URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

16. Januar 2003 *

In der Rechtssache C-398/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom VAT and Duties Tribunal Manchester (Vereinigtes Königreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Yorkshire Co-operatives Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 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)

* Verfahrenssprache: Englisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Zweiten Kammer R. Schintgen (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer, der Richter C. Gulmann und V. Skouris sowie der Richterinnen F. Macken und N. Colneric,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Yorkshire Co-operatives Ltd, vertreten durch J. Ghosh, Barrister, im Auftrag der Kanzlei KPMG, solicitors,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Magrill als Bevollmächtigte im Beistand von R. Anderson, Barrister,

— der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing als Bevollmächtigten,

— der irischen Regierung, vertreten durch M. A. Buckley als Bevollmächtigten im Beistand von D. Moloney, BL,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fierstra als Bevollmächtigten,

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

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Yorkshire Co-operatives Ltd, vertreten durch J. Ghosh, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Magrill im Beistand von K. Parker, QC, der irischen Regierung, vertreten durch D. Moloney, und der Kommission, vertreten durch R. Lyal, in der Sitzung vom 21. Juni 2001,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 20. September 2001,

folgendes

Urteil

1 Das VAT and Duties Tribunal Manchester hat mit Beschluss vom 12. Oktober 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Oktober 1999, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Yorkshire Co-operatives Ltd (im Folgenden: Klägerin) und den Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners), die im Vereinigten Königreich für die

Erhebung der Mehrwertsteuer zuständig sind, über die Erstattung von Beträgen, die die Klägerin als Mehrwertsteuer entrichtet hat.

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;

..."

4 Artikel 11 Teil A zählt in Absatz 2 auf, was in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen ist, in Absatz 3, was davon auszuschließen ist. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b sind in die Besteuerungsgrundlage nicht einzubeziehen „die

Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird".

5 Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert."

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

6 Die Klägerin ist eine Genossenschaft, die Lebensmittel und andere Waren im Einzelhandel verkauft. Im Rahmen dieser Tätigkeit nahm sie von 1974 bis 1996 Preisnachlassgutscheine verschiedener Hersteller entgegen. Diese Gutscheine wurden entweder unmittelbar oder in Form von Ausschnittgutscheinen in verschiedenen Veröffentlichungen (Zeitungen und Zeitschriften) an die Öffentlichkeit ausgegeben. Jeder Gutschein wies entweder einen Geldbetrag oder eine Methode zur Errechnung eines solchen Betrages aus und ermöglichte dem Kunden, bei bestimmten Einzelhändlern die auf diesem Gutschein angegebene Ware zum normalen Verkaufspreis abzüglich des Preisnachlasses zu kaufen. Die Gutscheine enthielten auch Anweisungen für die Einzelhändler darüber, wie diese verfahren mussten, um von den Herstellern die Zahlung eines dem Nennwert der angenommenen Gutscheine entsprechenden Betrages zu erhalten.

7 Die Waren, die Gegenstand dieser Gutscheine waren, wurden zum normalen Einzelhandelspreis verkauft, so dass ein Kunde, der keinen Gutschein hatte, diesen Preis zu zahlen hatte.

8 Die Klägerin bezog in ihre Bruttotageseinnahmen die Beträge ein, die sie von den Herstellern gegen Einsendung der gesammelten Preisnachlassgutscheine erhielt, und führte so an die Commissioners Mehrwertsteuer auf der Grundlage des vollen normalen Einzelhandelspreises der Waren ohne Preisnachlass aufgrund der Gutscheine ab. Der Preis, zu dem die Klägerin die Waren von den Herstellern kaufte, berücksichtigte den Wert der Preisnachlassgutscheine nicht; einige Waren hatte sie sogar gekauft, bevor die Hersteller solche Gutscheine ausgegeben hatten.

9 Am 2. Dezember 1996 beantragte die Klägerin bei den Commissioners die Erstattung eines Teils der Mehrwertsteuer, die sie für die Geschäftsjahre von Februar 1974 bis einschließlich Januar 1996 entrichtet hatte. Sie machte u. a. geltend, dass sich aus dem Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94 (Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339) ergebe, dass nur die von den Kunden gezahlten Beträge die Gegenleistung für die Lieferungen von Gegenständen darstellten, die sie während dieses Zeitraums getätigt habe, und dass die von den Herstellern erhaltenen Beträge Erstattungen oder Nachlässen auf den ursprünglichen Kaufpreis dieser Gegenstände entsprächen. Diese Beträge dürften daher nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen werden. Außerdem sei sie, da die Hersteller ihr keinerlei Gutschrift ausgestellt hätten, nicht verpflichtet, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs oder eine ausgleichende Berichtigung ihrer den Lieferungen der Hersteller entsprechenden Mehrwertsteuererklärungen vorzunehmen.

10 Die Commissioners wiesen den Antrag der Klägerin mit Bescheid vom 10. Februar 1997 mit der Begründung zurück, die Klägerin habe das Urteil Elida Gibbs falsch ausgelegt. Besteuerungsgrundlage für die von der Klägerin getätigten Lieferungen seien die bar von den Kunden gezahlten zuzüglich der von den Herstellern gezahlten Beträge.

11 Die Klägerin hat gegen diesen Bescheid Klage bei dem vorlegenden Gericht erhoben.

12 Da dieses der Auffassung ist, dass die Entscheidung des Rechtsstreits von der Auslegung der Sechsten Richtlinie abhänge, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Was ist bei richtiger Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Waren durch einen Einzelhändler wie die Klägerin an einen Kunden, wenn

   a) der Hersteller die Waren an den Einzelhändler verkauft hat (oder im hypothetischen Fall, an einen Großhändler, der sie an den Einzelhändler verkauft hat),

   b) der Hersteller im Verlauf einer Werbeaktion Gutscheine ausgibt, gegen deren Vorlage

      i) der Kunde die Waren vom Einzelhändler zu einem Preis erwerben kann, der um einen auf dem Gutschein angegebenen oder danach zu ermittelnden Betrag (Preisnachlass) niedriger ist als der normale Einzelhandelspreis, und

ii) der Hersteller dem Einzelhändler einen Betrag in Höhe des Preisnachlasses zahlt, wenn der Einzelhändler die Waren entsprechend den Angaben auf dem Gutschein verkauft und diesen dem Hersteller vorgelegt hat,

c) der Einzelhändler die Waren an einen Kunden gegen Vorlage des Gutscheins zu dem ermäßigten Preises verkauft, und

d) der Einzelhändler den Gutschein dem Hersteller vorlegt und einen Betrag in Höhe des Preisnachlasses erhält?

Ist die Besteuerungsgrundlage

i) der vom Kunden gezahlte Barbetrag oder

ii) der vom Kunden gezahlte Barbetrag zuzüglich des Betrages, der dem vom Hersteller gezahlten Preisnachlass entspricht?

2. Wenn Frage 1 im Sinne der Alternative (i) zu beantworten ist: Muss der Einzelhändler den Vorsteuerabzug in seinen Mehrwertsteuererklärungen für die Warenlieferungen des Herstellers (oder gegebenenfalls eines Großhändlers) berichtigen, soweit der Hersteller oder andere Lieferant dem Einzelhändler für die Erstattung des Preisnachlasses keine Gutschrift ausgestellt hat?

Zur ersten Frage

13 Vorab ist festzuhalten, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen der durch Artikel 234 EG geschaffenen Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts ist, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf den Einzelfall sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen. Betreffen die vorgelegten Fragen die Auslegung des Gemeinschaftsrechts, so ist der Gerichtshof daher grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden (vgl. insbesondere Urteile vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 59, und vom 17. Mai 2001 in der Rechtssache C-340/99, TNT Traco, Slg. 2001, I-4109, Randnr. 30).

14 Jedoch obliegt es in Ausnahmefällen dem Gerichtshof, zur Prüfung seiner eigenen Zuständigkeit die Umstände zu untersuchen, unter denen er von dem innerstaatlichen Gericht angerufen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Dezember 1981 in der Rechtssache 244/80, Foglia, Slg. 1981, 3045, Randnr. 21). Er kann die Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteile Bosman, Randnr. 61, und TNT Traco, Randnr. 31).

15 Im vorliegenden Fall hat die Generalanwältin in Nummer 26 ihrer Schlussanträge zu Recht darauf hingewiesen, dass das vorlegende Gericht konkretisierend ausführt, dass kein Großhändler bei dem Verkauf der Waren tätig geworden sei, für die Yorkshire Preisnachlassgutscheine seitens der Endverbraucher entgegengenommen habe, und dass der Teil seiner ersten Frage hinsichtlich des Tätigwerdens eines Großhändlers in der Vertriebskette nur eine Hypothese darstellt, die für die Lösung des Rechtsstreits des Ausgangsverfahrens unerheblich ist. Daraus folgt, dass der Gerichtshof diesen Teil der ersten Frage nicht beantworten kann.

16 Daher ist die erste Frage als Frage danach zu verstehen, ob nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie der Nennwert eines vom Hersteller einer Ware begebenen Preisnachlassgutscheins in die Besteuerungsgrundlage eines Einzelhändlers einzubeziehen ist, wenn dieser beim Verkauf der Ware akzeptiert, dass der Endverbraucher den Verkaufspreis teilweise bar und teilweise mit diesem Gutschein bezahlt und wenn der Hersteller dem Einzelhändler den auf dem Gutschein angegebenen Betrag erstattet, oder ob die Besteuerungsgrundlage allein aus dem vom Endverbraucher bar gezahlten Teil des Preises besteht.

17 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in Randnummer 45 des Urteils vom 15. Oktober 2002 in der Rechtssache C-427/98 (Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-8315), das sich namentlich mit der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für Hersteller befasst, die Preisnachlassgutscheine wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ausgeben, im Wesentlichen festgestellt hat, dass ein solcher Hersteller im Hinblick auf den Umsatz zwischen dem Einzelhändler, dem der Wert des Gutscheins erstattet wird, und dem Endverbraucher, der von diesem Gutschein Gebrauch gemacht hat, als Dritter betrachtet werden kann.

18 In Randnummer 46 des Urteils Kommission/Deutschland hat der Gerichtshof ausgeführt, dass es für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers, der die Erstattung erhält, ohne Belang ist, dass ein Teil der Gegenleistung für dessen Lieferung nicht vom Endverbraucher selbst bezahlt, sondern dem Einzelhändler von einem Dritten, der nicht an diesem Umsatz beteiligt ist, für Rechnung des Endverbrauchers überlassen wurde.

19 Der Gerichtshof hat in Randnummer 57 des Urteils Kommission/Deutschland weiter ausgeführt, dass die Beurteilung von Gutscheinen zum Zwecke der Berechnung der Mehrwertsteuer von deren rechtlichen und wirtschaftlichen Ei-

genschaften abhängt und dass die Besteuerungsgrundlage des Wirtschaftsteilnehmers, der sie entgegennimmt, nicht niedriger sein darf als der Betrag, den er tatsächlich für seine Lieferung erhält.

20 Er hat daraus in Randnummer 58 des Urteils Kommission/Deutschland den Schluss gezogen, dass die vom Einzelhändler erhaltene subjektive Gegenleistung im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Gesamtpreis der Ware besteht, der zum Teil vom Endverbraucher, zum Teil vom Hersteller bezahlt wird, wenn dieser Hersteller eine Werbemaßnahme mit Hilfe von Preisnachlassgutscheinen organisiert, deren Nennwert er den Einzelhändlern, die sie entgegengenommen haben, erstattet. Die Gutscheine verkörpern nämlich für den Einzelhändler den Anspruch auf eine Erstattung seitens des Herstellers in Höhe des dem Endverbraucher gewährten Nachlasses. Daraus folgt, dass der dem Nennwert dieser Gutscheine entsprechende Betrag für den Einzelhändler einen Vermögenswert darstellt, der sich bei deren Erstattung verwirklicht, und dass die Gutscheine in Höhe dieses Wertes als Zahlungsmittel zu behandeln sind.

21 Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen hat der Gerichtshof in Randnummer 59 des Urteils Kommission/Deutschland festgestellt, dass die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers für den Verkauf an den Endverbraucher dem gesamten Einzelhandelspreis entspricht, d. h. dem vom Endverbraucher gezahlten Betrag zuzüglich des vom Hersteller an den Einzelhändler erstatteten Betrages.

22 Da die im Rahmen von Werbemaßnahmen ausgegebenen Preisnachlassgutscheine, um die es in dem Rechtsstreit ging, der zum Urteil Kommission/Deutschland führte, den Gutscheinen entsprechen, die die Klägerin in dem im Rechtsstreit vor dem vorlegenden Gericht in Rede stehenden Zeitraum entgegengenommen hat, ist die Auslegung, zu der der Gerichtshof in Randnummer 59 jenes Urteils gelangt ist, auf eine Rechtssache wie die des Ausgangsverfahrens übertragbar.

23 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie der Nennwert eines vom Hersteller einer Ware begebenen Preisnachlassgutscheins in die Besteuerungsgrundlage eines Einzelhändlers einzubeziehen ist, wenn dieser beim Verkauf einer Ware akzeptiert, dass der Endverbraucher den Verkaufspreis teilweise bar und teilweise mit diesem Gutschein bezahlt, und wenn der Hersteller dem Einzelhändler den auf diesem Gutschein angegebenen Betrag erstattet.

Zur zweiten Frage

24 Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste Frage bedarf die zweite Frage keiner Beantwortung.

Kosten

25 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs, der deutschen, der irischen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom VAT and Duties Tribunal Manchester mit Beschluss vom 12. Oktober 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 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 ist der Nennwert eines vom Hersteller einer Ware begebenen Preisnachlassgutscheins in die Besteuerungsgrundlage eines Einzelhändlers einzubeziehen, wenn dieser beim Verkauf einer Ware akzeptiert, dass der Endverbraucher den Verkaufspreis teilweise bar und teilweise mit diesem Gutschein bezahlt, und wenn der Hersteller dem Einzelhändler den auf diesem Gutschein angegebenen Betrag erstattet.

Schintgen Gulmann Skouris

Macken Colneric

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 16. Januar 2003.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

J.-P. Puissochet