ELIDA GIBBS

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 27. Juni 1996 *

1. Die Elida Gibbs Ltd (im folgenden: Gibbs Ltd) finanziert zur Förderung des Einzelhandelsverkaufs ihrer Körperpflegeartikel im Vereinigten Königreich zwei Arten von Gutscheinprogrammen. Bei Vorlage eines „Preisnachlaßgutscheins" erhält der Verbraucher vom Einzelhändler eine Preisermäßigung. Bei Einsendung eines „Preiserstattungsgutscheins" erhält er unmittelbar von der Gibbs Ltd eine Erstattung. Die Gibbs Ltd macht vor dem Value Added Tax Tribunal London geltend, daß beide Programme durch eine rückwirkende Anpassung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zu berücksichtigen seien, die sie aufgrund ihrer eigenen früheren Verkäufe der Produkte an Groß- oder Einzelhändler schulde. Das Value Added Tax Tribunal hat dem Gerichtshof zwei Auslegungsfragen vorgelegt.

I — Tatsächlicher und rechtlicher Rahmen

A — *Rechtlicher Rahmen*

2. In Artikel 2 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im folgenden: Sechste Richtlinie) [1] heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

...“

* Originalsprache: Englisch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„*Im Inland*

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, 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."

Artikel 11 Teil A Absätze 2 und 3 bestimmt, welche Elemente in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen und welche nicht einzubeziehen sind. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b sind „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", nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen.

3. Artikel 11 Teil C Absatz 1 bestimmt unter der Überschrift „Verschiedene Bestimmungen":

„(1) 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.

Jedoch können die Mitgliedstaaten im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von dieser Regel abweichen." [2]

B — *Tatsächlicher Rahmen*

4. Die Gibbs Ltd, eine Tochtergesellschaft des Unilever-Konzerns, stellt Körperpflegeartikel her. 70 % dieser Produkte werden unmittelbar an Einzelhändler verkauft; der Rest geht an Großhändler und Cash-and-carry-Märkte zum Weiterverkauf an Einzelhändler. Die Gibbs Ltd fördert den Einzelhandelsverkauf ihrer Produkte durch zwei Arten von Programmen mit Preisnachlaßgutscheinen und ein Programm mit Preiserstattungsgutscheinen.

i) Preisnachlaßgutscheine

5. Im Rahmen ihres ersten Programms mit Preisnachlaßgutscheinen, des Grundprogramms, führt die Gibbs Ltd für einen begrenzten Zeitraum allgemeine Verkaufs-

2 — Hervorhebung angesichts der zentralen Bedeutung dieses Absatzes von mir hinzugefügt.

förderungsmaßnahmen durch. Sie verteilt Gutscheine, entweder unmittelbar oder in Form von Ausschnittgutscheinen in Zeitungen und Zeitschriften, an Verbraucher. Jeder Gutschein hat einen Nominalwert und enthält Hinweise für potentielle Kunden wie auch für Einzelhändler. Die Einzelhändler werden darüber unterrichtet, daß der gesamte Nennwert des Gutscheins von der Gibbs Ltd erstattet wird, sofern sie nachweisen können, daß der Gutschein während der Dauer einer Verkaufsförderungsaktion beim Verkauf eines in diese Aktion einbezogenen Produktes angenommen wurde.

6. Im Rahmen des zweiten Programms, des einzelhändlerspezifischen Programms, führt die Gibbs Ltd in Verbindung mit dem Einzelhändler eine Verkaufsförderungsaktion für ein bestimmtes Produkt oder eine bestimmte Produktlinie durch, die ebenfalls zeitlich begrenzt ist. Bei diesem Programm werden die Gutscheine vom Einzelhändler gedruckt und an potentielle Kunden verteilt.

7. Unabhängig davon, ob die Gibbs Ltd die Waren an einen Großhändler oder Einzelhändler verkauft, wird für ihre Lieferung ein Betrag inklusive Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, ohne daß dabei auf irgendein laufendes oder künftiges Verkaufsförderungsprogramm Bezug genommen wird. Normalerweise ist es zum Zeitpunkt des Kaufes nicht bekannt, ob die Waren später in ein Verkaufsförderungsprogramm einbezogen werden. Die Verkäufe vom Großhändler an den Einzelhändler erfolgen zu Großhandelspreisen und werden durch Verkaufsförderungsprogramme nicht beeinflußt. Der Einzelhändler bietet die Waren zum normalen Einzelhandelspreis zum Kauf an.

8. Beim Grundprogramm kann der Verbraucher einen Gutschein als Teilzahlung für das betreffende Produkt vorlegen. Der Einzelhändler ist nicht verpflichtet, Gutscheine anzunehmen; tut er dies, dann beantragt er unmittelbar bei der Gibbs Ltd eine Erstattung, wobei er nachzuweisen hat, daß er die Gutscheine beim Verkauf von Gibbs-Produkten entgegengenommen hat. Im Rahmen des einzelhändlerspezifischen Programms ist der Einzelhändler vertraglich verpflichtet, den Gutschein anzunehmen.

ii) Preiserstattungsgutscheine

9. Bei diesem Programm werden Gutscheine unmittelbar auf die Verpackung von Gibbs-Produkten aufgedruckt. Der Gutschein enthält ein Angebot über eine spezifische Barerstattung eines Teils des Kaufpreises, den der Endverbraucher an den Einzelhändler gezahlt hat; zugleich dient er als Kaufnachweis. Jeder Verbraucher, der die auf dem Gutschein aufgedruckten Bedingungen erfüllen kann, kann ihn unmittelbar an die Gibbs Ltd (oder ihren Vertreter) senden, um die versprochene Zahlung zu erhalten. Wie aus dem Vorlagebeschluß hervorgeht, muß der Verbraucher nach diesen Bedingungen den Preiserstattungsgutschein zusammen mit zwei anderen Schachteln von Gibbs-Produkten einsenden.

iii) Die Forderung der Gibbs Ltd

10. Am 24. August 1992 beantragte die Firma Unilever, die Muttergesellschaft der Gibbs Ltd, bei den Commissioners of Customs and Excise (im folgenden: Com-

missioners) die Erstattung des Betrages von 883 894 UKL, der, nach ihrer Auffassung zu Unrecht, seit 1984 als Mehrwertsteuer auf den Wert der Preisnachlaß- und Preiserstattungsgutscheine erhoben worden war; die Erstattung des Nennwerts der Gutscheine stelle nämlich einen rückwirkenden Rabatt dar und vermindere somit die Besteuerungsgrundlage der ursprünglichen Lieferung. Am 5. Mai 1993 wurde dieser Antrag mit der Begründung abgelehnt, daß die Gutscheine keine Preisermäßigung im Verhältnis zwischen Hersteller und Einzelhändler bewirkten, sondern Teil der Gegenleistung für die Lieferung der Waren vom Einzelhändler an den Kunden, d. h. „Gegenleistung eines Dritten" im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1, seien. Die Commissioners führten später noch aus, daß „keine unmittelbare Verbindung zwischen der Lieferung der Waren (vom Hersteller an den Einzelhändler oder Großhändler) und der ‚Preiserstattung' (Zahlung des Herstellers an den Endverbraucher)" bestehe.

C — *Das Verfahren vor dem nationalen Gericht*

11. Diese Entscheidungen wurden von der Gibbs Ltd beim Value Added Tax Tribunal London (im folgenden: Tribunal) angefochten. Die Gibbs Ltd machte geltend, daß die „Gegenleistung", die sie für die Lieferung der fraglichen Produkte erhalte, nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Betrag sei, der für solche Verkäufe tatsächlich in Rechnung gestellt werde, abzüglich des Betrages, der bei der Einlösung der Gutscheine ausgezahlt werde. Hilfsweise trug sie vor, daß die betreffenden Umsätze aufgrund der Zahlungen bei der Einlösung der Gutscheine unter Artikel 11 Teil C Absatz 1 fielen.

12. Die Commissioners führten aus, daß die im Zusammenhang mit den Gutscheinen getätigten Umsätze nicht zu einer Verminderung der von der Gibbs Ltd erhaltenen Gegenleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts führten; die Gegenleistung sei weiterhin der Betrag, der der Gibbs Ltd von den Einzel- oder Großhändlern für die von ihr gelieferten Waren geschuldet werde. Die Einlösung der Gutscheine durch die Gibbs Ltd stelle bei beiden Programmen die Gegenleistung eines Dritten für die Lieferung vom Einzelhändler an den Kunden dar. Im Falle der Preisnachlaßgutscheine erhalte der Einzelhändler zwei Gegenleistungselemente, nämlich den Bargeldbetrag vom Kunden und den Geldwert des Gutscheins von der Gibbs Ltd. Die Gegenleistung für die Lieferung an den Einzelhändler sei der Betrag, den der Einzelhändler an die Gibbs Ltd zu zahlen habe, oder, wenn die Lieferung über einen Großhändler erfolge, der Betrag, den der Einzelhändler an den Großhändler zahle oder der ihm von diesem in Rechnung gestellt werde. Es könne keine rückwirkende Anpassung der Gegenleistung für die Lieferung von der Gibbs Ltd an den Einzelhändler geben; dies gelte erst recht für die Lieferung von der Gibbs Ltd an einen Großhändler, der an der Verkaufsförderungsaktion nicht beteiligt sei und durch sie in keiner Weise berührt werde.

13. Die Commissioners trugen weiter vor, daß der Einzelhändler bei dem Preiserstattungsprogramm den vollen Einzelhandelspreis vom Kunden erhalte; der Einzelhändler werde durch das Recht auf Einlösung, das nur seinen Kunden betreffe, nicht berührt. Da deshalb keine Rede davon sein könne, daß die Einzelhändler eine Ermäßigung des Einzelhandelspreises der verkauften Waren anböten, könne nicht die Auffassung vertreten werden, daß die Gibbs Ltd für den vorangegangenen Verkauf dieser Waren eine Gegenleistung erhalten habe, die niedriger sei als der dem Einzelhändler (oder Großhändler) tatsächlich in Rechnung gestellte Betrag.

14. Das Tribunal ist der Auffassung, daß die durch die Durchführung dieser Programme aufgeworfenen gemeinschaftsrechtlichen Fragen durch das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Boots Company [3] nicht gelöst worden seien und daß mit beachtlichen Gründen geltend gemacht werden könne, daß die von der Gibbs Ltd aufgrund des Verkaufs ihrer Produkte an Verbraucher vorgenommene Einlösung von Gutscheinen bei der Bestimmung der „Besteuerungsgrundlage" für den vorangegangenen Verkauf dieser Produkte durch die Gibbs Ltd berücksichtigt werden müsse. Das Tribunal führt insbesondere aus, daß „eine weitere Anwendung" des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Glawe [4] für das Vorbringen der Gibbs Ltd sprechen könnte. Unter Hinweis auf die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts hat das Tribunal dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen vorgelegt:

1) Preisnachlaßgutscheine

Ist im Falle eines Erstlieferanten in der Lage der Elida Gibbs Ltd (wie in Nr. 4 der Zwischenentscheidung dargestellt), wenn nämlich

a) der Erstlieferant ein „Hersteller" ist, der einen Preisnachlaßgutschein ausgibt, der zum „angegebenen Betrag" (dem auf dem Gutschein aufgedruckten Betrag) beim Hersteller oder auf dessen Kosten zugunsten des Einzelhändlers einlösbar ist,

b) der Gutschein, der im Zuge einer Verkaufsförderungsaktion an einen potentiellen Kunden ausgegeben wird, beim Kauf eines bestimmten Artikels durch den Kunden von dem Einzelhändler angenommen werden darf,

c) der Hersteller den bestimmten Artikel zum „Erstlieferantenpreis" entweder unmittelbar an den Einzelhändler oder an einen Großhändler verkauft hat und

d) der Einzelhändler den Gutschein beim Verkauf des Artikels an den Kunden annimmt, ihn dem Hersteller vorlegt und den angegebenen Betrag erhält,

die „Besteuerungsgrundlage" des Herstellers bei zutreffender Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der Herstellerpreis oder dieser Preis abzüglich des angegebenen Betrages?

Ist diese Frage anders zu beantworten, wenn der Hersteller die Artikel zuerst an einen Großhändler statt unmittelbar an einen Einzelhändler geliefert hat?

3 — Rechtssache C-126/88 (Slg. 1990, I-1235).

4 — Rechtssache C-38/93 (Slg. 1994, I-1679).

2) Preiserstattungsgutscheine

Ist im Falle eines Erstlieferanten in der Lage der Elida Gibbs Ltd (wie in Nr. 5 der Zwischenentscheidung dargestellt), wenn nämlich

a) der Erstlieferant („der Hersteller") im Zuge einer Verkaufsförderungsaktion Artikel zum „Herstellerpreis" entweder unmittelbar an einen Einzelhändler oder an einen Großhändler verkauft,

b) ein Preiserstattungsgutschein für einen „angegebenen Betrag" auf der Verpakkung dieser Artikel aufgedruckt ist, der dem Kunden, der den Kauf eines dieser Artikel nachweist und die anderen auf dem Gutschein abgedruckten Bedingungen erfüllt, das Recht gibt, den Gutschein dem Hersteller vorzulegen und dafür den angegebenen Betrag zu erhalten, und

c) ein Kunde einen derartigen Artikel von einem Einzelhändler kauft, den Gutschein dem Hersteller vorlegt und den angegebenen Betrag erhält,

die „Besteuerungsgrundlage" des Herstellers bei zutreffender Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der Herstellerpreis oder dieser Preis abzüglich des angegebenen Betrages?

Ist diese Frage anders zu beantworten, wenn der Hersteller die Artikel zuerst an einen Großhändler statt unmittelbar an einen Einzelhändler geliefert hat?

II — Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

15. Schriftliche Erklärungen sind von der Gibbs Ltd, dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland, der Französischen Republik, der Bundesrepublik Deutschland, der Italienischen Republik und der Kommission eingereicht worden. Die Gibbs Ltd, das Vereinigte Königreich, Frankreich, die Griechische Republik und die Kommission haben mündliche Erklärungen abgegeben.

III — Prüfung der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen

16. Ich schlage vor, mit der zweiten, das „Preiserstattungsprogramm" betreffenden Frage zu beginnen, da ich die Auffassung der Bundesrepublik Deutschland teile, daß die Beantwortung der zweiten Frage die Prüfung der ersten erleichtert.

A — *Preiserstattungsgutscheine*

17. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob nach der Sechsten Richtlinie die Besteuerungsgrundlage für einen Umsatz, der die vom Hersteller zu einem bestimmten Preis vorgenommene Lieferung von Waren an Einzelhändler (und in manchen Fällen an Großhändler, die wiederum Einzelhändler beliefern) betrifft, dadurch beeinflußt werden kann, daß dieser Hersteller die auf der Verpackung aufgedruckten Preiserstattungsgutscheine später einlöst. Mit anderen Worten, der Gerichtshof wird gefragt, ob die mehrwertsteuerrechtliche Gegenleistung für die ursprüngliche Lieferung der Waren durch den Hersteller rückwirkend vermindert wird, wenn der Hersteller später jedem Verbraucher, der einen Gutschein zur Barerstattung einsendet, einen Teil des für diese Waren gezahlten Einzelhandelspreises erstattet.

18. Die Gibbs Ltd hebt besonders den Grundsatz hervor, daß die Mehrwertsteuer eine Steuer auf den Umsatz sei, daß es sich dabei um einen „wirklichen und tatsächlichen Umsatz" handeln müsse und daß dieser Grundsatz in Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (im folgenden: Erste Richtlinie) [5] zum Ausdruck komme, wonach „auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, *eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer* anzuwenden ist" [6]. Dieser wirkliche Umsatz wäre der Preis, den sie von Einzelhändlern erhalte, abzüglich des Betrages, der aufgrund der Einsendung von Preiserstattungsgutscheinen in bar an Verbraucher ausgezahlt werde. Die Gibbs Ltd trägt vor, daß sich bei „der ‚Preiserstattung' ... die gleichen wirtschaftlichen Folgen [ergeben] wie in dem Fall, daß der Hersteller dem Einzelhändler einen Rabatt einräumt und der Einzelhändler den Rabatt wiederum in voller Höhe an den Kunden weitergibt". Wenn die Mehrwertsteuer eine Steuer auf den Verbrauch sein solle, dann dürfe sie von den Steuerbehörden nur auf den Nettobetrag erhoben werden, den der Endverbraucher zahle; dies sei nur dann der Fall, wenn die vom Hersteller vorgenommene Erstattung gemäß Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie von der Besteuerungsgrundlage für die ursprüngliche Lieferung abgezogen werden könne. Die Kommission führt zur Unterstützung dieses Vorbringens aus, daß von einem „Preisnachlaß nach der Bewirkung des Umsatzes" im Sinne dieser Vorschrift auszugehen sei, wenn die Gutscheine von der Gibbs Ltd eingelöst würden.

19. Zweckmäßigerweise sollte man sich zunächst auf den Einzelhandels- oder Verbraucherpreis konzentrieren. Bei Umsätzen wie im Falle des Preiserstattungsprogramms der Gibbs Ltd kann die Gegenleistung für die Lieferung des Einzelhändlers meiner Auffassung nach nur der volle Einzelhandelspreis sein. Dies ist die einzige feststellbare Gegenleistung, die er erhält. Es handelt sich außerdem um den von den Beteiligten der Gegenleistung beigemessenen „subjektiven Wert" im Sinne des Urteils

5 — ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301.

6 — Hervorhebung durch die Gibbs Ltd.

Naturally Yours Cosmetics Ltd [7]. Ebenso muß die Gegenleistung für die ursprüngliche Lieferung des Herstellers an den Einzelhändler der damals in Rechnung gestellte Preis bleiben [8]. Wenn der Einzelhändler die Waren liefert, hat er keine Ahnung, ob der Kunde bei Abschluß des Kaufes zur Erfüllung der von der Gibbs Ltd für eine Erstattung aufgestellten Bedingungen in der Lage sein oder diese tatsächlich erfüllen wird. Genauer gesagt, zum Zeitpunkt der ursprünglichen Lieferung durch die Gibbs Ltd kann man nicht wissen, ob und in welchem Umfang die Preiserstattungsgutscheine künftig zur Einlösung vorgelegt werden.

20. Die Gibbs Ltd trägt jedoch unter Berufung auf Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vor, daß die Besteuerungsgrundlage auf der Stufe des Endverbrauchers der Preis abzüglich des Rabatts sein müsse, den sie dem Verbraucher gewähre. Diese Vorschrift kann nach meiner Auffassung keine Anwendung auf eine Zahlung finden, die, wie im vorliegenden Fall, von einem Dritten geleistet wird. Im Verhältnis zwischen den Parteien des Einzelhandelsverkaufs kommt es zu keiner Preisänderung. Wie die Bundesrepublik Deutschland zu Recht ausführt, kann nach Artikel 11 „eine Änderung (Minderung) der Besteuerungsgrundlage nur durch einen Vorgang ... eintreten ..., der die Besteuerungsgrundlage des *zwischen dem Erbringer der Lieferung und dem Abnehmer vollzogenen Umsatzes* betrifft" [9]. In der Rechtssache Boots Company hat der Gerichtshof nicht entschieden, daß eine Erstattung, die nicht an den unmittelbaren Kunden des Steuerpflichtigen (nämlich hier den Einzelhändler), sondern an einen Dritten (hier den Einzelhandelskunden) geleistet wird, die Besteuerungsgrundlage für die ursprüngliche Lieferung beeinflussen kann.

21. Wenn ein erfolgreicher Einlösungsantrag an den Hersteller gerichtet wird, kann zudem weder der Einzelhändler noch der Hersteller prüfen, ob die Waren, für die die Erstattung gewährt wird, diejenigen sind, die der Hersteller tatsächlich an einen bestimmten Einzelhändler geliefert hat, und dennoch ist die Erstattung nach dem Vorbringen der Gibbs Ltd dieser ursprünglichen Lieferung zuzuordnen [10]. Ich bin nicht der Auffassung, daß die Rechtssache Glawe der Gibbs Ltd die Überwindung der Schwierigkeiten ermöglicht, die sich aus der mangelnden Korrelation zwischen der ursprünglichen Lieferung und den Waren ergeben, für die später der Gutscheinwert erstattet wird. Die Dienstleistung, um die es in dieser Rechtssache ging, betraf die Aufstellung und den Betrieb von Spielautomaten, die so programmiert waren, daß den Spielern mindestens 60 % der gesamten Spieleinsätze ausgezahlt wurden; es war somit klar, daß die von jedem Spieler für die Gewinnmöglichkeit erbrachte Gegenleistung *im Durchschnitt* 40 % seines Einsatzes betrug. Diese Rechtssache betraf jedoch nur Umsätze auf *einer* Stufe des Wirtschaftsprozesses, nämlich im Verhältnis zwischen dem Eigentümer oder Betreiber des Spielautomaten und den Spielern. Der Gerichtshof ist der einzigen praktikablen Methode zur Anwendung der Mehrwertsteuer auf Spielumsätze, bei denen es sich um eine besondere Klasse handelt, gefolgt. Die Überlegungen, die unter den sehr speziellen Umständen der Rechtssache Glawe angestellt wurden, können nicht so extrapoliert werden, daß sich daraus ein allgemeingültiger

7 — Rechtssache 230/87 (Slg. 1988, 6365, Randnrn. 16 und 17).

8 — Diese Beurteilung ist erst recht angebracht, wenn der Hersteller ursprünglich einen Großhändler beliefert hat.

9 — Hervorhebung im Original.

10 — Dieses Vorbringen verliert noch mehr an Plausibilität, wenn es einen Zwischenumsatz unter Beteiligung des Herstellers und eines Großhändlers gibt. In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der Gibbs Ltd den Gerichtshof jedoch ausdrücklich gebeten, sich auf die Fälle zu konzentrieren, in denen kein Großhändler beteiligt ist. Da aus dem vom vorlegenden Gericht festgestellten Sachverhalt hervorgeht, daß diese Fälle die Mehrheit bilden, und da allein Frankreich dieser Unterscheidung Bedeutung beimißt, werde ich mich im folgenden auf die Untersuchung der direkten Lieferungen an den Einzelhändler konzentrieren.

Grundsatz ergibt, der auf eine komplexere Reihe von Umsätzen auf verschiedenen Stufen der Lieferkette anwendbar ist. Der Einzelhändler ist an dem in den Preiserstattungsprogrammen vorgesehenen Umsatz zwischen dem Hersteller und dem Einzelhandelskunden nicht beteiligt. Würde man der Auffassung der Gibbs Ltd folgen, daß die Annahme des auf dem Gutschein aufgedruckten, den Einzelhandelsverkauf betreffenden „Angebots" durch den Einzelhandelskunden zu einer Änderung des Preises führen könne, der bei einem früheren Umsatz, nämlich bei der Lieferung von Waren vom Hersteller an den Einzelhändler, vereinbart worden sei, so würde die wirtschaftliche Realität verzerrt und ein inakzeptabler und nicht zu rechtfertigender Grad an Unsicherheit in das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem gebracht.

22. Das Vereinigte Königreich trägt vor, daß der Einzelhandelskunde, der gemäß dem Preiserstattungsprogramm eine Erstattung von der Gibbs Ltd erlange, im Ergebnis eine Subvention erhalte. Eine solche Subvention müsse gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a als unmittelbar mit der Einzelhandelslieferung zusammenhängend und somit als Teil der Gegenleistung für diese Einzelhandelslieferung angesehen werden. Ich halte dieses Vorbringen nicht für überzeugend. Subventionen müssen in der Gegenleistung enthalten sein, „die der Lieferer ... erhält", um in den Geltungsbereich dieser Vorschrift zu fallen. Hier werden die Zahlungen an den Käufer geleistet. Eine enge Auslegung dieser Vorschrift steht im Einklang mit dem Bedürfnis nach Sicherheit bei der Feststellung des Preises und Umsatzes des Einzelhändlers.

23. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a bestimmt, daß die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen „alles [ist], was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende ... vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll". Der Gerichtshof hat in der Rechtssache Boots Company festgestellt, daß in „Artikel 11 Teil A Absätze 2 und 3 ... verschiedene Positionen genannt [werden], die in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, und andere, die nicht einzubeziehen sind ... Die in Artikel 11 Teil A Absatz 2 aufgeführten Positionen werden also von der Richtlinie selbst als Bestandteile der ‚Gegenleistung' und damit der Besteuerungsgrundlage behandelt, und die in Absatz 3 aufgeführten Posten sind ebenfalls von Rechts wegen von dieser Definition der Gegenleistung ausgeschlossen." [11] Der Gerichtshof hat weiter ausgeführt, daß bei der Einstufung einer konkreten Position zuerst zu prüfen ist, ob die Position unter Absatz 2 oder 3 des Artikels 11 Teil A fällt, und daß nur dann, wenn eine solche Einstufung nicht möglich ist, „auf die allgemeine Definition in Absatz 1 Buchstabe a zurückgegriffen werden [darf]".

24. Zwar beruft sich die Gibbs Ltd in ihrem Antrag, der auf eine Verminderung der ihr zugerechneten Gegenleistung um den Betrag der Barzahlungen und folglich auf eine Berichtigung ihrer Besteuerungsgrundlage gerichtet ist, nicht auf einen dieser Absätze. Sie macht jedoch geltend, daß diese Zahlungen „dem Endverbraucher gewährte Rabatte" darstellten. Rabatte können nach Artikel 11 Teil A Absatz 3 in zwei Fällen zu Verminderungen der Besteuerungsgrundlage führen. Meiner Ansicht nach kann die Erstattung nicht als Rabatt oder Rückvergütung auf den Preis im Sinne von Absatz 3 Buchstabe b eingestuft werden, weil sie offensichtlich weder dem Kunden des Herstellers eingeräumt noch zu dem Zeitpunkt geleistet wird, „zu dem der Umsatz bewirkt wird". Es handelt sich auch nicht um ein

11 — Randnr. 15 des Urteils.

„Skonto für Vorauszahlungen" im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe a. Mit anderen Worten, Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b sieht — um auf den von Generalanwalt Van Gerven in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache Boots Company [12] verwendeten allgemeinen Begriff zurückzugreifen — keine „Preisnachlässe" vor, die sich mittelbar aus Barzahlungen ergeben, die ein Dritter an den Abnehmer der Gegenstände oder den Dienstleistungsempfänger leistet. Im Gegensatz zur Gibbs Ltd halte ich es nicht für angebracht, Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dahin auszulegen, daß er die von Dritten bewirkte Zahlung eines Teils des Preises bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage implizit ausschließt. Wie wir gesehen haben, verweist diese Vorschrift ausdrücklich auf die Gegenleistung eines Dritten, und zwar mit Begriffen, die sich nicht mit dem Vorbringen der Gibbs Ltd vereinbaren lassen.

25. Für ebensowenig plausibel halte ich das von der Kommission unterstützte und auf Artikel 11 Teil C Absatz 1 basierende Vorbringen der Gibbs Ltd, daß die Einlösung des Gutscheins als ein nach der Lieferung eingeräumter Preisnachlaß anzusehen sei. Eine einseitige Zahlung an einige Einzelhandelskunden kann nicht in einen nachträglichen Preisnachlaß für einen ganz anderen und nicht identifizierten Umsatz umgewandelt werden. Bei dem Preiserstattungsprogramm muß der Verbraucher, der die Erstattung verlangt, nicht angeben, von welchem Einzelhändler er das Produkt gekauft hat. Wie bereits ausgeführt, hat der Gerichtshof bei der Beurteilung der Höhe der gemäß Artikel 11 Teil A erbrachten Gegenleistung in ständiger Rechtsprechung auf das Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Lieferungen von Gegenständen oder den Dienstleistungen und der angeblichen Zahlung hingewiesen [13]. Meiner Auffassung nach kann die in dieser Weise bestimmte Besteuerungsgrundlage für einen Umsatz nur dann gemäß Artikel 11 Teil C Absatz 1 vermindert werden, wenn ein ebenso unmittelbarer Zusammenhang zwischen der geltend gemachten späteren Verminderung und dem betreffenden steuerbaren Umsatz besteht. In der vorliegenden Rechtssache ist ein solcher Zusammenhang nicht gegeben. Bei dem einen Umsatz liefert die Gibbs Ltd, normalerweise an einen Einzelhändler, Waren zu einem bestimmten Preis, der sich nicht ändert, und bei dem anderen erstattet sie einem Dritten einen Teil des Preises, der für einige dieser Waren beim Kauf von einem solchen (aber nicht zwangsläufig demselben) Einzelhändler gezahlt wurde.

26. Ich bin auch der Auffassung, daß das gesamte Mehrwertsteuersystem verzerrt werden könnte, wenn ein Teil des vereinbarten Preises aufgrund einer späteren Zahlung eines Dritten an den Käufer nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen würde. Nach Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland *gegen Entgelt* ausführt [14]. Der Gerichtshof hat diese Gegenleistung als einen Betrag, der „durch einen Geldbetrag ausgedrückt" werden kann, und als einen „subjektive[n] Wert" definiert, nämlich als den vom Lieferer oder Dienstleistenden „tatsächlich erhaltene[n]" Betrag und nicht als einen „nach objektiven Maßstäben geschätzte[n] Wert" [15]. Die Verwendung des Wortes

12 — Nr. 11 der Schlußanträge.

13 — Vgl. z. B. Urteil in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 12) und Urteil in der Rechtssache Naturally Yours Cosmetics Ltd (a. a. O., Randnr. 12).

14 — Zitiert in Nr. 2 dieser Schlußanträge; Hervorhebung von mir.

15 — Urteil in der Rechtssache Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (a. a. O., Randnr. 13).

„subjektiv" kann zur Verwirrung führen, soll aber nach meiner Ansicht jede Bewertung ausschließen, die von der Bewertung der an dem Umsatz beteiligten Parteien unabhängig ist [16]. Könnte sich der „subjektive" Betrag, der von den an dem betreffenden Umsatz beteiligten Parteien festgelegt wird, infolge eines davon völlig unabhängigen Umsatzes zwischen einer der Parteien und einem Dritten ändern, so würde der in der Sechsten Richtlinie verwendete Begriff der Gegenleistung, wie er in der Rechtsprechung des Gerichtshofes ausgelegt worden ist, grundlegend umgestaltet.

27. Für sehr überzeugend halte ich auch das Vorbringen des Vereinigten Königreichs, der Bundesrepublik Deutschland und der Griechischen Republik, daß es schwerwiegende Auswirkungen auf das in der Sechsten Richtlinie vorgesehene System des Vorsteuerabzugs hätte, wenn man der Auffassung der Gibbs Ltd und der Kommission folgen würde, daß der Betrag dieser nachträglich geleisteten Erstattungen gemäß Artikel 11 Teil C Absatz 1 von der Besteuerungsgrundlage für die ursprüngliche Lieferung abgezogen werden müsse. Die Bundesrepublik Deutschland weist darauf hin, daß für den Abnehmer der Gibbs Ltd (d. h. im Normalfall den Einzelhändler) keine rechtliche oder sonstige Verpflichtung bestehe, den geltend gemachten Vorsteuerabzug entsprechend der von der Gibbs Ltd an den Dritten (d. h. den Einzelhandelskunden) geleisteten Erstattung anzupassen (also hier herabzusetzen). Dieses Dilemma wurde vom Bevollmächtigten des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung prägnant zum Ausdruck gebracht: „Auf welchem Wege vermindert jetzt der Einzelhändler den Betrag, für den der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, um [die Erstattung], und auf welchem Wege vermindert auch der Verbraucher, falls er für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist, seine Vorsteuer in bezug auf den Subventionsbetrag?" [17] Logischerweise müßte die Gibbs Ltd dem Einzelhändler die auf der Grundlage des ursprünglichen Preises angeblich zuviel berechnete Mehrwertsteuer erstatten. Dies wäre natürlich nicht möglich, weil der Einzelhändler nicht feststellbar ist. Das vom Gerichtshof in der Rechtssache Bally [18] aufgezeigte Ziel der Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer würde unterlaufen, wenn unterschiedliche Methoden zur Berechnung der Gegenleistung auf die Besteuerungsgrundlage der Gibbs Ltd (Preis abzüglich Barzahlungen) und auf die Käufe des Einzelhändlers (Preis ohne Abzüge) angewandt würden. In der Rechtssache Bally hat der Gerichtshof das Vorbringen zurückgewiesen, daß der Einzelhändler auf der Grundlage des von den Kreditkarteninstituten erhaltenen, also um die Provision verminderten Betrages besteuert werden könne, obwohl der Verbraucher bei der Verwendung seiner Kreditkarte den vollen Preis mit der darauf entfallenden Mehrwertsteuer gezahlt habe. Ich teile nicht die Auffassung der Gibbs Ltd und der Kommission, daß es sich lediglich um eine Frage der Rechnungstellung oder ein formelles Problem handele. Wie Griechenland zutreffend ausgeführt hat, dienen Rechnungen im Mehrwertsteuersystem einem grundlegenden Zweck.

28. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission dieses Vorbringen mit der Bemerkung aufgegriffen, daß Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b als Teil des Artikels

16 — Vgl. hierzu meine Schlußanträge vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-288/94 (Argos Distributors, Slg. 1996, I-5311, Nr. 21).

17 — Das Vereinigte Königreich spricht in diesem Zusammenhang von Subventionen, während die Zahlung, wie in Nr. 22 dieser Schlußanträge ausgeführt, in Wirklichkeit die Gegenleistung eines Dritten darstellt.

18 — Urteil in der Rechtssache C-18/92 (Slg. 1993, I-2871, Randnr. 12).

über die „Berichtigung der Vorsteuerabzüge" eine ausdrückliche Regelung für den Fall vorsehe, daß es nach Abgabe der Erklärung zu einem Abzug komme. Dies ist in keiner Weise überzeugend. Es ist ganz selbstverständlich, daß eine Regelung für solche Abzüge vorgesehen ist, soweit sie gemäß Artikel 11 Teil C Absatz 1 vorgenommen werden. Meiner Auffassung nach läßt aber die den Mitgliedstaaten auferlegte Verpflichtung zur Einführung eines Berichtigungsmechanismus für sich allein keine Auslegung des Artikels 11 Teil C Absatz 1 zu, die in offenem Widerspruch zu Artikel 11 Teil A steht. Ein gültiges Recht auf Berücksichtigung eines Preisnachlasses kann nur entstehen, wenn es der Lieferer ist, der nachträglich den betreffenden Preisnachlaß zugunsten seines Kunden gestattet [19].

29. Meiner Auffassung nach sollte der Gerichtshof die zweite Frage des vorlegenden Gerichts deshalb in dem Sinne beantworten, daß die Besteuerungsgrundlage für die ursprüngliche Lieferung vom Hersteller an den Einzelhändler (oder Großhändler) durch eine Erstattung, die der Hersteller später an den Einzelhandelskunden leistet, nicht beeinflußt wird. Nunmehr ist auf die erste Frage des vorlegenden Gerichts einzugehen, die die Preisnachlaßgutscheine betrifft.

B — *Preisnachlaßgutscheine*

30. Die Gibbs Ltd trägt vor, daß die Besteuerungsgrundlage auf der Grundlage des vom Lieferer tatsächlich erhaltenen Betrages, d. h. im vorliegenden Fall unter Abzug des bei der Einlösung der Gutscheine ausgegebenen Betrages, berechnet werden müsse, damit die Steuer zum Preis der Waren genau proportional sei. Dieses Ergebnis könne nach Artikel 11 der Sechsten Richtlinie auf zwei Wegen erreicht werden: Indem man die Nettoeinnahmen des Herstellers als die erhaltene Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a ansehe oder, hilfsweise, indem man die bei der Einlösung der Gutscheine ausgegebenen Beträge als Preisnachlässe nach der Bewirkung des Umsatzes im Sinne von Artikel 11 Teil C Absatz 1 behandele.

31. Hinsichtlich des ersten Weges beruft sich die Gibbs Ltd insbesondere auf die Rechtssache Boots Company. Sie räumt ein, daß das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Boots Company ein Rabattprogramm betroffen habe, das ein Einzelhändler zugunsten seiner Kunden durchgeführt habe, trägt aber vor, daß die gleichen Überlegungen für Rabatte gelten könnten, die Einzelhandelskunden von Herstellern angeboten würden. In diesem Zusammenhang verweist die Gibbs Ltd auf die Erwägungen des französischen Conseil d'État in der Rechtssache Berthier-Savéco [20]. Von der Kommission wird der zweite Weg befürwortet. Würde — so ihr Vorbringen — ein Hersteller, der ein Rabattprogramm wie das der Gibbs Ltd durchführe, entsprechend dem Vorgehen der Commissioners auf der Grundlage des vollen Preises für die ursprüngliche Lieferung besteuert, so käme dies der Anwendung eines „Normalwerts" gleich, was im Widerspruch zu Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a in der Auslegung durch den Gerichtshof stünde. Nach Auffassung der

19 — Siehe oben, Nr. 24.

20 — Urteil vom 20. März 1974, Rechtssache Nr. 85.681.

Kommission muß der Nominalwert der eingelösten Gutscheine gemäß Artikel 11 Teil C Absatz 1 von dem ursprünglichen Preis abgezogen werden.

32. Auch Frankreich hält den zweiten Weg für gangbar; dies gelte jedoch nur für Waren, die vom Hersteller unmittelbar an den Einzelhändler geliefert würden. Im Falle einer direkten Verbindung könne die Einlösung der Gutscheine tatsächlich als eine Reduzierung des Preises für die ursprüngliche Lieferung angesehen werden. In Analogie zu Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b, der voraussetze, daß die Rabatte oder Rückvergütungen zum Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes eingeräumt würden, könne es nur dann zu einem Preisnachlaß nach Bewirkung des Umsatzes im Sinne von Artikel 11 Teil C Absatz 1 kommen, wenn der Preisnachlaß dem Käufer vom Lieferer eingeräumt werde. Wenn ein Großhändler in die Lieferkette eingeschaltet sei, stelle die spätere Einlösung der Gutscheine durch den Hersteller somit eine Zahlung eines Dritten an den Einzelhändler dar.

33. Das Vereinigte Königreich, das aus ganz ähnlichen Gründen von der Bundesrepublik Deutschland [21], Griechenland und Italien unterstützt wird, trägt vor, daß die Gutscheine nicht einen Rabatt auf den Einzelhandelspreis darstellten, der der ursprünglichen Lieferung zugeordnet werden könne, sondern Teil der Gegenleistung für die Einzelhandelslieferung seien. Da die Durchführung eines solchen Anreizsystems der Gibbs Ltd offensichtliche praktische Schwierigkeiten bereiten würde, stelle die Verwendung ihrer Preisnachlaßgutscheine ein ideales Mittel dar, um in der Praxis dasselbe Ergebnis, nämlich die Gewährung von Vorteilen an den Einzelhandelskunden bei gleichzeitiger Förderung des Verkaufs von Gibbs-Produkten, zu erreichen. Das Vereinigte Königreich unterscheidet nicht zwischen direkten Lieferungen und indirekten Lieferungen über einen Großhändler; der letztgenannte Fall mache die Abwegigkeit des Vorbringens der Gibbs Ltd, die versuche, mehrere Umsätze in fiktiver Weise als einen Umsatz zu behandeln, nur noch deutlicher. Nach Ansicht des Vereinigten Königreichs kann die Rechtssache Boots Company von der vorliegenden Rechtssache unterschieden werden; anders als im Fall Boots Company verpflichte sich der Einzelhändler beim Programm der Gibbs Ltd nicht durch die Ausgabe von Gutscheinen zur Gewährung eines Rabatts, und somit wäre es „widersinnig, wenn man davon ausgehen würde, daß der Einzelhändler den Preis seiner Waren allein deshalb herabsetzt, weil er einen Gutschein annimmt, der von einem Dritten ausgestellt worden ist, mit dem er wirtschaftlich nicht verbunden ist und von dem er die Waren möglicherweise nicht gekauft hat".

34. Für das Vorbringen der Gibbs Ltd ist es wesentlich, daß sich aus einer für die Gibbs Ltd vorteilhaften Berichtigung ihrer Besteuerungsgrundlage keine nachteiligen Auswirkungen auf die Position des Einzelhändlers ergeben. Würde sich die Mehrwertsteuerschuld der Einzelhändler als Folge der Durchführung der Verkaufsförderungsprogramme erhöhen, so würden sie sich wohl kaum an diesen Programmen beteiligen. Die Gibbs Ltd geht in dem Musterfall,

21 — Die Bundesrepublik Deutschland macht jedoch geltend, daß die Besteuerungsgrundlage des Herstellers nur unter bestimmten strengen Voraussetzungen vermindert werden könne: Die Verminderung müsse bei jedem Umsatz der Lieferkette vorgenommen werden, so daß der Einzelhändler letztlich einen Teil der Gegenleistung für die Lieferung zurückerhalte, die er durch die verbilligte Abgabe des Produktes an den Kunden weiterreichen könne, und der Hersteller müsse eine berichtigte Rechnung erteilen, die beim Einzelhändler zu einer entsprechenden Berichtigung des Vorsteuerabzugs führe. Zum Programm der Gibbs Ltd führt die Bundesrepublik Deutschland unter Hinweis auf Randnr. 22 des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Boots Company aus, daß die Einlösung der Gutscheine durch die Gibbs Ltd die Gegenleistung eines Dritten darstelle, die sich auf die Gegenleistung für die ursprüngliche Lieferung des Herstellers nicht auswirken könne.

den sie dem Gerichtshof vorgelegt hat, davon aus, daß der Einzelhandelspreis um den auf dem Gutschein aufgedruckten Betrag vermindert wird und daß die von der Gibbs Ltd geleistete Erstattung nicht in die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers einbezogen wird. Nur aufgrund dieser wichtigen und meines Erachtens unzutreffenden Annahme kommt die Gibbs Ltd zu dem von ihr gewünschten Ergebnis, daß nämlich die Verminderung der Besteuerungsgrundlage, die sie für sich in Anspruch nimmt, keine Auswirkungen auf die Position des Einzelhändlers hat. Ohne diese Verminderung würde die Einlösung der Gutscheine automatisch die Marge zwischen den Eingangs- und Ausgangsumsätzen des Einzelhändlers und folglich die von ihm geschuldete Mehrwertsteuer erhöhen. Zu der angeblichen Analogie zur Rechtssache Boots Company ist zu bemerken, daß die Firma Boots bei der Abrechnung der Einnahmen aus einem ähnlichen Programm eindeutig eine andere Haltung eingenommen hat. Die Firma Boots nahm alle Zahlungen, die sie von Herstellern im Austausch für Gutscheine erhalten hatte, für Mehrwertsteuerzwecke in ihre Bruttoeinnahmen auf, räumte also hinsichtlich dieser Zahlungen ihre Mehrwertsteuerpflicht ein. Diese Haltung wurde von allen Parteien dieser Rechtssache akzeptiert, so daß der Gerichtshof damit nicht befaßt werden mußte; der Gerichtshof wurde damals nur um eine Entscheidung über die Fälle gebeten, in denen der Hersteller keine Erstattung leistete [22]. Das Vorbringen der Gibbs Ltd impliziert, daß die Firma Boots diese Steuerpflicht zu Unrecht eingeräumt hat. Ich bin der Auffassung, daß die Firma Boots Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a zutreffend ausgelegt hat.

35. Die von der Gibbs Ltd herausgegebenen Verkaufsförderungsgutscheine werden, entweder unmittelbar oder in Form von Ausschnittgutscheinen in Zeitungs- und Zeitschriftenanzeigen, an die Öffentlichkeit verteilt. Sie sollen die Verbraucher durch das Inaussichtstellen eines Preisnachlasses veranlassen, bestimmte Gibbs-Produkte zu kaufen. Ihre einzige Funktion ist daher die Verkaufsförderung. Die Gibbs Ltd erbietet sich, einen Teil des Preises für den Verbraucher zu zahlen. Der Einzelhändler wird durch den Gutschein darüber informiert, daß ihm die Gibbs Ltd im Falle der Annahme des Gutscheins den Betrag erstatten wird, um den er den Verbraucherpreis herabgesetzt hat. Die Zahlung der Gibbs Ltd an den Einzelhändler ist daher Teil des Einzelhandelspreises des Produktes. Im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a stellt sie einen Teil der Gegenleistung dar, die der Einzelhändler für die Lieferung von Gegenständen erhält. Er erhält sie nicht „vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger", sondern „für diese Umsätze ... von einem Dritten". Sie könnte auch als eine „unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängende..." Subvention an den Verbraucher angesehen werden [23]. Zwischen der Lieferung von Gegenständen und diesem Element der Gegenleistung besteht, wie nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes erforderlich [24], ein unmittelbarer Zusammenhang.

36. Wenn die Erstattung des Gutscheinwerts einen Teil der Gegenleistung für den Einzelhandelsverkauf oder, einfacher ausgedrückt, einen Teil des Einzelhandelspreises bildet, dann teile ich die Auffassung der Bundesrepublik Deutschland, daß sie nicht

22 — Vgl. den Sitzungsbericht in der Rechtssache Boots Company (Slg. 1990, I-1235, 1236 bis 1238, Nrn. 5, 7 und 12) sowie die Schlußanträge von Generalanwalt Van Gerven in dieser Rechtssache (Nr. 2).

23 — Im Gegensatz zu den Zahlungen im Rahmen des Preiserstattungsprogramms werden die Zahlungen bei den Preisnachlaßprogrammen in der Weise geleistet, daß dem Einzelhändler der dem Verbraucher eingeräumte Preisnachlaß erstattet wird, *um dessen Gewährung er gebeten worden ist.*

24 — Vgl. z. B. die oben in Fußnote 13 zitierten Passagen aus den Rechtssachen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats und Naturally Yours Cosmetics Ltd.

gleichzeitig eine teilweise Rückzahlung der ursprünglichen Gegenleistung darstellen kann, die der Einzelhändler an den Hersteller erbracht hat. Der Einzelhändler hat die Waren, die er zu den angegebenen Preisen in seinen Verkaufsräumen anbietet, bereits gekauft und sie entweder bezahlt oder sich zu ihrer Bezahlung verpflichtet. Ebensowenig wie der von ihm angegebene Verkaufspreis durch den Umstand berührt wird, daß die Gibbs Ltd an die Stelle des Verbrauchers tritt und einen Teil dieses Preises zahlt, wird sein Einkaufspreis durch den Umstand beeinflußt, daß der Gutschein von dem Hersteller eingelöst wird, von dem er das Produkt gekauft hat. Das Vereinigte Königreich hat in der mündlichen Verhandlung einen lebendigen und überzeugenden Vergleich zu dem Fall gezogen, daß die Vertreter des Herstellers am Ladentisch stehen und eine Barerstattung von zehn Pence auf den Preis bestimmter Produkte anbieten. Es liegt auf der Hand, daß solche Zahlungen den Preis, der dem Einzelhändler vom Hersteller ursprünglich in Rechnung gestellt wurde, unberührt lassen würden. In der Tat wissen wir, daß ungefähr 30 % der Verkäufe der Gibbs Ltd über Großhändler erfolgen; in diesem Fall hat früher kein einschlägiger Verkauf stattgefunden, für den der Preis zu dem Zeitpunkt zu reduzieren wäre, zu dem der Einzelhändler dem Hersteller seine Gutscheine zur Einlösung vorlegt.

37. Aus dem Charakter der Erstattung als Gegenleistung für den Einzelhandelsverkauf ergibt sich zwangsläufig, daß die Vornahme der Erstattung nicht zur Folge hat, daß der dem Einzelhändler von der Gibbs Ltd in Rechnung gestellte Preis im Sinne von Artikel 11 Teil C Absatz 1 „nach der Bewirkung des Umsatzes ... vermindert [wird]".

38. Mit der Rechtssache Berthier-Savéco läßt sich das Vorbringen der Gibbs Ltd meines Erachtens nicht untermauern. Erstens hat der Conseil d'État in der Rechtssache Berthier-Savéco das französische Mehrwertsteuergesetz ausgelegt, und zweitens ging es in dieser Rechtssache um die Situation eines Einzelhändlers, der zu einer Zeit, zu der die Mehrwertsteuer in Frankreich nicht auf Einzelhandelsverkäufe, sondern nur bis zur Großhandelsstufe erhoben wurde, in bezug auf bestimmte Käufe von einem Seifenhersteller, der ähnliche Preisnachlaßgutscheine wie die Gibbs Ltd verteilt hatte, eine Herabsetzung des Betrages beantragte, für den er die Steuer schuldete. Jedenfalls bin ich der Auffassung, daß die Analyse von Herrn Schmeltz, des Commissaire du Gouvernement, für die Auslegung von Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie größere Relevanz besitzt [25].

39. Ich bin deshalb der Auffassung, daß das Programm mit den Preisnachlaßgutscheinen als eine von der Gibbs Ltd finanzierte Verkaufsförderungsaktion anzusehen ist, die in erster Linie dem Einzelhandelskunden zugute kommen soll, um auf diese Weise das wirtschaftliche Ansehen und den Umsatz der Gibbs Ltd zu erhöhen. Anders als dies in der Rechtssache Boots Company der Fall war, gewährt die Gibbs Ltd im Rahmen dieses Programms keine Rabatte oder nachträglichen Preisnachlässe an *ihren* Kunden.

25 — „Jedenfalls kann nicht davon ausgegangen werden, daß die Einlösung der Gutscheine durch den Lieferanten tatsächlich zu einem von diesem gewährten Rabatt führt, weil die Gewährung dieses Rabatts nicht vom Willen des Lieferanten, sondern von dem des Verbrauchers abhängt und weil er nicht auf der Grundlage der von dem Einzelhändler getätigten Käufe, sondern nach Maßgabe der Zahl der Artikel, die dieser unter bestimmten Umständen verkauft hat, gewährt wird" (*Droit Fiscal* 1974, S. 37). Das Urteil des Conseil d'État wurde auch von dem Kommentator der Zeitschrift *Droit Fiscal* kritisiert, nach dessen Ausführungen ein „Rabatt" im eigentlichen Sinne des Wortes nur gegeben ist, wenn die zugunsten des Käufers vorgenommene Herabsetzung des Verkaufspreises von dem Verkäufer getragen werde, was in der Rechtssache Berthier-Savéco, in der der Hersteller dem Verkäufer den entsprechenden Betrag gutgeschrieben habe, nicht der Fall gewesen sei (S. 34).

IV — Ergebnis

40. Nach alledem empfehle ich dem Gerichtshof, die vom Value Added Tax Tribunal London vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der 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 wie folgt auszulegen:

1) Die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen an einen Groß- oder Einzelhändler durch einen Lieferanten, der an potentielle Kunden Preisnachlaßgutscheine ausgibt, die Angebote über Preisnachlässe in bestimmter Höhe für die auf ihnen aufgeführten Produkte enthalten, wird nicht durch Zahlungen vermindert, die dieser Lieferant an Einzelhändler leistet und die den Preisnachlässen entsprechen, die die Einzelhändler Verbrauchern einräumen, die diese Gutscheine beim Kauf dieser Produkte vorlegen.

2) Die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen an einen Groß- oder Einzelhändler durch einen Lieferanten, der Preiserstattungsgutscheine, die Angebote über Barerstattungen in bestimmter Höhe enthalten, auf diesen Gegenständen aufdrucken läßt, wird nicht durch Zahlungen vermindert, die dieser Lieferant an Verbraucher leistet und die den Beträgen entsprechen, die in dieser Weise auf den von ihnen gekauften Produkten aufgedruckt sind.