

Rechtssache C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

(Vorabentscheidungsersuchen des

Court of Appeal [England & Wales] [Civil Division])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 28 – Ausnahmeregelung, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird – Mit dem Nullsteuersatz besteuerte Gegenstände, die mit Gegenständen ausgestattet sind, die mit dem Normalsatz besteuert werden – Stationäre Wohnwagen – Einheitliche Lieferung“

Schlussanträge der Generalanwältin J. Kokott vom 4. Mai 2006

Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 6. Juli 2006

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Ausnahmeregelungen beizubehalten, wonach die auf der vorausgehenden Stufe gezahlte Steuer zurückerstattet wird

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a)

Die Tatsache, dass bestimmte Gegenstände eine einheitliche Lieferung bilden, die zum einen eine Hauptleistung, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats unter eine die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelung im Sinne von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in ihrer durch die Richtlinie 92/77 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 (Annäherung der Mehrwertsteuersätze) geänderten Fassung fällt, und zum anderen Gegenstände umfasst, die nach dem genannten Recht von dieser Ausnahmeregelung ausgeschlossen sind, hindert den betreffenden Mitgliedstaat nicht daran, auf die Lieferung dieser ausgeschlossenen Gegenstände Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben.

Zwar ergibt sich aus der Rechtsprechung betreffend einheitliche Lieferungen, dass auf eine solche Lieferung grundsätzlich ein Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist, aber sie steht nicht einer gesonderten Besteuerung bestimmter Bestandteile einer solchen Lieferung entgegen, wenn nur durch eine solche Besteuerung die Voraussetzungen erfüllt werden können, die Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie für die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelungen aufstellt.

(vgl. Randnrn. 24, 27 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

6. Juli 2006(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 28 – Ausnahmeregelung, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird – Zum Nullsteuersatz besteuerte Gegenstände, die mit Gegenständen ausgestattet sind, die mit dem Normalsatz besteuert werden – Stationäre Wohnwagen – Einheitliche Lieferung“

In der Rechtssache C-251/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 21. Juli 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Juni 2005, in dem Verfahren

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann, des Richters K. Schieman, der Richterin N. Colneric sowie der Richter M. Ilešić (Berichterstatte) und E. Levits,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 6. April 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Talacre Beach Caravan Sales Ltd, vertreten durch R. Cordara, QC, A. Hitchmough, Barrister, und B. Goren, Solicitor,

– der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch C. White und T. Harris als Bevollmächtigte im Beistand von R. Anderson, QC,

– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 4. Mai 2006

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in ihrer durch die Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der MWSt.-Sätze) (ABl. L 316, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Talacre Beach Caravan Sales Ltd (im Folgenden: Talacre) und den im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Commissioners of Customs & Excise (nachfolgend: Commissioners) über die Anwendung einer Ausnahmeregelung, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

3 Talacre ist Eigentümerin und Betreiberin von fünf Parks für stationäre Wohnwagen. Ihre Einnahmen stammen u. a. aus dem Verkauf von ausgebauten Wohnwagen, der Vermietung von Stellplätzen und der Bereitstellung von dazugehörigen Anlagen für die Eigentümer stationärer Wohnwagen.

4 Die von Talacre verkauften ausgebauten Wohnwagen sind im Allgemeinen mit Badezimmern, Bodenbelägen, Vorhangschienen, Vorhängen, Einbauschränken, Einbauküchen (einschließlich Kochgeräten), Einbausitzgruppen, Esstischen, Stühlen, Hockern, Couchtischen, Spiegeln, Kleiderschränken, Betten und Matratzen ausgestattet.

5 In den an Talacre gerichteten Rechnungen des Herstellers der Wohnwagen werden der Preis der Wohnwagen ohne Mehrwertsteuer sowie der Preis für die Inneneinrichtung zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe des Normalsatzes gesondert ausgewiesen.

6 Talacre ist jedoch der Ansicht, dass der Verkauf eines Wohnwagens einschließlich der Inneneinrichtung eine einheitliche und untrennbare Lieferung darstelle, die daher Gegenstand nur eines Steuersatzes sein könne, nämlich des Satzes für die Hauptleistung, den Wohnwagen selbst. Der im vorliegenden Fall anwendbare einheitliche Steuersatz sei der Nullsteuersatz, der im Vereinigten Königreich nach dem dort anzuwendenden Recht für die von ihr gelieferten Wohnwagen gelte.

7 Section 30 des Value Added Tax Act (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: VAT Act) bestimmt: „Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen unterliegen ... dem Nullsteuersatz, wenn es sich um Gegenstände oder Dienstleistungen der Art handelt, wie sie in Anhang 8 einzeln genannt sind ...“ Anhang 8, Gruppe 9, umfasst „Wohnwagen, die die jeweils im Straßenverkehr zulässigen Abmessungen für Anhänger überschreiten, die von einem Kraftfahrzeug mit einem Leergewicht von weniger als 2 030 Kilogramm gezogen werden“.

8 Es ist unstrittig, dass der genannte Nullsteuersatz mit einer Ausnahmeregelung, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird, im Sinne von Artikel 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie gleichzusetzen ist; die genannte Vorschrift bestimmt:

„Unbeschadet des Artikels 12 Absatz 3 finden die nachstehenden Bestimmungen während der in Artikel 28I genannten Übergangszeit Anwendung.

a) Ausnahmeregelungen, wonach die auf der vorausgehenden Stufe gezahlte Steuer zurückerstattet wird, und ermäßigte Sätze, die niedriger als der in Artikel 12 Absatz 3 festgelegte Mindestsatz für die ermäßigten Sätze sind, die am 1. Januar 1991 anwendbar waren, die mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind und die die Bedingungen gemäß Artikel 17 letzter Spiegelstrich der Zweiten Richtlinie vom 11. April 1967 erfüllen, können beibehalten werden.

...“

9 Im Gegensatz zu der von Talacre vertretenen Auffassung zur Besteuerung eines ausgebauten Wohnwagens haben die Commissioners den Nullsteuersatz nur für die Wohnwagen selbst angewandt und auf deren Inneneinrichtung Mehrwertsteuer zum Normalsatz erhoben.

10 Sie begründen dies damit, dass der VAT Act den Nullsteuersatz für die Inneneinrichtung ausdrücklich ausschließe.

11 Gemäß einem Vermerk in Anhang 8 des VAT Act betrifft die Gruppe 9 dieses Anhangs weder „anderen beweglichen Inhalt als die in Gruppe 5 Nummer 3 genannten Gegenstände“ noch „Wohneinrichtungen in einem Wohnwagen oder Hausboot“. Nach Artikel 96 des VAT Act ist Anhang 8 anhand dieses Vermerks auszulegen.

12 Die gegen die Entscheidung der Commissioners gerichtete Klage von Talacre wurde vom VAT and Duties Tribunal und vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, abgewiesen. Nach Ansicht dieser Gerichte hat die Tatsache, dass der Wohnwagen und seine Inneneinrichtung Gegenstand einer einheitlichen Lieferung sind, nicht zur Folge, dass der Gesamtpreis mit dem Nullsteuersatz zu belegen sei. Talacre hat beim vorlegenden Gericht Rechtsmittel eingelegt.

13 Unter diesen Umständen hat der Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Wenn ein Mitgliedstaat gemäß Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) durch den Erlass innerstaatlicher Rechtsvorschriften von seinem Recht auf Abweichung derart Gebrauch gemacht hat, dass einzeln aufgeführte Gegenstände dem Nullsteuersatz unterliegen, er aber in den gleichen Rechtsvorschriften Gegenstände benannt hat, die nicht dem Nullsteuersatz unterliegen sollen („ausgeschlossene Gegenstände“), hindert dann die Tatsache, dass eine einheitliche Lieferung von Gegenständen (einschließlich ausgeschlossener Gegenstände) vorliegt, den Mitgliedstaat daran, auf die Lieferung der ausgeschlossenen Gegenstände Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben?

Zur Vorlagefrage

14 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Tatsache, dass bestimmte Gegenstände eine einheitliche Lieferung bilden, die zum einen eine Hauptleistung, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats unter eine die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelung im Sinne von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie fällt, und zum anderen Gegenstände umfasst, die nach dem genannten Recht von dieser Ausnahmeregelung ausgeschlossen sind, den betreffenden Mitgliedstaat daran hindert, auf die Lieferung dieser ausgeschlossenen Gegenstände Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben.

15 Nach Ansicht von Talacre ist diese Frage zu bejahen. Ein Mitgliedstaat könne auf eine einheitliche Lieferung keine unterschiedlichen Steuersätze anwenden. Talacre beruft sich in dieser Hinsicht auf die Urteile vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, 2763) vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973) und vom 15. Mai 2001 in der Rechtssache C-34/99 (Primback, Slg. 2001, I-3833).

16 Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften wenden sich gegen dieses Vorbringen. Sie weisen darauf hin, dass der anzuwendende Mehrwertsteuersatz unter Umständen wie im Ausgangsverfahren mit der Einführung einer nationalen Ausnahme verbunden sei, die der Mitgliedstaat unter bestimmten Voraussetzungen gemäß Artikel 28 der Sechsten Richtlinie erlassen dürfe. Da nach einer dieser Voraussetzungen die Ausnahme am 1. Januar 1991 in Kraft sein müsse, dürfe die Ausnahmeregelung, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet werde, nicht weiter ausgedehnt werden, als dies im nationalen Recht vorgesehen sei.

17 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass Artikel 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dadurch, dass er den Mitgliedstaaten gestattet, Ausnahmeregelungen, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird, anzuwenden, eine Ausnahme vom den Normalsatz der Mehrwertsteuer betreffenden Artikel 12 Absatz 3 der Richtlinie zulässt.

18 Aus dem Wortlaut von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass die Anwendung von Ausnahmeregelungen, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird, von mehreren Voraussetzungen abhängt. Die Ausnahmeregelungen müssen am 1. Januar 1991 in Kraft gewesen sein. Außerdem müssen sie mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein und die Bedingungen gemäß Artikel 17 letzter Gedankenstrich der aufgehobenen Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303) erfüllen, wonach die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelungen nur aus genau definierten sozialen Gründen zugunsten des Endverbrauchers eingeführt werden durften.

19 Im vorliegenden Fall ist unstreitig, dass diese Bedingungen erfüllt sind, soweit nach dem VAT Act für die von Talacre gelieferten Wohnwagen eine die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelung gilt. Einigkeit besteht insbesondere darüber, dass der Nullsteuersatz am 1. Januar 1991 in Kraft war und aus genau definierten sozialen Gründen eingeführt worden ist.

20 Ebenfalls unstreitig ist, dass der VAT Act bestimmte mit den Wohnwagen gelieferte Gegenstände von der die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehenden Ausnahmeregelung ausdrücklich ausschließt. Daraus folgt, dass für diese Gegenstände die Voraussetzungen des Artikels 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie und insbesondere die Voraussetzung, dass nur die Ausnahmen beibehalten werden dürfen, die am 1. Januar 1991 in Kraft waren, nicht erfüllt sind.

21 Für diese Gegenstände würde folglich eine die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelung den Anwendungsbereich der für die Lieferung der Wohnwagen selbst vorgesehenen Ausnahmeregelung erweitern. Dies hätte zur Folge, dass durch das nationale Recht ausdrücklich von der Ausnahmeregelung ausgeschlossene Gegenstände gleichwohl nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie befreit wären.

22 Eine solche Auslegung des Artikels 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie verstieße gegen den Wortlaut und die Zielsetzung dieser Bestimmung. Danach wird die Reichweite der durch diese Bestimmung vorgesehenen Ausnahme auf das beschränkt, was nach nationalem Recht am 1. Januar 1991 ausdrücklich vorgesehen war. Wie die Generalanwältin in den Nummern 15 und 16 ihrer Schlussanträge ausführt, ist Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie einer Stillhalteklausele gleichzusetzen, die darauf abzielt, schwierige soziale Situationen zu vermeiden, die sich daraus ergeben könnten, dass vom nationalen Gesetzgeber vorgesehene, aber von der Sechsten Richtlinie nicht übernommene Vorteile abgeschafft werden. Im Licht dieser Zielsetzung ist für die Bestimmung der Reichweite der Leistungen, für die die Sechste Richtlinie die Beibehaltung einer Ausnahmeregelung während einer Übergangszeit zulässt, der Inhalt der nationalen Regelungen entscheidend, die am 1. Januar 1991 in Kraft waren.

23 Außerdem sind, worauf der Gerichtshof mehrmals hingewiesen hat, die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie eng auszulegen, soweit sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz vorsehen, dass jede Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, *Madgett und Baldwin*, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 34, vom 8. Mai 2003 in der Rechtssache C-384/01, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2003, I-4395, Randnr. 28, vom 1. Dezember 2005 in den Rechtssachen C-394/04 und C-395/04, *Ygeia*, Slg. 2005, I-0000, Randnrn. 15 und 16, sowie vom 8. Dezember 2005 in der Rechtssache C-280/04, *Jyske Finans*, Slg. 2005, I-0000, Randnr. 21). Aus demselben Grund können sich die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelungen nicht auf Gegenstände erstrecken, die am 1. Januar 1991 durch den nationalen Gesetzgeber von einer solchen Ausnahmeregelung ausgeschlossen waren.

24 Die Tatsache, dass die Lieferung des Wohnwagens und seiner Inneneinrichtung als einheitliche Lieferung angesehen werden kann, ändert nichts an diesem Ergebnis. Die von Talacre angeführte und in Randnummer 15 dieses Urteils erwähnte Rechtsprechung zur Besteuerung einheitlicher Lieferungen betrifft nicht Ausnahmeregelungen, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird, im Sinne von Artikel 28 der Sechsten Richtlinie. Zwar ergibt sich aus dieser Rechtsprechung, dass auf eine einheitliche Lieferung grundsätzlich ein Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist, aber sie steht nicht einer gesonderten Besteuerung bestimmter Bestandteile dieser Lieferung entgegen, wenn nur durch eine solche Besteuerung die Voraussetzungen erfüllt werden können, die Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie für die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelungen aufstellt.

25 Wie die Generalanwältin in den Nummern 38 bis 40 ihrer Schlussanträge unter Bezugnahme auf Randnummer 27 des Urteils *CPP* zutreffend ausgeführt hat, gibt es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Regel mit absoluter Geltung; daher

sind für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung die Gesamtumstände einschließlich der besonderen juristischen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Im Hinblick auf den Wortlaut und den Zweck von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, wie oben erwähnt, ist eine nach dieser Vorschrift zulässige nationale Ausnahmeregelung nur unter der Voraussetzung anwendbar, dass sie am 1. Januar 1991 in Kraft und nach Ansicht des betreffenden Mitgliedstaats aus sozialen Gründen zugunsten der Endverbraucher erforderlich war. Im vorliegenden Fall hat das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland ausgeführt, dass nur für die Lieferung der Wohnwagen selbst der Nullsteuersatz zu erheben sei. Diesen Steuersatz auch auf die Lieferung der Inneneinrichtung der Wohnwagen anzuwenden hielt es nicht für gerechtfertigt.

26 Schließlich gibt es keinen Grund für die Annahme, dass die gesonderte Besteuerung bestimmter Bestandteile der Lieferung von ausgebauten Wohnwagen zu unüberwindbaren Schwierigkeiten führen würde, die das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen könnten (vgl. entsprechend Urteil vom 15. Dezember 2005 in der Rechtssache C-63/04, *Centralan Property*, Slg. 2005, I-0000, Randnrn. 79 und 80).

27 Nach alledem ist die Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass die Tatsache, dass bestimmte Gegenstände eine einheitliche Lieferung bilden, die zum einen eine Hauptleistung, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats unter eine die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelung im Sinne von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie fällt, und zum anderen Gegenstände umfasst, die nach dem genannten Recht von dieser Ausnahmeregelung ausgeschlossen sind, den betreffenden Mitgliedstaat nicht daran hindert, auf die Lieferung dieser ausgeschlossenen Gegenstände Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben.

Kosten

28 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Die Tatsache, dass bestimmte Gegenstände eine einheitliche Lieferung bilden, die zum einen eine Hauptleistung, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats unter eine die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelung im Sinne von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in ihrer durch die Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der MWSt.-Sätze) geänderten Fassung fällt, und zum anderen Gegenstände umfasst, die nach dem genannten Recht von dieser Ausnahmeregelung ausgeschlossen sind, hindert den betreffenden Mitgliedstaat nicht daran, auf die Lieferung dieser ausgeschlossenen Gegenstände Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Englisch.