Genehmigung für diese Maßnahme erteilt worden ist .

52 In diesem Zusammenhang ist es von wesentlicher Bedeutung, daß dieser Artikel in Absatz 1 am Ende bestimmt, daß "die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung ... den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Masse beeinflussen" dürfen . Diese Bestimmung, die im Einklang mit dem im Rahmen der ersten Frage beschriebenen Grundprinzip der Sechsten Richtlinie steht, gilt auch für Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes von der in Artikel 11 geregelten Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nur insoweit abweichen dürfen, als dies für die Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist (Urteil vom 10 . April 1984 in der Rechtssache 324/82, Kommission/Belgien, Slg . 1984, 1861, und Urteil vom 13 . Februar 1985 in der Rechtssache 5/84, a . a . O .).

53 Unter dem Normalwert im Sinne der in Frage stehenden abweichenden Regelung ist demnach der Wert zu verstehen, der dem Handelswert beim Verkauf im Einzelhandel, d . h . dem wirklich von dem Endverbraucher gezahlten Preis, so nahe wie möglich kommt . Diese Auslegung wird durch Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie, der bei Dienstleistungen auf den Begriff des Normalwerts verweist, und durch Artikel 11 Teil B Absatz 1 Buchstabe b bestätigt, der bei der Einfuhr von Gegenständen auf den Normalwert verweist, wenn ein Preis fehlt oder der entrichtete oder zu entrichtende Preis nicht den einzigen dem eingeführten Gegenstand entsprechenden Wert der Gegenleistung darstellt . Der Begriff des Normalwerts ist folglich nicht unbestimmt oder ungenau .

54 Daher ist festzustellen, daß die Prüfung der Vorlagefrage keine mit dem Inhalt der Genehmigung zusammenhängenden Gesichtspunkte ergeben hat, die die Gültigkeit des Beschlusses des Rates zur Genehmigung der vom Vereinigten Königreich beantragten abweichenden Maßnahme beeinträchtigen könnten .

Kostenentscheidung

Kosten

55 Die Auslagen des Vereinigten Königreichs, der Regierung der Bundesrepublik Deutschland, des Rates der Europäischen Gemeinschaften und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig . Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit . Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts .

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Valü Added Tax Tribunal London mit Beschlüssen vom 15 . Mai 1986 vorgelegten Fragen für Recht erkannt :

1) Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lässt den Erlaß einer von der Grundregel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie abweichenden Maßnahme auch dann zu, wenn der Steuerpflichtige seine Geschäftstätigkeit nicht in der Absicht, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, sondern aus kommerziellen Gründen ausübt .

2) Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lässt den Erlaß einer abweichenden Maßnahme wie der in den Ausgangsverfahren streitigen zu, die nur auf einige derjenigen Steuerpflichtigen anwendbar ist, die an nichtsteuerpflichtige Wiederverkäufer Gegenstände verkaufen, sofern die hieraus resultierende Ungleichbehandlung durch objektive Umstände gerechtfertigt ist .

3) Die Prüfung der Vorlagefragen hat nichts ergeben, was die Gültigkeit des Beschlusses 85/369 des Rates vom 13 . Juni 1985 zur Genehmigung einer vom Vereinigten Königreich beantragten abweichenden Maßnahme beeinträchtigen könnte .