

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
MARCO DARMON  
vom 2. Dezember 1987\*

*Herr Präsident,  
meine Herren Richter!*

1. Diese gegen das Vereinigte Königreich gerichtete Klage wegen Vertragsverletzung bezieht sich auf die Anwendungskriterien des Artikels 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern<sup>1</sup>. Im wesentlichen wird dem Vereinigten Königreich vorgeworfen, auf bestimmte Gegenstände oder Dienstleistungen einen „Nullsatz“ anzuwenden, der nicht aus „genau definierten sozialen Gründen zugunsten der Endverbraucher“ gerechtfertigt sei, wie es Artikel 17 letzter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967<sup>2</sup> verlange, auf den Artikel 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie Bezug nimmt.

2. Diese Vorschrift ist Teil eines Prozesses, der im April 1967 eingeleitet wurde, als die ersten beiden Richtlinien<sup>3</sup> zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern erlassen wurden; diese Steuern haben, wie ich betonen möchte, im Vereinigten Königreich niemals die Bedeutung oder die Form von kumulativen Mehrphasensteuern gehabt, wie es bei den Grün-

dungsmitgliedstaaten der Gemeinschaft der Fall war<sup>4</sup>. So führte der Rat eine „allgemeine Verbrauchsteuer“<sup>5</sup> ein, allerdings „ohne eine gleichzeitige Harmonisierung der Steuersätze und -befreiungen vorzuschreiben“<sup>6</sup>. Zehn Jahre danach erlassen, hatte die Sechste Richtlinie<sup>7</sup> (im folgenden: die Richtlinie) ein wesentliches Ziel, nämlich die Schaffung eigener Mittel für die Gemeinschaften, die „unter anderem Mehrwertsteuereinnahmen [umfassen], die sich aus der Anwendung eines gemeinsamen Satzes auf eine *steuerpflichtige Bemessungsgrundlage* ergeben, *welche einheitlich nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird*“<sup>8</sup>.

3. „Im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten“<sup>9</sup> sehen die Artikel 13 bis 16 der Richtlinie eine gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen vor. Artikel 28 der Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten außerdem unter anderem übergangsweise, unter bestimmten Voraussetzungen die am 31. Dezember 1975 geltenden und den Kriterien des Artikels 17 letzter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie (im folgenden: Artikel 17) entsprechenden ermäßigten Steuersätze und Steuerbefreiungen beizubehalten. Diese Möglichkeit wurde geschaffen, weil „*ein Übergangszeitraum vorgesehen werden [mußte]*, der eine *schrittweise Anpassung* der

\* Aus dem Französischen übersetzt.

1 — „Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage“, ABl. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1.

2 — Richtlinie 67/228, „Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“, ABl. Nr. 71 vom 14. 4. 1967, S. 1303, im folgenden: die Zweite Richtlinie.

3 — Erste Richtlinie 67/227 des Rates vom 11. April 1967 „zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer“, ABl. vom 14. 4. 1967; Zweite Richtlinie (s. o.).

4 — J. C. Scholsem, „La TVA, impôt européen“ in *Mélanges Fernand Dehousse*, Band II, S. 305.

5 — Artikel 2 Absatz 1 der Ersten Richtlinie.

6 — Achte Begründungserwägung der Ersten Richtlinie.

7 — Mit der Dritten, Vierten und Fünften Richtlinie wurde nur das Datum der Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems hinausgeschoben.

8 — Siehe die zweite Begründungserwägung der Richtlinie, Hervorhebung von mir.

9 — Elfte Begründungserwägung der Richtlinie.

einzelstaatlichen Rechtsvorschriften in den betreffenden Bereichen ermöglicht“<sup>10</sup>.

4. Das fragliche Nullsatzsystem wurde zwar gemäß Artikel 28 Absatz 2 eingeführt, es unterscheidet sich jedoch von dem in dieser Bestimmung vorgesehenen Mechanismus der Steuerbefreiung. Sie betrifft nämlich „Steuerbefreiungen mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern“, die beim Einzelhandel stattfinden. Auf den vorausgehenden Stufen berechnet jeder in Artikel 4 der Richtlinie definierte Steuerpflichtige die Steuer. Nur der Einzelhändler, der an den „Endverbraucher“ ein von der Steuer befreites Erzeugnis verkauft, stellt die von ihm entrichtete Mehrwertsteuer nicht in Rechnung und erhält sie von der Steuerverwaltung erstattet. Das Nullsatzsystem beruht auf einer anderen Konzeption. Eine Reihe von Gegenständen und Dienstleistungen, die der nationale Gesetzgeber bestimmt, unterliegt einer theoretischen Besteuerung, die gleich Null ist und dazu führt, daß weder bei der Lieferung noch auf den vorausgehenden Absatzstufen tatsächlich Mehrwertsteuer erhoben wird. So besteht ganz offensichtlich kein Anlaß für eine Erstattung zugunsten des Einzelhändlers. Nach Ansicht der Kommission betrifft der Nullsatz im Vereinigten Königreich etwa 35 % des Verbrauchs der privaten Haushalte und in Irland etwa 33 %, wobei Irland diesen Prozentsatz bestreitet und ihn auf 25 % veranschlagt. Drei andere Staaten kennen ebenfalls die Technik des Nullsatzes, den sie jedoch nur in sehr kleinem Maßstab, vor allem im Bereich der Presse, anwenden.

5. Zunächst weise ich darauf hin, daß die Kommission das *Prinzip* dieses Systems, das sie als dem der Steuerbefreiungen mit Erstattung gleichwertig ansieht, nicht beanstandet. Sie kritisiert jedoch die *Anwendung*

gen des Nullsatzes auf bestimmte Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen<sup>11</sup> der im Value Added Tax Act 1983 aufgestellten Liste. Sie ist der Ansicht, daß diese Bestimmungen nicht den in Artikel 17 aufgestellten Kriterien entsprächen. Die Kommission räumt zwar ein, daß sich der Nullsatz nicht auf die eigenen Mittel auswirke; sie weist jedoch darauf hin, daß es „im Hinblick auf die Verwirklichung des Binnenmarktes, der Beseitigung der Steuer Grenzen und der schrittweisen Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze ...“ ihr Ziel sei, „die Verwendung des Nullsatzes auf die Umsätze zu begrenzen, die den in Artikel 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie festgelegten Kriterien entsprechen, und zwar im Rahmen ihrer allgemeinen Steuerpolitik, die darin besteht, die vollständige Beseitigung des Nullsatzes und der Steuerbefreiungen mit Erstattung zu erreichen“.

6. Nach Ansicht der Klägerin darf man für die Beantwortung der Frage, bis zu welchem Punkt der Absatzkette der Nullsatz so anwendbar sei, daß er *dem Endverbraucher einen Vorteil* verschaffe, nur auf die Stufen abstellen, die „echte Produktionsfaktoren“ für Herstellung oder Vertrieb eines Enderzeugnisses seien, das nach den Kriterien des Artikels 28 Absatz 2 von der Steuer befreit werden könne. Nur wer Gegenstände oder Dienstleistungen ohne Anspruch auf Steuerabzug erwerbe, könne als Endverbraucher bezeichnet werden.

7. Das Vereinigte Königreich lehnt diese Definition ab und trägt vor, Endverbraucher sei derjenige, der am Ende einer Produktions- oder Absatzkette stehe. Es sei außer-

11 — Die beanstandeten Anwendungen des Nullsatzes:  
 Gruppe 1, Nahrungsmittel (Tierfutter, Samen, lebende Tiere, die üblicherweise verwendet werden, um menschliche Nahrung zu erzeugen oder zu liefern);  
 Gruppe 2, Dienstleistungen der Abwasserbeseitigung und Wasser (alle Lieferungen an die Industrie);  
 Gruppe 6, Informationsdienstleistungen;  
 Gruppe 7, Brennstoffe und Energie (Lieferungen an andere Verwender als den Endverbraucher);  
 Gruppe 8, Bau von Gebäuden usw., der nicht vom und für den Endverbraucher im Rahmen einer Sozialpolitik durchgeführt wird;  
 Gruppe 17, Kleidung und Schuhe (an die Arbeitgeber verkaufte Schutzstiefel und -helme).

10 — Neunzehnte und letzte Begründungserwägung der Richtlinie, Hervorhebung von mir.

dem nicht notwendig, daß dem Endverbraucher der Vorteil unmittelbar oder ausschließlich verschafft werde. Es genüge, daß der Umsatz ihm einen mittelbaren Vorteil bringe, unter anderem durch eine Herabsetzung des Endpreises. Der beklagte Staat weist darauf hin, daß er zur Festlegung seiner Sozialpolitik und damit der innerstaatlichen Maßnahmen, die „genau definierten sozialen Gründen“ entsprechen, über ein weites Ermessen verfüge. Die Kommission bestreite zwar nicht das Bestehen eines solchen Vorrechts, sie mache jedoch geltend, daß Ihre Kontrolle Sie zu der Feststellung veranlassen müsse, daß diese Maßnahmen hier nicht gerechtfertigt seien oder außer Verhältnis zu den angeführten sozialen Gründen stünden, wobei der gemeinschaftsrechtliche Inhalt dieses Begriffs selbst von Ihnen zu definieren sei.

8. Das Vereinigte Königreich wirft aber der Kommission allgemein vor, eine Klage wegen Vertragsverletzung in Wirklichkeit für den Versuch einer Umgehung von Artikel 28 zu benutzen, wonach es Sache des Rates sei, einstimmig über die Beseitigung der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiungen zu entscheiden. Der beklagte Staat sieht den Beleg für diese Analyse in den von der Kommission verwendeten Worten, nämlich daß „die Anwendung des Nullsatzes eines der Hindernisse auf dem Weg zur Vereinheitlichung der Mehrwertsteuersätze“ sei. Das Vereinigte Königreich sieht sich in seiner Beurteilung der wahren Beweggründe der Klägerin dadurch bestärkt, daß diese einräumt, die beanstandete Anwendung des Nullsatzes habe keinen Einfluß auf die eigenen Mittel, und zwar aufgrund des durch Artikel 28 Absatz 2 letzter Satz eingeführten Mechanismus, da dieser Artikel vorschreibe, „von den Steuerpflichtigen die Angaben zu erlangen, die erforderlich sind, um die mit [den befreiten] Umsätzen zusammenhängenden eigenen Einnahmen feststellen zu können“. Bei Klageerhebung habe dem Rat noch nicht das in dieser Vorschrift vorgese-

hene Programm der Kommission zur Beseitigung der Steuerbefreiungen vorgelegen. Hierzu ist darauf hinzuweisen, daß diese Vorschläge im Laufe des Verfahrens vorgelegt worden sind<sup>12</sup>.

9. Meines Erachtens gehören diese Einwände, die sich auf die möglichen Beweggründe für die Klage beziehen, nicht hierher. Muß daran erinnert werden, daß es in jedem Fall im freien Ermessen der Kommission als Hüterin der Verträge steht, eine Vertragsverletzungsklage zu erheben, und daß es ihre „Sache [ist], den Zeitpunkt der Klageerhebung beim Gerichtshof zu wählen“<sup>13</sup>? Vor allem aber besteht Ihre Rolle hier darin, die möglichen Verstöße eines Mitgliedstaats gegen seine durch das *positive Recht* bestimmten gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen zu beurteilen. Hierzu erinnere ich daran, daß Sie in der Rechtssache Parlament/Rat, in der der Rat vortrug, daß das klagende Organ die Untätigkeitsklage als Mittel zur Verfolgung politischer Ziele benutze, ausgeführt haben:

„Man würde die vom Vertrag gewollte institutionelle Stellung eines Organs beeinträchtigen, wollte man es in der Ausübung dieser Befugnis [zur Erhebung der Untätigkeitsklage] einschränken“<sup>14</sup>.

Sie haben so den Antrag des Rates auf Klageabweisung wegen Unzulässigkeit zurückgewiesen und damit den Schlußanträgen des Generalanwalts entsprochen, der ausgeführt hatte:

„Über die Frage zu urteilen, ob mit der Klage politische Ziele verfolgt werden, ist nicht Sache dieses Gerichts. Vor unserem Gericht wird ein Rechtsstreit geführt, nach den Regeln des Prozeßrechts über eine

12 — ABl. C 250 vom 18. 9. 1987, S. 2.

13 — Urteil vom 10. Dezember 1968 in der Rechtssache 7/68, Slg. 1968, 633.

14 — Urteil vom 22. Mai 1985 in der Rechtssache 13/83, Slg. 1985, 1513, 1556, Randnr. 17.

Rechtsfrage, nämlich den Umfang der Pflichten eines Gemeinschaftsorgans. Dieser Rechtsstreit wird entschieden nach den hier einschlägigen Bestimmungen, nämlich denjenigen des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957. Er wird geführt im Interesse der Gemeinschaft und ihrer Rechtsordnung, die klarstellt, welchen Umfang die Rechte und Pflichten der streitenden Parteien haben<sup>15</sup>.

Diese grundsätzlichen Ausführungen, die den *objektiven* Charakter der bei Ihnen erhobenen Klagen hervorheben, ermöglichen es, die Tragweite der vom beklagten Staat vorgebrachten Argumente angemessen zu beurteilen. Zwar hat sich das klagende Organ im vorliegenden Fall in gewissen allgemeinen Wendungen zu den Interessen geäußert, die es für betroffen hält; in seiner Klage rügt es jedoch unmißverständlich einen Verstoß gegen Artikel 28 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Artikel 17 der Zweiten Richtlinie. Und so sind es ganz offensichtlich allein diese Bestimmungen, anhand deren Sie feststellen können, ob der beklagte Staat seine Verpflichtungen verletzt hat oder nicht, denn da die Sechste Richtlinie ausdrücklich vorsieht, daß es Sache des Rates ist, die gemäß Artikel 28 eingeführten Ausnahmen zu *beseitigen*, bedeutet ihre *Beibehaltung*, daß sie bis zu dieser Entscheidung im Einklang mit dieser Vorschrift stehen. Dies ist daher jetzt zu prüfen.

#### I — Die Begriffe „genau definierte soziale Gründe“ und „zugunsten der Endverbraucher“

10. Ich möchte zunächst hervorheben, daß „genau definierte soziale Gründe“ und „Vorteil für den Endverbraucher“ keine alternativen Bedingungen darstellen. Die eine bezieht sich nämlich auf den *Zweck* der be-

treffenden Maßnahme, die andere auf die von ihr *Begünstigten*. Sie sind also kumulativ. Zudem besteht kein Anlaß, eine Bestimmung, die Ausnahmen von den Vorschriften der einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer vorsieht, weit auszulegen.

#### A — Die „genau definierten sozialen Gründe“

11. Die Parteien sind sich hier insoweit einig, als sie den Mitgliedstaaten für die Festlegung ihrer Sozialpolitik ein Ermessen zuerkennen. Die Kommission meint jedoch, daß es Ihre Aufgabe sei, dem Begriff der „genau definierten sozialen Gründe“ einen gemeinschaftlichen Inhalt zu geben, was Sie im vorliegenden Fall veranlassen müsse, festzustellen, daß die ergriffenen Maßnahmen entweder nicht hinreichend definiert oder nicht gerechtfertigt seien oder in einem Mißverhältnis zu den angeführten Gründen stünden.

12. Die Anwendung des Nullsatzes kann darauf abzielen, für die am meisten benachteiligten sozialen Schichten die Steuern herabzusetzen. Aber ebenso kann man sich vorstellen, daß die Mitgliedstaaten dieses steuerliche Instrument auch benutzen, um die Bedürfnisse der großen Mehrheit der Bevölkerung besser zu befriedigen. Meines Erachtens ist es hinsichtlich des fraglichen Konzeptes nicht Ihre Aufgabe, zu prüfen, ob die von den Mitgliedstaaten getroffenen Entscheidungen zweckmäßig sind. Ich erinnere daran, daß Sie zum Vorbehalt der öffentlichen Sittlichkeit im Bereich des freien Warenverkehrs ausgeführt haben:

„Grundsätzlich ist es Sache jedes Mitgliedstaats, den Begriff der öffentlichen Sittlichkeit für sein Gebiet im Einklang mit seiner eigenen Wertordnung und in der von ihm gewählten Form auszufüllen“<sup>16</sup>.

15 — Schlußanträge des Generalanwalts Lenz vom 7. Februar 1985, Slg. 1985, 1515, 1518.

16 — Urteil vom 14. Dezember 1979, Regina/Henn und Darby, Slg. 1979, 3795.

Ich schlage Ihnen vor, diese Lösung hier zu übernehmen. Wenn die Mitgliedstaaten nämlich die genannte Grundfreiheit derart beschränken können, muß es möglich sein — ohne daß der innere Zusammenhalt der gemeinschaftlichen Rechtsordnung stärker gefährdet wäre —, ihnen eine ähnliche Handlungsfreiheit zuzuerkennen, wenn es um vorübergehende Ausnahmen von der Einheitlichkeit der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer geht.

13. Die Einhaltung der Richtlinie verlangt jedoch, daß Sie einschreiten können, wenn die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse auf diesem Gebiet in einer Weise ausüben, die überhaupt nicht mit dem betroffenen Bereich in Zusammenhang steht und die gemeinschaftsrechtliche Regelung selbst zunichte macht. Ich schlage Ihnen deshalb vor, nur die Fälle zu beanstanden, in denen der Zweck der ergriffenen Maßnahmen offensichtlich keinen Bezug zu der Befriedigung der individuellen oder kollektiven *Grundbedürfnisse* der Bevölkerung des Mitgliedstaats hat.

#### B — *Der Endverbraucher*

14. Meiner Ansicht nach ist als Endverbraucher zu definieren, wer einen Gegenstand oder eine Dienstleistung zum persönlichen Gebrauch erwirbt, im Gegensatz zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die Artikel 4 der Richtlinie als Kriterium verwendet, um den Steuerpflichtigen zu charakterisieren. Steuerpflichtiger und Endverbraucher unterscheiden sich dadurch, daß der erste entgeltliche Geschäfte und der zweite *Erwerbungen* für seinen eigenen Gebrauch tätigt. Diese Unterscheidung hat wesentliche steuerliche Folgen: Der Steuerpflichtige zieht grundsätzlich die ihm auferlegte Mehrwertsteuer ab, während der Endverbraucher, „da es keinen weiteren Umsatz zu einem

bestimmten Preis gibt“<sup>17</sup>, diese Steuer trägt. Diese letzte Folge darf nicht verkannt werden, wenn es sich um einen Nullsatz handelt. In diesem Fall steht der Endverbraucher demjenigen gleich, der ohne Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs eine positive Steuer trüge. Diese Definition beruht keineswegs auf einem engen Ansatz, sondern entspricht genau einer steuerrechtlichen Betrachtungsweise, die im Rahmen der Bestimmungen über die Mehrwertsteuer allein mit den von dieser Besteuerungsregelung geschaffenen Kategorien im Einklang steht. Dies ist übrigens die Definition in Artikel 3 des Vorschlags einer 16. Richtlinie zur Mehrwertsteuer<sup>18</sup>:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als:

a) ‚Endverbraucher‘:

- 1) eine Person, die hinsichtlich der in Artikel 2 genannten Einfuhr nicht als Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates angesehen wird;
- 2) ein Steuerpflichtiger, der beim Erwerb eines Gegenstandes nicht das Recht auf Vorsteuerabzug hatte“.

#### C — *„Zugunsten“ des Endverbrauchers: Der Vorteilsbegriff*

15. Zu prüfen bleibt der Begriff des Vorteils, den Artikel 17 fordert, indem er von Steuerbefreiungen „zugunsten der Endverbraucher“ spricht. Im Rahmen der „normalen“ Steuerbefreiung ergibt sich dieser Vorteil aus der Nichtanwendung der Mehrwert-

17 — Urteil vom 1. April 1982, Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council, Slg. 1982, 1277, Randnr. 9.

18 — ABl. C 226 vom 28. 8. 1984, S. 2.

steuer auf der Stufe des Einzelhandels. Im Kern ist der Vorteil im Nullsatzsystem völlig identisch: Der Verbraucher bezahlt keine Mehrwertsteuer. Die Anwendung des Nullsatzes auf den vorausgehenden Absatzstufen verschafft dem Verbraucher keinerlei zusätzlichen Steuervorteil, weil er ohnehin keine Steuer trägt. Man kann aber mit der Kommission einen Vorsteuersatz Null insoweit zulassen, als er auf das *Erzeugnis selbst*, das für den Erwerb zum Nullsatz durch den Endverbraucher *bestimmt* ist, angewendet wird.

16. Könnte man noch weiter gehen und den mittelbaren Vorteil berücksichtigen, der sich nach Ansicht des beklagten Staates aus der Anwendung eines Nullsatzes auf *Produktionsfaktoren* ergibt, die dazu beitragen, Gegenstände zu erzeugen, die selbst einem Nullsatz unterliegen? Ich betone, daß steuerlich gesehen dieser Vorteil nicht besteht, wenn dem Endverbraucher ein Nullsatz gewährt wird. Die Multiplikation eines Vorsteuersatzes Null wirkt sich nämlich nicht auf die Steuerbelastung des Verbrauchers aus, da diesem in jedem Fall der Nullsatz zugute kommt. Daher kann es für ihn hier keinen anderen Vorteil geben als den, der sich aus einer eventuellen Senkung der Kosten des Erzeugnisses ergibt, die aus einer Senkung des Unkostenkoeffizienten und der allgemeinen Kosten folgt, weil auf die betroffenen Produktionsfaktoren keine positiven Steuern erhoben werden. Meines Erachtens sind aber diese Folgen, die sich aufgrund der wirtschaftlichen Analyse zeigen, mit einer gewissen Vorsicht zu betrachten, denn sie variieren je nach den Abzugsterminen, der Größe und Struktur der betroffenen Erzeuger oder Zwischenhändler, ihren zwischenbetrieblichen Kreditbeziehungen usw. Die Komplexität solcher Auswirkungen verlangt meiner Meinung nach, daß man bei der Prüfung eines Vorteils „zugunsten des Endverbrauchers“ im Sinne des Artikels 17 zurückhaltend vorgeht. Soweit jedoch eine Senkung der Selbstkosten geeignet ist, dem

Endverbraucher einen wenn auch veränderlichen Vorteil zu verschaffen, schlage ich Ihnen vor, die Anwendung des Nullsatzes nur auf die Produktionsfaktoren, die *unmittelbar und ausschließlich* in die Produktion eines Erzeugnisses eingehen, das rechtmäßig dem Nullsatz unterliegt, nicht grundsätzlich auszuschließen.

17. Da die von der geprüften Regelung aufgestellten Voraussetzungen geklärt worden sind, ist jetzt deren Einhaltung durch die streitigen Maßnahmen zu prüfen.

## II — Prüfung der streitigen Nullsätze

### A — Gruppe 1 der im Value Added Tax Act aufgestellten Liste, Anhang 5 — Nahrungsmittel

18. Es handelt sich um eine Anwendung des Nullsatzes auf Tierfutter, Samen und andere Mittel der Vermehrung von Pflanzen sowie um lebende Tiere, die verwendet werden, um Nahrung für den menschlichen Verzehr zu erzeugen oder zu liefern. Diese verschiedenen Faktoren *tragen* zur Erzeugung von Lebensmitteln *bei*, die zum menschlichen Verzehr bestimmt sind und unstrittig einem Nullsatz unterliegen. Der beklagte Staat macht geltend, daß dieser Steuersatz geeignet sei, dem Endverbraucher unmittelbar zugute zu kommen, der von diesen Lieferungen an Selbsterzeuger der Nahrungsmittel sei. Allgemeiner beruft sich das Vereinigte Königreich auf die Entlastung der flüssigen Mittel der Landwirte und die möglichen Auswirkungen dieser Entlastung auf die Nahrungsmittelpreise.

19. Auch wenn man diese letzte Erwägung mit der bereits erwähnten Zurückhaltung betrachten muß, so kann man doch nicht die ungünstigen Auswirkungen einer Besteuerung der betroffenen Erzeugnisse auf die Nahrungsmittelpreise verneinen, deren Erhöhungen für den Endverbraucher besonders „spürbar“ sind. Ich möchte darauf hin-

weisen, daß alle diese genannten Lieferungen unmittelbar und ausschließlich zur Erzeugung von für den Endverbraucher bestimmten Nahrungsmitteln beitragen. Hinzu kommt, daß diejenigen, die ihren Eigenverbrauch aus solchen Lieferungen beziehen, und die Landwirte, die einen Teil ihrer Erzeugung für den familiären Gebrauch behalten, einen unmittelbaren Vorteil haben, der aus den beanstandeten Anwendungen des Nullsatzes stammt. Ich schlage Ihnen deshalb vor, hier keine Vertragsverletzung festzustellen.

*B — Gruppe 2 — Dienstleistungen der Abwasserbeseitigung — Wasserlieferungen*

20. Was zunächst die Abwasserbeseitigung betrifft, (Sammeln, Ableiten oder Behandeln von Schmutzwasser, Entleeren von Sicker- und Klärgruben usw.), so werden diese Dienstleistungen in der Regel durch die Erhebung einer Abgabe finanziert, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Gegenstand steuerpflichtiger kommerzieller Dienstleistungen sind also nur die Sicker- und Klärgruben, die dann notwendig sind, wenn eine Abwasserkanalisation fehlt. Das Vereinigte Königreich rechtfertigt den Nullsatz für diese Einrichtungen mit Gründen der Gerechtigkeit gegenüber Stadtbewohnern und isoliert wohnenden Landwirten, denen im allgemeinen die fragliche Maßnahme zugute komme. Zudem könne die Tatsache, daß diese Dienstleistungen Privathaushalten gälten, die Steuerbefreiung rechtfertigen. Die Kommission zielt jedenfalls nur auf die Lieferungen an die Industrie ab. Da das Vereinigte Königreich angibt, es sei wenig wahrscheinlich, daß die Industriebetriebe von den erwähnten Dienstleistungen Gebrauch machten, bin ich mit der Kommission der Ansicht, daß die Beseitigung der beanstandeten Bestimmung — die Industriebetriebe können nämlich nicht als Endverbraucher betrachtet werden — keine Schwierigkeiten bereiten dürfte.

21. Was die Wasserlieferungen betrifft, die nur beanstandet werden, soweit sie an die Industrie erfolgen, so gibt das Vereinigte Königreich zwar zu, daß der Industriesektor der größte Verbraucher sei; es macht jedoch geltend, daß bestimmte Benutzer das Wasser im wesentlichen zugunsten des einzelnen zur Nahrungs- und Getränkeherstellung verwendeten. Es gebe außerdem keinen praktischen Grund dafür, zu versuchen, den Status des Endverbrauchers zu bestimmen, denn das Wasser sei in der öffentlichen Meinung an die Ernährung geknüpft und müsse analog zu dieser behandelt werden.

22. Einem solchen Vorbringen kann nicht gefolgt werden. Die industriellen Verwendungen des Wassers sind nämlich so erheblich, daß sie meiner Meinung nach im Hinblick auf die Steuerpflichtigkeit des Verwenders vom Nullsatz auszunehmen sind. Ich gestehe mit der Kommission nur zu, daß man einen Nullsatz für den Fall der industriellen Herstellung von Enderzeugnissen im Nahrungsmittelbereich zulassen könnte. Das Vereinigte Königreich hat sich zwar auf die Steuerbefreiung der Wasserlieferungen in einem anderen Mitgliedstaat berufen. Die Kommission hat jedoch dargelegt, daß diese Befreiung auf Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie beruht, wonach die Mitgliedstaaten während der in ihr vorgesehenen Übergangszeit die in Anhang F aufgeführten Umsätze weiterhin befreien kann, hier „die Lieferungen von Wasser durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts“<sup>19</sup>. Das Vereinigte Königreich, das sich ausdrücklich auf Artikel 28 Absatz 2 gestützt hat, hat weder vorgetragen, es könne sich auf die Bestimmungen des Absatzes 3 dieses Artikels — die meines Erachtens streng alternativ sind — berufen, noch hat es dargelegt, daß es die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfülle. Daher bin ich der Auffassung, daß auch in diesem Punkt eine Vertragsverletzung festzustellen ist.

<sup>19</sup> — Nr. 12 des Anhangs.

## C — Gruppe 6 — Informationsdienstleistungen

23. Die Kommission hat die Anwendung des Nullsatzes im Falle von Informationslieferungen unmittelbar an die Öffentlichkeit und an jeden Industriezweig, in dem sie unmittelbar zur Herstellung von Erzeugnissen wie etwa Zeitungen dient, zugelassen. Infolgedessen scheint nur noch die Anwendung eines solchen Satzes auf die Informationslieferung — im wesentlichen im Wege der Datenverarbeitung — an Empfänger, die sie zu anderen gewerblichen Zwecken benutzen, streitig zu sein. Es ist ausgeschlossen, solche durch den Nullsatz Begünstigten (Banken, Versicherungen usw.) als Endverbraucher anzusehen.

## D — Gruppe 7 — Brennstoffe und Energie

24. Die Kommission beanstandet die Steuerbefreiungen anderer als der Endverbraucher. Das Vereinigte Königreich macht zum einen die Schwierigkeit geltend, im Falle der gemischten Verwendung den gewerblichen Gebrauch vom privaten zu unterscheiden. Ein solcher Einwand überzeugt nicht, und es ist Sache der Mitgliedstaaten, die angemessenen technischen Lösungen für eine keineswegs unüberwindlich erscheinende Schwierigkeit zu entwickeln. Zum anderen trägt der beklagte Staat vor, daß die Besteuerung dieser Lieferungen ungünstige soziale Auswirkungen auf den Unterrichts- und Gesundheitssektor hätte. Ich muß jedoch, unter Hinweis darauf, daß der Industriesektor den größten Energieverbrauch aufweist, feststellen, daß der Nullsatz in diesem Fall nicht dem Endverbraucher zugute kommt und daß daher meines Erachtens die hier geltend gemachte Vertragsverletzung festzustellen ist.

## E — Gruppe 8 — Bau von Gebäuden usw.

25. Bei dieser Gruppe, die den Wohnungssektor, den Sektor der Immobilien für den industriellen und kommerziellen Gebrauch sowie den des Baus öffentlicher Gebäude und des Ingenieurbaus umfaßt, handelt es sich wirtschaftlich gesehen sicherlich um die wichtigste Gruppe von Steuerbefreiungen. Die Kommission meint, daß die fehlende Unterscheidung nach der Art der betreffenden Wohnung außer Verhältnis zu den verfolgten Zielen stehe. Das Vereinigte Königreich macht geltend, daß es sehr schwierig sei, nach dem Vorschlag der Kommission zwischen Wohnungen, die von den Gemeinden gebaut würden und unstreitig steuerfrei seien, und anderen Wohnungen zu unterscheiden, zumal aufgrund der ergriffenen Maßnahmen, die die Bildung von Grundeigentum förderten, der private Sektor künftig in zunehmendem Maße Wohnungen für die sozial am wenigsten begünstigten Schichten bereitstellen werde.

26. Falls Sie die Berechtigung der Entscheidungen, die zur Anwendung eines Nullsatzes auf den Bau *aller* Wohnungen für den Privatgebrauch führen, prüfen müßten, könnte man zweifellos darauf hinweisen, daß derartige Maßnahmen, weil sie nicht unterscheiden, einer sehr umfassenden Konzeption der geltend gemachten sozialen Gründe entsprechen. Ich sagte aber bereits, daß eine solche Kontrolle einen Umfang annehme, der in die den Mitgliedstaaten zuerkannten Befugnisse eingriffe. Jedenfalls überschreitet die vom Vereinigten Königreich getroffene Entscheidung, nämlich für die Gesamtbevölkerung den Zugang zu Grundeigentum zu erleichtern, nicht offensichtlich die Grenzen des Ermessens, das ihm in diesem Bereich zuzuerkennen ist.

27. Soweit es nun um den industriellen und kommerziellen Sektor geht, wird der Nullsatz vom Vereinigten Königreich — na-

mentlich im Hinblick auf die Beschäftigungslage — als Mittel des Anreizes zur Erneuerung von Infrastrukturen und zum Bauen benutzt. Hier teile ich nicht die Bedenken der Kommission hinsichtlich der vorgetragenen sozialen Gründe. Die Verbesserung des Industriegefüges, die Entwicklung der Wohngebiete und vor allem die quantitativen und qualitativen Auswirkungen auf die Beschäftigungslage stellen nämlich offensichtlich wichtige soziale Gründe dar. Dennoch muß ich Sie auffordern, hier eine Vertragsverletzung festzustellen, da die fraglichen Anwendungen des Nullsatzes zwar zweifellos dem Arbeitnehmer, dem Benutzer und dem Bürger zugute kommen, aber dem *Endverbraucher* keinen Vorteil bringen, wie ihn die Richtlinie bezweckt. Den Endverbraucher hier der gesamten Bevölkerung gleichzustellen, scheint mir mit den Zielen einer Vorschrift nicht im Einklang zu stehen, die zweifellos auf den *Erwerber* von Gegenständen oder Dienstleistungen für den persönlichen Gebrauch abzielt. Eine so weite Bedeutung des Begriffs des Endverbrauchers würde außerdem dazu führen, daß die dazu in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung de facto beseitigt würde und schließlich jede Steuerbefreiung,

die auf sozialen Gründen beruht, zugelassen würde.

28. Was die öffentlichen Gebäude und den Hoch- und Tiefbau angeht, so möchte ich aus ähnlichen Gründen wie den von mir oben dargelegten die gleiche Lösung vertreten. Trotz des sozialen Aspekts der vorgetragenen Gründe muß ich auch hier feststellen, daß ich kaum erkenne, inwieweit der Endverbraucher nicht bloß mit der Bevölkerung insgesamt verwechselt wird.

F — Gruppe 17 — *Kleidung und Schuhe (Schutzstiefel und -helme)*

29. Der Nullsatz, der auf den Erwerb dieser Gegenstände durch die Arbeitgeber angewendet wird, wäre durch die Befürchtung gerechtfertigt, daß eine Besteuerung sie davon abhalten könnte, ihr Personal damit auszustatten. Ich beschränke mich auf die Feststellung, daß der Begünstigte nach der von mir vertretenen Definition nicht als Endverbraucher angesehen werden kann. Aus dem Vorbringen des Vereinigten Königreichs selbst ergibt sich zudem, daß zahlreiche Arbeitgeber die auf diese Gegenstände entfallende Steuer wiedererlangen könnten.

30. Zusammenfassend schlage ich Ihnen vor,

— festzustellen, daß das Vereinigte Königreich gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag und aus Artikel 28 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 des Rates vom 17. Mai 1977 verstoßen hat,

indem es bei der Mehrwertsteuer einen Nullsatz

- anwendet, soweit dieser der Industrie, den Wasserlieferungen und den Dienstleistungen der Abwasserbeseitigung zugute kommt,
- auf andere Informationsdienstleistungen als die anwendet, die unmittelbar entweder für die Öffentlichkeit oder für die Herstellung von einem Nullsatz unterliegenden Erzeugnissen, wie Zeitungen, bestimmt sind,

- auf den Sektor des Baus von Gebäuden für den industriellen und kommerziellen Gebrauch und auf den Sektor des Baus öffentlicher Gebäude und der Ingenieurbauten anwendet,
- auf die Lieferungen von Brennstoffen und Energie sowie von Schutzstiefeln und -helmen anwendet, wenn diese nicht den Endverbrauchern erbracht werden,
- im übrigen die Klage abzuweisen,
- dem Vereinigten Königreich die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.