

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULiane Kokott

vom 4. Mai. 2006(1)

Rechtssache C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

(Vorabentscheidungsersuchen des Court of Appeal, Civil Division [England & Wales], Vereinigtes Königreich)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 28 – Ermäßigter Steuersatz (Nullsatz) – Lieferung von Wohnwagen – Ausschluss der mitgelieferten Ausstattung von der Anwendung des Nullsatzes“

I – Einleitung

1. Artikel 28 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(2) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) ermächtigt die Mitgliedstaaten übergangsweise unter bestimmten Voraussetzungen zur Beibehaltung ermäßigter Mehrwertsteuersätze. Das Vereinigte Königreich wendet im Einklang mit dieser Regelung für die Lieferung von bestimmten Wohnwagen einen Steuersatz von 0 % an (Befreiung von der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzugsrecht, auch *zero-rating* genannt). Der Nullsteuersatz gilt jedoch nicht für die ausbaubare Inneneinrichtung (*removable contents*) (3) der Wohnwagen.

2. Hiergegen wendet sich im Ausgangsstreit die Talacre Beach Caravan Sales Ltd (im Folgenden: Talacre oder die Rechtsmittelführerin). Sie meint, Wohnwagen und Inneneinrichtung bildeten *eine* Lieferung. Nach den Grundsätzen der Sechsten Richtlinie könne auf eine einheitliche Lieferung auch nur ein einziger Mehrwertsteuersatz angewandt werden. Im vorliegenden Fall sei dies der Nullsatz, der für den Hauptbestandteil der Lieferung, den Wohnwagen, gelte.

3. Mit seiner Vorlage möchte der Court of Appeal, Civil Division [England & Wales] klären lassen, ob die Auffassung der Rechtsmittelführerin zutrifft. Dies hätte nach Ansicht des vorlegenden Gerichts zur Folge, dass die nationalen Vorschriften, die zu einer gesonderten Besteuerung der Lieferung der Innenausstattung zum Normalsatz führen, unangewendet bleiben müssten.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Einschlägige Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie*

4. Artikel 12 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie(4) regelt den Normalsatz der Mehrwertsteuer, der 15 % nicht unterschreiten darf, sowie die ermäßigten Steuersätze, die auf bestimmte, im Anhang H aufgeführte Leistungen angewandt werden können.

5. Hiervon erlaubt Artikel 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie(5) übergangsweise Abweichungen:

„Unbeschadet des Artikels 12 Absatz 3 finden die nachstehenden Bestimmungen während der in Artikel 28I genannten Übergangszeit [(6)] 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 Gedankenstrich der zweiten Richtlinie vom 11. April 1967 [(7)] erfüllen, können beibehalten werden....“

B – Nationale Vorschriften

6. Section 30 des Value Added Tax Act 1994 regelt steuerbefreite Leistungen mit Vorsteuerabzugsrecht (*zero-rating*) näher. Wegen der Leistungen, auf die der Nullsteuersatz Anwendung findet, verweist Subsection 2 dieser Bestimmungen auf Anhang 8 des Value Added Tax Act 1994. In Gruppe 9 dieses Anhangs werden unter Ziffer 1 „Wohnwagen, die die jeweils im Straßenverkehr zulässigen Abmessungen für Anhänger, die von einem Kraftfahrzeug mit einem Leergewicht von weniger als 2 030 Kilogramm gezogen werden, überschreiten“ aufgeführt.

7. Aus einer rechtsverbindlichen Anmerkung(8) zu Ziffer 1 ergibt sich, dass die Befreiung für Wohnwagen nicht für deren ausbaubare Inneneinrichtung (*removable contents*) gilt.

III – Sachverhalt und Vorlagefrage

8. Talacre betreibt Ferienhausparks und verkauft in diesem Zusammenhang neue große stationäre Wohnwagen, die in ihren Parks aufgestellt sind. Die vorrätigen Wohnwagen werden den Kunden komplett ausgebaut und möbliert angeboten. Die Kunden können keinen Einfluss auf die Ausstattung mehr nehmen.

9. In den Rechnungen des Herstellers der Wohnwagen an Talacre werden der Preis des Wohnwagens ohne Mehrwertsteuer sowie der Preis für die Inneneinrichtung(9) zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe des Normalsatzes gesondert ausgewiesen. Talacre veräußert die Wohnwagen seinerseits zu einem Gesamtpreis, der auch noch die Platzgebühr einschließt, an die Endverbraucher weiter. Dabei werden weder für einzelne Gegenstände gesonderte Beträge aufgeschlüsselt noch wird Mehrwertsteuer in irgendeiner Form aufgeführt.

10. Talacre machte erfolglos die Erstattung der für die Inneneinrichtung der Wohnwagen abgeführten Mehrwertsteuer gegenüber den Commissioners of Customs & Excise geltend. Auch in den gerichtlichen Vorinstanzen konnte die Rechtsmittelführerin sich nicht mit ihrer Ansicht durchsetzen, dass für den gesamten Wohnwagen einschließlich der Inneneinrichtung der Nullsteuersatz anzuwenden sei.

11. Mit Beschluss vom 24. Mai 2004, der gut ein Jahr später am 15. Juni 2005 beim Gerichtshof eingegangen ist, hat der mit dem Rechtsmittel Talacre's befasste Court of Appeal, Civil Division [England & Wales] folgende Frage zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorlegt:

„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 Nullsteuersatzes 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?“

IV – Rechtliche Würdigung

12. Unstreitig handelt es sich bei der einschlägigen nationalen Vorschrift um eine Ausnahmeregelung, die den Anforderungen des Übergangsregimes in Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie weitgehend entspricht.⁽¹⁰⁾ Es ist insbesondere davon auszugehen, dass der Nullsteuersatz für bestimmte Wohnwagen bereits am 1. Januar 1991 anwendbar war und dass die Regelung genau definierten sozialen Gründen zugunsten des Endverbrauchers im Sinne des Artikels 17 der zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie⁽¹¹⁾ dient.

13. Außerdem besteht für die Zwecke des Vorabentscheidungsersuchens⁽¹²⁾ Einigkeit darüber, dass in der vorliegenden Konstellation eine Anwendung des Nullsteuersatzes auf die Inneneinrichtung nach nationalem Recht ausgeschlossen ist, da die Rückausnahme in der Anmerkung zu Ziffer 1 der Gruppe 9 des Anhangs 8 des Value Added Tax Act 1994 eingreift.

14. Zu klären ist allein, ob die Sechste Richtlinie verlangt, die Lieferung eines Wohnwagens samt Inneneinrichtung unter den Umständen des vorliegenden Falles als Gesamtleistung einzuordnen, auf die ein Mehrwertsteuersatz Anwendung findet und zwar der Nullsteuersatz, der für den Wohnwagen als Hauptbestandteil der Lieferung gilt. Anders gewendet lautet die Frage, ob die Richtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, die gebietet, die Lieferung von Wohnwagen und ihrer Inneneinrichtung verschiedenen Steuersätzen zu unterwerfen.

A – Zur Auslegung von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie

15. Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten zur vorübergehenden Beibehaltung von Ausnahmeregelungen, die am 1. Januar 1991 anwendbar waren. Damit verweist die Richtlinie auf die jeweiligen nationalen Regeln. Deren Ausgestaltung ist folglich maßgeblich für die Bestimmung der Leistungen, die von der Steuer befreit sind. Nach den einschlägigen Vorschriften des Vereinigten Königreichs ist nur der Wohnwagen selbst steuerbefreit, nicht aber seine Inneneinrichtung.

16. Diese nationale Festlegung ist grundsätzlich strikt zu beachten und darf nach dem eindeutigen Wortlaut von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nicht erweitert werden wie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission zutreffend hervorheben; zulässig wäre allenfalls eine Einschränkung der Ausnahmeregelung.⁽¹³⁾ Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie stellt nämlich eine Art Stand-still-Klausel dar. Die Bestimmung war bereits in der ursprünglichen Fassung der Richtlinie enthalten und erlaubte damals die vorübergehende Fortgeltung der am 31. Dezember 1975 bestehenden Ausnahmeregelungen. Sie sollte verhindern, dass die sofortige Abschaffung der nicht in die Richtlinie übernommenen Vergünstigungen zu sozialen Härten führt.⁽¹⁴⁾

17. Die nationalen Ausnahmeregelungen, die nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie beibehalten werden dürfen, weichen in verschiedener Hinsicht vom dem System der Richtlinie ab und sind deswegen eng auszulegen.(15)

18. Charakteristisch für dieses System sind folgende Merkmale: Grundsätzlich unterliegen alle entgeltlichen Umsätze eines Steuerpflichtigen im Inland sowie die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer (Artikel 2 der Sechsten Richtlinie). Dabei findet im Allgemeinen der in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a Unterabsatz 1 der Richtlinie näher definierte Normalsteuersatz Anwendung.

19. Die Richtlinie sieht allerdings selbst eine Reihe von Ausnahmen von diesem Grundsatz vor, die häufig einen sozialpolitischen Hintergrund haben. So können die Mitgliedstaaten bestimmte Umsätze einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen.(16) Weitere Umsätze sind durch Artikel 13 der Sechsten Richtlinie vollständig von der Mehrwertsteuer befreit.

20. Die Sechsten Richtlinie stellt – von bestimmten Optionen der Mitgliedstaaten abgesehen – einen abschließenden Katalog der befreiten oder zu einem ermäßigten Satz besteuerten Umsätze auf. Dies dient dem Ziel, die Erhebung der Mehrwertsteuer möglichst weitgehend zu harmonisieren und damit Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen. Außerdem gewährleistet die Harmonisierung ein gleichmäßiges Mehrwertsteueraufkommen in den Mitgliedstaaten und entsprechende Beiträge zu den Eigenmitteln der Gemeinschaft.

21. Abweichend hiervon können gemäß Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie Umsätze begünstigt werden, die nicht zu den befreiten oder zu einem ermäßigten Satz besteuerten Umsätzen gehören, die die Richtlinie selbst definiert. Vielmehr handelt es sich um nicht harmonisierte zusätzliche Vergünstigungen aus sozialen Gründen, die von politischen Entscheidungen der Mitgliedstaaten abhängen.(17) Darum geht es im vorliegenden Fall.

22. Die hier in Frage stehende Begünstigung weicht außerdem in Ihrer Ausgestaltung vom System der Richtlinie ab. Diese kennt nur bestimmte ermäßigte Steuersätze, die 5 % nicht unterschreiten dürfen. Kommen sie zur Anwendung, bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten. Im Falle einer vollständigen Befreiung von der Mehrwertsteuer nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie ist der Vorsteuerabzug dagegen ausgeschlossen.(18) Von der Steuer befreit ist danach nur der Mehrwert, der auf der letzten Stufe vor der Leistung an den Endabnehmer hinzugefügt wird.

23. Das im Ausgangsrechtsstreit anwendbare *zero-rating* bewirkt demgegenüber eine weiter gehende Begünstigung. Bei der Anwendung des Nullsteuersatzes gilt die Leistung formal als besteuert, so dass ein Recht auf Vorsteuerabzug gegeben ist. Bei dieser besonderen Form der Befreiung ist also nicht nur der Mehrwert steuerfrei, der bei der Lieferung an den Endverbraucher hinzukommt, sondern auch die Wertschöpfung der vorangegangenen Stufen. Diese besonders weit gehende Befreiung ist der Sechsten Richtlinie an sich fremd.(19) Nur innergemeinschaftliche Lieferungen sind nach der Richtlinie steuerbefreit und verleihen trotzdem ein Recht auf Vorsteuerabzug.(20) In diesem Kontext hat das *zero-rating* aber keinen begünstigenden Effekt, sondern trägt nur dem Umstand Rechnung, dass die Steuerpflicht auf den Erwerber im Zielstaat übergeht.

B – Zur Vereinbarkeit der nationalen Ausnahmeregelung mit dem Gemeinschaftsrecht

24. Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie erlaubt nur die Beibehaltung nationaler Ausnahmeregelungen, die *mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar* sind. Diese erst 1992 ausdrücklich in die Richtlinie aufgenommene Bedingung kann nur so verstanden werden, dass die nationale Regelung den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts *im Übrigen* entsprechen muss,

also soweit Artikel 28 nicht selbst Abweichungen zulässt, wie etwa bei dem Steuersatz oder dem Recht auf Vorsteuerabzug.

25. Der Gerichtshof hat die Befugnis zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Artikels 28 der Sechsten Richtlinie für die Beibehaltung entsprechender nationaler Vorschriften gegeben sind. Dabei ist die Prüfungsdichte eingeschränkt, soweit das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten Spielräume eröffnet, z. B. im Hinblick auf die Bestimmung der mit einer Befreiung verfolgten sozialen Ziele.(21) Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für die Beachtung des Gemeinschaftsrechts im Übrigen. So hat der Gerichtshof nationale Ausnahmen bereits im Hinblick auf die Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität untersucht.(22)

26. Talacre meint, dass es gegen die Grundsätze des Gemeinschaftsrechts für die Behandlung zusammengesetzter Leistungen verstößt, den Nullsteuersatz nur auf die Lieferung der äußeren Hülle des Wohnwagens anzuwenden, nicht aber auf die mitgelieferte Inneneinrichtung.

1. Zur Rechtsprechung des Gerichtshofes zu zusammengesetzten Leistungen

27. Die Sechste Richtlinie enthält keine besondere Bestimmung darüber, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind.(23) Im Urteil CPP(24) hat der Gerichtshof jedoch folgende grundlegende Aussagen zu dieser Fragestellung getroffen:

„Da sich zum einen aus Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ergibt, dass jede Dienstleistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, und da zum anderen eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist.“

28. Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist folglich eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob mehrere getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung.(25) Bei dieser Entscheidung stehen sich zwei Ziele gegenüber. Zum einen gilt es, die verschiedenen Einzelleistungen ihrem Charakter entsprechend differenziert zu beurteilen. Eine zu starke Aufspaltung einer Gesamtleistung in gesondert zu qualifizierende Einzelleistungen verkompliziert andererseits die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften.(26)

29. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Teil oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen.(27) Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.(28)

30. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher, wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist, zwei oder mehr Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.(29)

31. Die Frage nach dem Umfang eines Umsatzes aus mehrwertsteuerlicher Sicht kann dabei nicht nur für die Lokalisierung des Ortes der steuerbaren Umsätze von Bedeutung sein, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes oder der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen.(30) Gilt für den Hauptbestandteil einer Gesamtleistung eine Befreiung, so kann diese

nach den geschilderten Grundsätzen auch auf untergeordnete Leistungsteile ausgeweitet werden, die als gesonderte Umsätze steuerpflichtig wären.(31)

32. Auf *eine* (zusammengesetzte) Leistung kann auch nur *ein* Steuersatz angewendet werden. Würde man zwar eine Leistung annehmen, die Besteuerungsgrundlage dann aber doch für die Anwendung mehrerer Mehrwertsteuersätze aufspalten, widerspräche dies dem Ziel der Rechtsprechung zu zusammengesetzten Leistungen, das Mehrwertsteuersystem funktionsfähig zu erhalten.

33. In dem Urteil in der Rechtssache C-384/01 (Kommission/Frankreich)(32) scheint der Gerichtshof allerdings zuzulassen, dass ein „Teilaspekt“ einer Lieferung mit einem ermäßigten Steuersatz belegt wird. Gegenstand der Entscheidung war die ermäßigte Besteuerung der Anschlussgebühr für Elektrizitäts- und Gaslieferungen, während für die Mengen abhängige Vergütung weiterhin der Normalsatz galt.

34. Jedoch setzte sich der Gerichtshof in diesem Vertragsverletzungsverfahren vornehmlich mit der Frage auseinander, ob die Kommission den Nachweis dafür erbracht hat, dass die Anwendung des ermäßigten Satzes zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Daher kann man aus dieser Entscheidung kaum weit reichende Schlüsse für die vorliegende Frage ziehen. Vielmehr hat der Gerichtshof erst vor kurzem bestätigt, dass die Einordnung als eine zusammengesetzte Leistung Bedeutung für die Anwendung des Steuersatzes hat.(33) Wäre auch bei einer zusammengesetzten Leistung die Anwendung verschiedener Steuersätze auf die Teilleistungen geboten, hätte die Einordnung als Gesamtleistung gerade keinerlei Auswirkung auf den anwendbaren Steuersatz.

2. Übertragbarkeit der Rechtsprechung zu zusammengesetzten Leistungen auf die vorliegende Konstellation

35. Würde man die in der Rechtsprechung zu zusammengesetzten Leistungen entwickelten Grundsätze ungeachtet der besonderen Konstellation des vorliegenden Falles zur Anwendung bringen, so könnte man zu dem Ergebnis kommen, dass die Wohnwagen und ihre Inneneinrichtung tatsächlich eine einheitliche Lieferung bilden. Auf diese Lieferung wäre dann nur ein Mehrwertsteuersatz anzuwenden und zwar der Satz, der für den Hauptbestandteil der Lieferung gilt. Unterstellt, dass der Hauptbestandteil der Wohnwagen ist, müsste der Nullsteuersatz auf die akzessorische Lieferung der Inneneinrichtung ausgedehnt werden. (34)

36. Diese Ausweitung der Befreiung stünde in der vorliegenden Situation aber im Widerspruch zu den eingangs dargelegten Zielen des Artikels 28 der Sechsten Richtlinie. Dieser Konflikt zwischen dem Grundsatz, nationale Ausnahmeregelungen im Sinne des Artikels 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nicht auszuweiten, und den in der Rechtsprechung entwickelten Regeln für die Behandlung zusammengesetzter Leistungen lässt sich auflösen, wenn man den Sinn und Zweck beider Grundsätze gegenüberstellt.

37. Die im Urteil CPP und den weiteren einschlägigen Entscheidungen aufgestellten Regeln gründen sich auf die Erwägung, dass eine zu starke Aufspaltung der Umsätze die Funktionsfähigkeit des Mehrwertsteuersystems gefährden könnte. Diesem Ziel steht das Anliegen gegenüber, nationale Abweichungen von den Regeln der Sechsten Richtlinie auf das unbedingt Erforderliche zu beschränken.

38. Bei einer Abwägung dieser Zielsetzungen ist dem Interesse, die mit der Sechsten Richtlinie erreichte Rechtsangleichung nicht durch die Ausweitung nationaler Ausnahmen zu untergraben, Vorrang vor den Zielen einzuräumen, die der Gerichtshof mit den Regeln über die Bestimmung des Umfangs einer Leistung verfolgt. Denn diese Regeln sind im Kern nur aus Gründen der

Praktikabilität entwickelt worden und beanspruchen keine absolute Geltung.

39. So hebt der Gerichtshof im Urteil CPP hervor, dass die Frage nach der richtigen Vorgehensweise bei der Bestimmung des Umfangs einer Leistung wegen der Vielfalt gewerblicher Umsätze nicht für alle Fälle erschöpfend beantwortet werden könne.⁽³⁵⁾ Die im Urteil CPP aufgestellten Regeln können also nicht schematisch angewandt werden. Vielmehr müssen bei der Bestimmung des Umfangs einer Leistung die Gesamtumstände einschließlich der besonderen rechtlichen Rahmenbedingungen berücksichtigt werden. Im vorliegenden Fall ist der Besonderheit Rechnung zu tragen, dass das Vereinigte Königreich die Befreiung gemäß seinen sozialpolitischen Wertentscheidungen in bestimmter Weise ausgestaltet hat und dass die nationale Vergünstigungen nach dem Übergangsregime des Artikels 28 zwar fortbestehen kann, aber nicht ausgeweitet werden darf.

40. Die Anwendung einer nationalen Ausnahmeregelung nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist nur zulässig, wenn sie – nach Einschätzung des Mitgliedstaats – aus genau definierten sozialen Gründen zugunsten des Endverbrauchers erforderlich ist. Das Vereinigte Königreich hat insoweit die Festlegung getroffen, den Nullsteuersatz nur auf die Lieferung von Wohnwagen anzuwenden. Die Einbeziehung der Inneneinrichtung hat es nicht für sozial gerechtfertigt gehalten. Diese Einschätzung des nationalen Gesetzgebers kann nicht einfach übergangen werden.

41. Im Übrigen wird die Funktionsfähigkeit des Mehrwertsteuersystems nicht ernsthaft in Frage gestellt, wenn die Lieferung von Wohnwagen und ihrer Inneneinrichtung – möglicherweise abweichend von den im Urteil CPP aufgestellten Grundsätzen – als getrennt zu steuernde Umsätze behandelt werden müssen. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass der getrennte Ausweis der jeweiligen Preisbestandteile und die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf diese Bestandteile größere Schwierigkeiten bereiten, denn der Hersteller der Wohnwagen stellt beide Leistungsteile Talacre gegenwärtig bereits gesondert in Rechnung.

42. Schließlich ist zwar zuzugeben, dass der Gerichtshof die Ausweitung von Steuerbefreiungen für den Hauptbestandteil einer zusammengesetzten Leistung auf damit verbundene Nebenleistungen durchaus hingenommen hat.⁽³⁶⁾ Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs jedoch zutreffend ausführt, handelte es sich in diesen Fällen um Befreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie, also um Befreiungen, die im System der Richtlinie verankert sind und bei deren Anwendung das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Die nationalen Ausnahmeregelungen nach Artikel 28 stehen demgegenüber außerhalb des harmonisierten Rahmens. Sie sind nicht an denselben Zielen wie die in der Richtlinie selbst vorgesehenen Befreiungen orientiert und weichen in ihrer Ausgestaltung von diesen Befreiungen ab. Deshalb muss in diesen Fälle in stärkerem Maße darauf geachtet werden, dass die Ausnahmen nicht ausgeweitet werden.

43. Zusammenfassend ist festzustellen: Die Regeln über die Bestimmung des Umfangs eines Umsatzes können nicht so verstanden werden, dass sie gebieten, eine nationale Ausnahmeregelung im Sinne des Artikels 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf Gegenstände auszuweiten, die nach nationalem Recht ausdrücklich vom Anwendungsbereich der Ausnahme ausgeschlossen sind.

44. Hilfsweise macht das Vereinigte Königreich unterstützt von der Kommission noch geltend, dass Wohnwagen und ihre Inneneinrichtung tatsächlich gar keine zusammengesetzte Leistung im Sinne der Rechtsprechung bildeten, weil die Gegenstände physisch und wirtschaftlich trennbar seien.⁽³⁷⁾ Die Kommission teilt diese Auffassung und betont insbesondere, dass sich die streitige Bestimmung auf *ausbaubare* Einrichtungen beziehe.

45. Da die Rechtsprechung zu zusammengesetzten Leistungen ohnehin nicht schematisch auf

die vorliegende Konstellation übertragbar ist, kann diese Frage offen bleiben. Nur wenn der Gerichtshof die hier vertretene Lösung nicht teilen sollte, müsste das vorlegende Gericht entscheiden, ob hier möglicherweise keine zusammengesetzte Leistung vorliegt. Dagegen spräche allerdings, dass aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein Wohnwagen ohne Inneneinrichtung oder gar die Inneneinrichtung ohne Wohnwagen weitgehend nutzlos wäre, auch wenn diese Gegenstände prinzipiell getrennt geliefert werden könnten.

V – Ergebnis

46. Im Ergebnis schlage ich folgende Antwort auf die Vorlagefrage des Court of Appeal vor:

Die Regeln über die Bestimmung des Umfangs eines Umsatzes stehen einer Ausnahmeregelung eines Mitgliedstaats im Sinne des 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 nicht entgegen, die die Lieferung bestimmter Gegenstände dem Nullsteuersatz unterwirft und die andere Gegenstände von der Anwendung des Nullsteuersatzes ausnimmt, auch wenn die ausgenommenen und die erfassten Gegenstände zusammen geliefert werden.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Sechste 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).

3 – Sofern im Folgenden vereinfachend von Innenausstattung die Rede ist, ist der im nationalen Recht verankerte Begriff *removable contents* gemeint.

4 – Der Mindestnormalsatz in dieser Höhe wurde durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47) befristet eingeführt. Die Geltungsdauer des Mindestnormalsatzes wurde in der Folge immer wieder verlängert, zuletzt bis 2010 durch die Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12. Dezember 2005 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Geltungsdauer des Mehrwertsteuer-Mindestnormalsatzes (ABl. L 345, S. 19).

5 – In der Fassung der 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).

6 – Nach Artikel 28I Absatz 4 Satz 2 der Sechsten Richtlinie wird die Geltung der Übergangsregelung automatisch bis zum Inkrafttreten einer endgültigen Regelung verlängert, die bisher aber noch nicht ergangen ist.

7 – Die einschlägige Passage der nicht mehr geltenden 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. Nr. 71, S. 1303) lautete: „Die Mitgliedstaaten können im Hinblick auf den Übergang von den derzeitigen Umsatzsteuersystemen auf das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ... bis zur Beseitigung der Besteuerung der Einfuhr und der steuerlichen Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten aus genau definierten sozialen Gründen zugunsten der Endverbraucher ermäßigte Sätze oder sogar Befreiungen mit

etwaiger Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern vorsehen, soweit sich diese Maßnahmen insgesamt nicht stärker auswirken als die bei dem derzeitigen System angewandten Erleichterungen“.

8 – Section 96 des Value Added Tax Act 1994 ordnet an, dass Anhänge in Übereinstimmung mit den darin enthaltenen Anmerkungen (notes) auszulegen sind.

9 – Zur Standardinneneinrichtung gehören: Badezimmer, Bodenbeläge, Vorhangschienen, Vorhänge, Geschirrschränke, Einbauküchen (einschließlich Kochgeräten), Einbausitzgruppen, Esstische, Stühle, Couchtische, Anzeigegeräte, Spiegel, Kleiderschränke, Betten und Matratzen).

10 – Die Regierung des Vereinigten Königreiches verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil vom 21. Juni 1988 in der Rechtssache 416/85 (Kommission/Vereinigten Königreich, Slg. 1988, 3127, insbesondere Randnrn. 34 ff.), in dem die vorliegende Befreiung insoweit nicht von der Kommission beanstandet wurde.

11 – Zitiert in Fußnote 7.

12 – Im Ausgangsrechtsstreit scheint noch umstritten zu sein, welche Gegenstände *als removable contents* anzusehen sind.

13 – Vgl. Urteile vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-136/97 (Norbury Developments, Slg. 1999, I-2491, Randnr. 19) und vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-36/99 (Idéal tourisme, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 32).

14 – Vorschlag der Kommission vom 29. Juni 1973 für die sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 31.

15 – Das Gebot der engen Auslegung der in der Sechsten Richtlinie angelegten Sonderregime hat der Gerichtshof mehrfach betont (so für das Sonderregime für landwirtschaftliche Erzeuger: Urteile vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-43/04 [Stadt Sundern, Slg. 2005, I-4491, Randnr. 27] und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-321/02 [Harbs; Slg. 2004, I-7101, Randnr. 27] sowie für das Sonderregime für Reisebüros: Urteil vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 [Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 34]).

16 – Vgl. Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a Unterabsatz 3 in Verbindung mit Anhang H, sowie die Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie.

17 – Dies hat Konsequenzen für die Prüfungsdichte des Gerichtshofes (siehe dazu unten, Nr. 25).

18 – Dies folgt schon aus dem Wortlaut von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, der das Recht auf Vorsteuerabzug einräumt, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner [des Steuerpflichtigen] besteuerten Umsätze verwendet werden“. Siehe zu dem Zusammenhang von Vorsteuerabzug und Steuerpflichtigkeit der Umsätze auch Urteil vom 30. März 2006 in der Rechtssache C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 24).

19 – Vgl. Terra/Kajus, *Introduction to European VAT and other indirect taxes 2005*, Vol. 1, 16.2., S. 712 f.

- 20 – Siehe Artikel 28 c Teil A Buchstabe a in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe d in der Fassung des Artikels 28 f der Sechsten Richtlinie.
- 21 – Der Gerichtshof kontrolliert lediglich, ob die Bestimmung der sozialen Gründe infolge einer Verfälschung dieses Begriffes zu Maßnahmen führen würde, die in ihren Wirkungen und ihren wirklichen Zielen den gemeinschaftsrechtlichen Rahmen überschreiten (Vgl. Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich, zitiert in Fußnote 10, Randnr. 14).
- 22 – Urteil vom 3. Mai 2001 in der Rechtssache C-481/98 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, Randnr. 21).
- 23 – Vgl. meine Schlussanträge vom 12. Mai 2005 in der Rechtssache C-41/04 (Levob, Slg. 2005, I-0000, Nr. 65).
- 24 – Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 29). Siehe auch Urteil vom 27. Oktober 2005 in der Rechtssache C-41/04 (Levob, Slg. 2005, I-0000, Randnr. 20).
- 25 – Urteil Levob (zitiert in Fußnote 24, Randnr. 19) unter Verweis auf die Urteile vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395, Randnrn. 12 bis 14 und CPP, (zitiert in Fußnote 24, Randnrn. 28 und 29).
- 26 – Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Levob (zitiert in Fußnote 23, Nr. 66). In einigen Schlussanträgen klingt sogar eine Tendenz an, in dieser Lage der Praktikabilität den Vorrang vor der Genauigkeit zu geben: vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Cosmas vom 1. Februar 1996 in der Rechtssache Faaborg Gelting Linien (zitiert in Fußnote 25, Nr. 14), Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly vom 25. April 1996 in der Rechtssache C-327/94 (Dudda, Slg. 1996, I-4595, Nr. 35) und Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache CCP (zitiert in Fußnote 24, Nrn. 47 ff.).
- 27 – Urteil CPP, (zitiert in Fußnote 24 Randnr. 30), Urteil vom 15. Mai 2001 in der Rechtssache C-34/99 (Primback, Slg. 2001, I-3833, Randnr. 45) und Urteil Levob (zitiert in Fußnote 24, Randnr. 21).
- 28 – Urteile CPP, (zitiert in Fußnote 24, Randnr. 30) und Madgett und Baldwin, (zitiert in Fußnote 15, Randnr. 24).
- 29 – Urteil Levob (zitiert in Fußnote 24, Randnr. 22).
- 30 – Urteile CCP (zitiert in Fußnote 24, Randnr. 27) und Levob (zitiert in Fußnote 24, Randnr 18).
- 31 – Vgl. dazu das Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, 2763). Hier erstreckte der Gerichtshof die Befreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auf die im Zusammenhang mit dem Wohnhaus vermieteten Parkplätze, obwohl die Vermietung von Parkplätzen als solche steuerpflichtig ist. Auch im Urteil CPP (zitiert in Fußnote 24) war fraglich, ob die Steuerbefreiung für Versicherungsleistungen nach Artikel 13 Teil B Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf bestimmte mit der Versicherungsleistung zusammenhängende Nebenleistungen zu erstrecken ist.
- 32 – Urteil vom 8. Mai 2003 (Slg. 2003, I-4395, Randnr. 26).

33 – Urteil Levob (zitiert in Fußnote 24, Randnr 18).

34 – Alternativ könnte ein mit den Grundsätzen zur Besteuerung zusammengesetzter Leistungen konformer Zustand auch dadurch herbeigeführt werden, dass die zusammengesetzte Lieferung aus Wohnwagen und Inneneinrichtung insgesamt dem Normalsatz unterworfen wird. Da eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien zu Lasten des Einzelnen ausscheidet, müsste für diese Lösung der nationale Gesetzgeber tätig werden und die Ausnahmeregelung abschaffen.

35 – Urteil CPP (zitiert in Fußnote 24 Randnr. 27).

36 – Siehe dazu oben, Nr. 31.

37 – Die Regierung verweist hierzu auf das Urteil vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 817, Randnr. 33), das allerdings für den vorliegenden Zusammenhang kaum aussagekräftig ist.