SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT CHRISTINE STIX-HACKL

vom 20. September 2001 [1]

I — Einleitung

1. Im vorliegenden Verfahren geht es um die Besteuerungsgrundlage für Umsätze von Einzelhändlern, die Endverbrauchern gegen die Vorlage eines Gutscheines beim Kauf von Waren Preisnachlässe gewähren und dafür vom Hersteller, der diese Gutscheine begibt, eine Erstattung in Höhe des Nachlasses erhalten.

II — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

2. Yorkshire Co-operatives Ltd (im Folgenden: Yorkshire) führte von Februar 1974 bis Januar 1996 in Nordengland mehrere Einzelhandelsgeschäfte für Lebensmittel und andere Waren. Sie nahm im Rahmen dieser Tätigkeit Preisnachlassgutscheine (‚money-off'-coupons) entgegen, die Hersteller bestimmter von ihr vertriebener Waren ausgegeben hatten. Die Gutscheine waren Teil besonderer Werbeaktionen der Hersteller. Die Hersteller gaben die Gutscheine entweder unmittelbar oder in Form von Ausschnittgutscheinen in Zeitungen und Zeitschriften an die Öffentlichkeit aus. Auf jedem Gutschein war entweder ein Geldbetrag oder eine Methode zur Errechnung eines Geldbetrags angegeben (Preisnachlass) sowie ausdrücklich vermerkt, dass der Verbraucher, der den Gutschein einem annahmewilligen Einzelhändler vorlegte, die angegebenen Waren zum normalen Einzelhandelspreis abzüglich des Preisnachlasses kaufen konnte.

3. Yorkshire nahm solche Gutscheine von ihren Kunden entgegen. Sie kaufte bei den Herstellern die entsprechenden Waren und bot sie zum Verkauf zum normalen Einzelhandelspreis an. Ein Kunde, der keinen Gutschein vorlegte, musste den normalen Einzelhandelspreis zahlen. Ein Kunde, der einen Gutschein vorlegte, zahlte den normalen Einzelhandelspreis abzüglich des Preisnachlasses. Anschließend sandte Yorkshire den Gutschein entsprechend der darauf vermerkten Anleitung an den Hersteller, und dieser erstattete ihr den Preisnachlass.

4. Yorkshire bezog diese Erstattung bei Erhalt in ihre Bruttotageseinnahmen ein und führte so die Mehrwertsteuer an die Commissioners auf der Grundlage des vollen normalen Einzelhandelspreises der

1 — Originalsprache: Deutsch.

Waren — ohne Preisnachlass aufgrund der Gutscheine — ab.

5. Der Preis, den Yorkshire beim Kauf der betreffenden Waren an die Hersteller zu zahlen hatte, wurde ohne Berücksichtigung der Gutscheine festgesetzt. In einigen Fällen kaufte Yorkshire die Waren, ehe der Hersteller dazu Gutscheine öffentlich ausgegeben hatte.

6. Mit Schreiben vom 2. Dezember 1996 begehrte Yorkshire Rückzahlung der im Abrechnungszeitraum von Februar 1974 bis Januar 1996 im Zusammenhang mit der durch den Hersteller gewährten Erstattung angeblich zu viel gezahlten Mehrwertsteuer. Zur Begründung machte sie geltend, dass sie für die Warenlieferung an ihre Kunden von diesen nur die Barbeträge erhalten habe und dass der Erstattungsbetrag eine Rückvergütung oder einen Rabatt auf den Preis der ursprünglichen Lieferung der entsprechenden Waren vom Hersteller an Yorkshire darstelle. Da Yorkshire die Mehrwertsteuer für den Warenumsatz mit ihren Kunden in Höhe des von den Kunden gezahlten ermäßigten Preises zuzüglich des Gutscheinbetrags abgeführt habe, habe sie Anspruch auf Erstattung des Anteils der Mehrwertsteuer an dem Gutscheinbetrag, weil der Gutscheinbetrag nicht Teil der Gegenleistung für die Warenlieferung von Yorkshire an ihre Kunden gewesen sei. Da die Hersteller ihr außerdem keine Gutschriften ausgestellt hätten, habe sie ihre Vorsteuer hinsichtlich der Warenlieferungen nicht berichtigen müssen und sei daher nicht verpflichtet gewesen, eine entsprechende Berichtigung der Mehrwertsteuererklärungen hinsichtlich solcher Lieferungen vorzunehmen. Yorkshire berief sich dabei auf das Urteil in der Rechtssache Elida Gibbs [2].

7. Die Commissioners wiesen den Anspruch von Yorkshire mit Schreiben vom 10. Februar 1997 in vollem Umfang zurück. Yorkshire habe die Entscheidung in der Rechtssache Elida Gibbs falsch ausgelegt, und die Besteuerungsgrundlage für die Warenlieferung an ihre Kunden habe in dem von den Kunden gezahlten Barbetrag zuzüglich des Gutscheinbetrags bestanden. Wäre die Besteuerungsgrundlage des Warenumsatzes zwischen Yorkshire und ihren Kunden statt dessen ausschließlich der von den Kunden gezahlte Barbetrag gewesen, hätte Yorkshire zudem die angeblich zu hohe Wertangabe mit einer entsprechend niedrigeren Wertangabe hinsichtlich des Warenumsatzes zwischen den Herstellern und Yorkshire ausgleichen müssen.

8. Yorkshire hat 1998 gegen die Entscheidung der Commissioners Klage bei Gericht erhoben. Das Gericht hat in seiner Entscheidung darauf hingewiesen, dass es von der Richtigkeit der Auslegung der Auswirkungen des Urteils in der Rechtssache Elida Gibbs durch Yorkshire nicht überzeugt sei, aber das diesbezügliche Vorbringen keiner der Parteien als grundlos zurückweisen könne. Nach Anhörung der

2 — Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94 (Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339).

Ausführungen der Parteien zur Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere zu den Urteilen in den Rechtssachen Elida Gibbs, Glawe [3], Naturally Yours Cosmetics [4], Boots Company [5] und Empire Stores [6], hat es daher eine Vorabentscheidung des Gerichtshofes nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) zum Erlass seines Urteils für erforderlich gehalten.

9. Obwohl die umstrittenen Lieferungen zum Teil aus der Zeit vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie stammten, bezogen sich die Parteien ausschließlich auf die Sechste Richtlinie.

10. Überlegungen sind auch dahin gehend angestellt worden, dass die Mitwirkung eines Großhändlers denkbar wäre. Die Parteien sind sich nämlich darüber einig, dass es erforderlich sei, den hypothetischen Fall miteinzubeziehen, dass ein Hersteller Waren an einen Großhändler verkauft, der sie dann an einen Einzelhändler weiterverkauft. Da es sich dabei um eine im vorliegenden Fall zwar hypothetische, aber gleichwohl im Prinzip gängige Fallgestaltung handelt, werden in den Vorlagefragen beide Möglichkeiten berücksichtigt.

3 — Urteil vom 5. Mai 1994 in der Rechtssache C-38/93 (H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG/Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Slg. 1994, I-1679).

4 — Urteil vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, Slg. 1988, 6365).

5 — Urteil vom 27. März 1990 in der Rechtssache 126/88 (Boots Company plc/Commissioners of Customs and Excise, Slg. 1990, I-1235).

6 — Urteil vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-33/93 (Empire Stores Ltd/Commissioners of Customs and Excise, Slg. 1994, I-2329).

11. Die Vorlagefragen lauten:

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 hat,

c) der Einzelhändler die Waren an einen Kunden gegen Vorlage des Gutscheins und Zahlung des 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 bezahlte Barbetrag zuzüglich des Betrags, der gleich dem vom Hersteller gezahlten Preisnachlass ist?

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?

III — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

12. Artikel 11 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie) [7] regelt die Besteuerungsgrundlage.

13. Artikel 11 Teil A. Absatz 1 Buchstabe a bestimmt:

„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;..."

7 — ABl. L 145, S. 1.

14. Artikel 11 Teil A. Absätze 2 und 3 Buchstaben a und b bestimmen:

„2. In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen:

a) die Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;

b) die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Leistungserbringer von dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger fordert. Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.

3. In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:

a) die Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen;

b) 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;...“

15. Artikel 11 Teil C. Absatz 1 lautet:

„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.“

B — *Nationales Recht*

16. Die Umsetzung der Sechsten Richtlinie in nationales Recht erfolgte im Vereinigten Königreich vor allem durch den Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994).

17. Section 19 des Mehrwertsteuergesetzes 1994 sieht, soweit relevant, Folgendes vor:

„(1) Für die Zwecke dieses Gesetzes wird der Wert einer Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen nach dieser Section sowie Anhang 6 bestimmt, es sei denn, in diesem Gesetz oder aufgrund dieses Gesetzes ist etwas anderes vorgesehen; für die Zwecke dieses Gesetzes gelten die Absätze (2) und (4) dieser Vorschrift vorbehaltlich der Bestimmungen des Anhangs 6.

(2) Erfolgt die Lieferung für eine Gegenleistung in Geld, so gilt als ihr Wert der Betrag, der, um die anwendbare Mehrwertsteuer erhöht, dieser Gegenleistung gleich ist.

(3) Erfolgt die Lieferung für eine Gegenleistung, die nicht oder nicht zur Gänze in Geld besteht, so gilt als ihr Wert der Betrag, der, um die anwendbare Mehrwertsteuer erhöht, dieser Gegenleistung entspricht.

(4) Bezieht sich eine Gegenleistung in Geld nicht nur auf eine Lieferung von Waren oder Dienstleistungen, gilt die Lieferung als für den Teil der Gegenleistung erbracht, der ihr genau zugerechnet werden kann....“

IV — Zur ersten Vorlagefrage

A — *Vorbringen der Beteiligten*

18. Eingangs schildert Yorkshire das Funktionieren des Gutscheinsystems und macht darauf aufmerksam, dass die verfahrensgegenständlichen Gutscheine jenen in der Rechtssache Elida Gibbs[8] entsprächen. Das Ziel, das die Hersteller mit den Gutscheinen verfolgten, sei, dass der Vorteil dem Endverbraucher zugute komme. Dadurch, dass der Hersteller vom Einzelhändler verlange, dass dieser zu einem reduzierten Preis verkaufe, würden die Hersteller die Gegenleistung für die Lieferungen vermindern.

Erstens unterstreicht Yorkshire hinsichtlich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage, dass aus der Begründung für den Vorschlag für die Sechste Richtlinie hervorgehe, dass diese Ermittlung für jeden einzelnen Umsatz anwendbar sein müsse. Darüber hinaus sei die steuerbare Gegenleistung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die tatsächlich erhaltene Gegenleistung und nicht der objektive Wert und habe in Geld ausdrückbar zu sein. Überdies habe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Lieferung oder Dienstleistung und erhaltener Gegenleistung zu bestehen. Schließlich könne die Gegenleistung, die die Besteuerungsgrundlage für jedes Zwischenglied in der Leistungskette vor dem Endverbraucher bildet, nicht höher sein als der vom Endverbraucher gezahlte Preis.

8 — Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94 (Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339).

Ferner vertritt Yorkshire die Auffassung, dass sowohl die Hersteller als auch die Einzelhändler nur hinsichtlich der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung der Umsatzsteuer unterliegen, d. h. hinsichtlich des Nettobetrags. Eine Alternative wäre, die von einem Hersteller gewährte Erstattung als einen Preisnachlass nach Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie anzusehen.

Zweitens macht Yorkshire geltend, dass nur die von einem Endverbraucher erbrachte Gegenleistung in die Besteuerungsgrundlage eines Einzelhändlers einbezogen werden könne. Eine Zahlung, die von einem Glied der Leistungskette geleistet werde, könne nicht berücksichtigt werden. Ein Preisnachlassgutschein, der von einem Hersteller ausgegeben werde, könne in keinem Fall als Gegenleistung eines Dritten angesehen werden. Zwar habe der Gutschein für den Einzelhändler einen Wert, doch bestehe dieser allein darin, dass er es ihm ermögliche, eine Erstattung auf den dem Hersteller gezahlten Preis zu erlangen.

Drittens stehe die Auffassung, dass der Hersteller hinsichtlich der von ihm gewährten Erstattung als Dritter anzusehen sei, in Widerspruch zu dem Grundsatz, dass die Umsatzsteuer auf jeder Stufe der Leistungskette anhand des tatsächlich erhaltenen Betrages zu erheben sei. Diese These widerspreche aber auch noch dem Grundsatz, dass kein Glied der Leistungskette die Umsatzsteuer nach einem höheren Betrag bemessen müsse als nach dem vom Endverbraucher bezahlten Preis. Diesbezüglich weist Yorkshire darauf hin, dass zwischen den hier verfahrensgegenständlichen Preisnachlassgutscheinen und den in der Rechtssache Elida Gibbs verfahrensgegenständlichen Preiserstattungsgutscheinen ein Unterschied bestehe. Denn bei Preiserstattungsgutscheinen erstatten die Hersteller den Endverbrauchern direkt einen bestimmten Betrag. Erwerbs- und Verkaufspreis würden dadurch nicht verändert.

Im Gegensatz zu Preiserstattungsgutscheinen erfolge die Erstattung bei einem Preisnachlassgutschein aber zwischen Hersteller und Einzelhändler. Infolgedessen sei der vom Endverbraucher an den Einzelhändler zu zahlende Verkaufspreis anzupassen. Sollten Großhändler dazwischentreten, hätten diese hingegen keine Preisanpassungen vorzunehmen, weil allein der vom Einzelhändler gezahlte Erwerbspreis infolge der Erstattung von Seiten des Herstellers geändert werde.

Viertens macht Yorkshire geltend, dass der Gerichtshof in Bezug auf Dienstleistungen ausgesprochen hat, dass zwischen dem Dienstleistungserbringer und dem Empfänger eine rechtliche Beziehung zu bestehen habe, in deren Rahmen gegenüberstehende Leistungen ausgetauscht würden, damit von einer entgeltlichen Leistung im Sinne der Sechsten Richtlinie gesprochen werden könne. In Analogie dazu seien zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen die rechtlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten zu berücksichtigen. So bestehe im Fall des Verkaufs einer Ware an einen Endverbraucher grundsätzlich nur zwischen diesem und dem Einzelhändler eine rechtliche Beziehung. Die Beziehung zwischen Hersteller und Einzelhändler spiele erst dann eine Rolle, wenn der Einzelhändler von einem Endverbraucher einen Gutschein als teilweise Bezahlung annehme. Genau diese Annahme

und nicht etwa die Lieferung der Ware an den Endverbraucher stelle die Leistung dar, die der Einzelhändler an den Hersteller als Gegenleistung dafür erbringe, dass der Hersteller an den Einzelhändler einen Erstattungsbetrag leiste.

Im Lichte dessen schlägt Yorkshire vor, dass die Besteuerungsgrundlage lediglich der vom Endverbraucher gezahlte Betrag sein könne.

19. Die *deutsche Regierung* bringt vor, dass Preisnachlassgutscheine eine Art Rückvergütung für die Lieferung durch den Einzelhändler darstellten. Die Annahme des Gutscheins dürfe für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Lieferung der Ware keine Rolle spielen. Die deutsche Regierung teile nicht die Auffassung von *Yorkshire*, dass die Begrenzung der Besteuerungsgrundlage aus dem Urteil in der Rechtssache Elida Gibbs folge. Dieses Urteil betreffe nämlich eine Lieferung durch den Hersteller an den Einzelhändler und enthalte keine Antwort auf die Frage, wie die Besteuerungsgrundlage im Fall der Lieferung durch einen Einzelhändler an einen Endverbraucher zu ermitteln sei. Bei dem verfahrensgegenständlichen Gutscheinsystem werde in der Leistungskette (Hersteller-Einzelhändler-Endverbraucher) die Leistungsbeziehung hinsichtlich eines Teils der Gegenleistung rückabgewickelt.

Eine Verringerung der Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie könne nur durch einen Vorgang (Rückvergütung, Rabatt, Erstattung) betreffend die Besteuerungsgrundlage für den Umsatz zwischen Lieferer und Empfänger erfolgen. Dass hier ein solcher Vorgang vorliege, ergebe sich daraus, dass der Einzelhändler aufgrund der Erstattung durch den Hersteller dem Endverbraucher einen Preisnachlass gewähren kann. Die Erstattung stelle daher eine Rückvergütung auf den vom Einzelhändler gezahlten Erwerbspreis an eben diesen dar. Diese Rückvergütung des Herstellers durchlaufe auch die nächste Umsatzstufe, d. h. die Lieferung an den Endverbraucher, und habe infolgedessen Auswirkungen auf die Höhe der Besteuerungsgrundlage dieser Lieferung.

Angesichts dieses Vorbringens schlägt die deutsche Regierung vor, dass die Besteuerungsgrundlage nur der vom Endverbraucher bezahlte Betrag sei.

20. Die *irische Regierung* bringt im Wesentlichen vor, dass sich die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung der Waren sowohl aus den von den Endverbrauchern bezahlten Beträgen als auch aus den von den Herstellern geleisteten Erstattungen zusammensetzt. Die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie setze sich aus dem zusammen, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der Lieferer für seine Umsätze erhält oder erhalten soll. Zu berücksichtigen sei die tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Zum anderen sei auf folgende drei von der Rechtsprechung des Gerichtshofes entwickelten Kriterien zurückzugreifen: unmittelbarer Zusammenhang zwischen Lieferung und Gegenleistung; in Geld ausdrückbarer Wert der Gegenleistung; subjektiver Wert der Gegenleistung. Im vorliegenden Fall seien diese Kriterien erfüllt.

In Bezug auf die Rechtssache Elida Gibbs macht die irische Regierung u. a. darauf aufmerksam, dass sich der Gerichtshof in diesem Fall nicht zur Besteuerungsgrundlage eines Einzelhändlers geäußert habe.

Beschränke man die Besteuerungsgrundlage auf den vom Endverbraucher bezahlten Betrag, müsste man dem Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems folgend eine Berichtigung der Lieferung zwischen dem Hersteller und dem Einzelhändler vornehmen. Der Gerichtshof habe in der Rechtssache Elida Gibbs jedoch eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zwischen Hersteller, Großhändler und Einzelhändler für nicht erforderlich gehalten.

Die irische Regierung unterstreicht ferner, dass die Steuerverwaltung keinen Betrag erheben dürfe, der den vom Endverbraucher gezahlten Betrag übersteige. Ebenso wenig dürfe der Betrag unter dem vom Endverbraucher gezahlten Betrag liegen, was der Fall wäre, wenn die für den Gutschein gewährte Erstattung nicht einbezogen würde.

Als Alternative schlägt die irische Regierung vor, die Transaktion zwischen Einzelhändler und Endverbraucher als aus zwei Teilen bestehend anzusehen: erstens aus der Lieferung von Waren durch den Einzelhändler an einen Endverbraucher und zweitens aus der Erbringung einer Werbemaßnahme durch den Einzelhändler für den Hersteller. Die Gegenleistung für diese Dienstleistung würde im Wert der Gutscheine bestehen, die der Einzelhändler annimmt und für die der Hersteller später eine Erstattung leistet.

Die irische Regierung schlägt daher vor, dass die Besteuerungsgrundlage den vom Endverbraucher gezahlten Betrag und die vom Hersteller gewährte Erstattung umfasse.

21. Die *britische Regierung* geht davon aus, dass sich aus dem Urteil Elida Gibbs ergebe, dass eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers nicht eine Verminderung des Preises für den direkten Erwerb vom Hersteller oder für die Besteuerungsgrundlage desjenigen nach sich ziehe, der direkt vom Hersteller erwerbe.

Die britische Regierung vertritt die Auffassung, dass die Lösung, zu der der Gerichtshof im Urteil Elida Gibbs gekommen ist, nicht richtig sei und dass die Besteuerungsgrundlage eines Herstellers nicht um den Wert der Gutscheine, für die er Erstattungen leiste, vermindert werden dürfe. Daraus folge, dass die Besteuerungsgrundlage für einen Einzelhändler sowohl den vom Endverbraucher bezahlten Betrag als auch den Wert der Gutscheine umfasse, weil beide Beträge unmittelbar mit der Lieferung durch den Einzelhändler zusammenhingen.

Aber selbst dann, wenn man das Urteil Elida Gibbs für richtig hielte, stehe nach

Ansicht der britischen Regierung die von Yorkshire vertretene These im Widerspruch zu Randnummer 33 dieses Urteils. Aus diesem Urteil gehe nämlich klar hervor, dass der Umstand, dass die Besteuerungsgrundlage des Herstellers um den Wert des Gutscheins vermindert werde, nicht bedeute, dass der Erwerbspreis des Einzelhändlers und dessen Besteuerungsgrundlage notwendigerweise um denselben Betrag vermindert werden müssten. Das gelte ebenso für Preisnachlassgutscheine. Ein Preisnachlassgutschein sei ohne Einfluss sowohl auf den Preis zwischen Hersteller und Einzelhändler als auch auf den letztlich durch den Einzelhändler eingenommenen Betrag für die Lieferung der Ware. Dieser Preis entspreche stets dem normalen Einzelhandelspreis.

Dass die Auffassung von Yorkshire nicht zutreffe, werde in den Fällen deutlich, in denen ein Einzelhändler die Waren nicht bei einem Hersteller, sondern bei einem Großhändler gekauft hat. In einer solchen Konstellation hänge der vom Einzelhändler gezahlte Erwerbspreis nicht davon ab, ob es Gutscheine gebe und ob der Hersteller später eine Erstattung vornehme.

Das Vorbringen werde schließlich durch das Urteil in der Rechtssache Boots bestätigt, in dem es auch um ein Gutscheinsystem ging, gemäß dem der Hersteller dem Einzelhändler einen Teil oder den gesamten Preisnachlass erstattete. Der Gerichtshof habe dabei für Recht erkannt, dass die Erstattungen in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen seien.

Im Lichte dessen schlägt die britische Regierung vor, dass die Besteuerungsgrundlage den vom Endverbraucher gezahlten Betrag zuzüglich der durch den Hersteller gewährten Erstattung umfasse.

22. Die *niederländische Regierung* gelangt aufgrund einer Analyse des verfahrensgegenständlichen Gutscheinsystems und der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Auffassung, dass sich die Gegenleistung für den Verkauf einer Ware aus dem vom Endverbraucher gezahlten Preis zuzüglich der vom Hersteller gewährten Erstattung zusammensetze, wenn ein Handelsvorgang mit Hilfe eines Gutscheins durchgeführt wird.

In Anwendung des Grundsatzes der Neutralität des Mehrwertsteuersystems dürfe die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers nicht niedriger sein als der Betrag, den er tatsächlich für die Lieferung erhalten habe.

Die Lösung, zu der der Gerichtshof im Urteil Elida Gibbs gefunden habe, sei auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, weil dieser die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers betreffe. Jedes Glied in der Leistungskette habe Umsatzsteuer für den Mehrwert abzuführen, den es geschaffen habe. Eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage durch den Hersteller verändere nicht den Mehrwert, den der Einzelhändler geschaffen habe.

Infolgedessen schlägt die niederländische Regierung vor, dass die Besteuerungsgrundlage neben dem vom Endverbraucher gezahlten Preis auch den Betrag umfasse, der vom Hersteller erstattet werde und dem Preisnachlass entspreche.

23. Die *Kommission* bringt vor, dass die Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, die ein Einzelhändler in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens erhalte, aus dem gesamten Preis der Waren bestehe. Dieser werde zum Teil vom Endverbraucher, zum Teil vom Hersteller gezahlt. Der Hersteller sei in Bezug auf diese Bestimmung wie ein Dritter anzusehen, weshalb die von ihm geleistete Erstattung in die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers einzubeziehen sei.

Die Kommission hält es für vertretbar, dass man die Erstattung durch den Hersteller als Erstattung eines Teils des ursprünglichen Erwerbspreises ansehen könnte, den der Einzelhändler gezahlt habe. Das beeinflusse aber keinesfalls den Mehrwertsteuerbetrag, den der Einzelhändler abzuführen habe. Dieser bleibe nämlich unabhängig von der Beurteilung des Betrages, den der Hersteller erstattet, derselbe.

Weiters sei das von *Yorkshire* angesprochene Argument, wonach die Verminderung des Steuerbetrags für den Einzelhändler von der Ausstellung einer Gutschrift durch den Hersteller abhänge, unzutreffend.

Hinsichtlich des Urteils Elida Gibbs, insbesondere dessen Randnummer 33, unterstreicht die Kommission, dass diese Ausführungen des Gerichtshofes ihrer Meinung nach nicht nur für Preiserstattungsgutscheine, sondern auch für die verfahrensgegenständlichen Preisnachlassgutscheine gelten.

Auf Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie könne sich schließlich nur ein Hersteller berufen, um seine Besteuerungsgrundlage und damit die von ihm abzuführende Steuer zu vermindern.

Die Kommission schlägt daher vor, dass sich die Besteuerungsgrundlage aus dem gesamten Einzelhandelspreis zusammensetze, also dem vom Endverbraucher gezahlten Betrag zuzüglich des Betrages, den der Hersteller dem Einzelhändler erstatte.

B — *Würdigung*

24. Zunächst sind einige Klarstellungen bezüglich der ersten Vorlagefrage vorzunehmen.

25. So sind unter „Kunden" Endverbraucher im Sinne der Sechsten Richtlinie zu verstehen. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass der Preisnachlass vom Einzelhändler gewährt wird. Bei der vom vor-

legenden Gericht so bezeichneten Zahlung des Preisnachlasses durch den Hersteller handelt es sich daher genau genommen um eine Erstattung durch den Hersteller an den Einzelhändler. Nur weil der Betrag dieser Erstattung der Höhe des Preisnachlasses entspricht, kann man davon sprechen, dass der Hersteller den Preisnachlass zahlt.

26. Des Weiteren ist festzustellen, dass auf die in der Vorlagefrage zusätzlich angesprochene Fallkonstellation, dass die Waren vom Hersteller an einen Großhändler verkauft werden, in diesem Verfahren nicht einzugehen ist. Dabei handelt es sich nämlich, wie ausdrücklich angeführt, um einen hypothetischen Sachverhalt und damit um eine hypothetische Frage. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes [9] sind solche Fragen unzulässig. Zudem ist die Prüfung einer solchen Fallkonstellation für die Beantwortung im Anlassfall auch nicht erforderlich.

27. Eingangs der Prüfung ist zunächst der für die Sechste Richtlinie prägende Grundsatz der steuerlichen Neutralität in Erinnerung zu rufen. Zu diesem gehört das Prinzip, dass die Besteuerungsgrundlage nicht niedriger sein darf als die tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Erfasst ist nämlich nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder der Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder vom Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll".

28. Da es im vorliegenden Fall um die Besteuerungsgrundlage eines Einzelhändlers geht, ist daher der Wert der Gegenleistung zu ermitteln, die er erhält.

29. Als Gegenleistung erhält der Einzelhändler erstens den Betrag, den ihm die Endverbraucher, also seine Kunden, zahlen. Dieser Betrag umfasst entweder den „normalen" Endverkaufspreis oder — im Fall der Vorlage eines Gutscheins — den um den Preisnachlass verminderten Preis.

30. Zweitens erhält der Einzelhändler — im Fall der Weitergabe des ihm vorgelegten Gutscheins an den Hersteller — von diesem eine Erstattung in Höhe des Wertes des Gutscheins. Der Gutschein stellt also nicht nur für den Endverbraucher einen Wert dar, indem er ihm einen Preisnachlass verschafft, sondern auch für den Einzelhändler. Der Gutschein verkörpert für den Einzelhändler das Recht auf Erstattung eines Teils des von ihm an den Hersteller gezahlten Erwerbspreises. Dieser Wert, den der Gutschein für den Einzelhändler hat, verleiht dem Gutschein den Charakter eines Zahlungsmittels. Das folgt aus dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Boots, in dem der Gerichtshof für Recht erkannt hat: „Wenn der bei der Firma... eingelöste Gutschein danach von deren Lieferanten vergütet wird,... hat der Gutschein für die Firma Geldwert in Höhe des Betrags, den der Lieferant... tatsächlich zahlt." [10]

9 — Siehe dazu das Urteil vom 17. Mai 2001 in der Rechtssache C-340/99 (TNT Traco SpA, Slg. 2001, I-4109) und die dort zitierte Rechtsprechung.

10 — Urteil in der Rechtssache 126/88 (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 13.

31. Das ist im vorliegenden Verfahren der Fall. Die Hersteller vergüten dem Einzelhändler bei Vorlage des Gutscheins die Differenz zwischen dem vom Endverbraucher tatsächlich gezahlten Preis und dem „normalen" Preis ohne Preisnachlass.

32. Für die Qualifizierung eines Gutscheins als Gegenleistung spricht ferner das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Argos Distributors, wonach „die subjektive Gegenleistung... ganz oder teilweise in vom Käufer der Waren vorgelegten Gutscheinen" [11] besteht.

33. Dass die Gegenleistung nicht nur durch den Käufer, sondern auch durch einen Dritten entrichtet werden kann, ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Bestimmung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie. So hat der Gerichtshof in der Rechtssache Bally die Entrichtung des Preises durch „Einschaltung" [12] eines Dritten, und zwar eines Kreditkarteninstitutes, als „Gegenleistung" im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a anerkannt. Im vorliegenden Fall wird ebenso ein Dritter eingeschaltet, und zwar der Hersteller, der einen Teil des „normalen" Preises — nämlich den Preisnachlass — an den Einzelhändler, und zwar in Form einer Erstattung, zahlt.

34. Aus dem Urteil in der Rechtssache Elida Gibbs lässt sich ableiten, dass nicht nur solche Preisnachlässe für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage eine Rolle spielen, die unmittelbar zwischen zwei Vertragsparteien, wie etwa zwischen Hersteller und Endverbraucher, gewährt werden, sondern auch solche Preisnachlässe, die „durch Vermittlung der Einzelhändler... gewährt" [13] werden.

35. So wie der Betrag des Preisnachlasses und damit der Erstattung beim Hersteller zu berücksichtigen ist, ist er auch beim Einzelhändler zu berücksichtigen. Da der Einzelhändler jedoch nicht Leistender, sondern Empfänger dieses Betrages ist, kann dieser Betrag aber auch nicht in derselben Weise wie beim Hersteller zu berücksichtigen sein. Es kann nicht sein, dass nicht nur der Leistende, sondern auch der Empfänger einer Leistung den Betrag entweder nicht einzubeziehen hätte oder diesen Betrag einbeziehen und danach aber wieder abziehen könnte.

36. Wie die irische Regierung zu Recht ausführt, sind im vorliegenden Fall auch die folgenden drei Voraussetzungen für die Qualifizierung als Gegenleistung gegeben:

11 — Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94 (Slg. 1996, I-5311, Randnr. 18).

12 — Urteil vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-18/92 (Bally, Slg. 1993, I-2871, Randnr. 17).

13 — Urteil in der Rechtssache C-317/94 (zitiert in Fußnote 2), Randnr. 31.

der unmittelbare Zusammenhang zwischen Lieferung und Gegenleistung, die Ausdrückbarkeit in Geld sowie der subjektive Wert der Gegenleistung.

37. Der von der Rechtsprechung [14] geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen der Warenlieferung an den Endverbraucher einerseits und — im Anlassfall — beiden Teilen der Gegenleistung andererseits liegt im verfahrensgegenständlichen Gutscheinsystem darin, dass die Lieferung nur dann zum reduzierten Preis erfolgt, wenn auch der Gutschein vorgelegt wird.

38. Ebenso ist die Voraussetzung erfüllt, dass beide Teile der Gegenleistung in Geld ausdrückbar sind. Das gilt sowohl für den vom Endverbraucher gezahlten Geldbetrag als auch für den Gutschein, d. h. für den durch ihn verkörperten Wert. Denn auf dem Gutschein ist jeweils die Höhe des Preisnachlasses angegeben, den der Einzelhändler dem Endverbraucher gewährt und der dem Einzelhändler vom Hersteller erstattet wird.

39. Schließlich erfüllen beide Teile der Gegenleistung die Voraussetzung, dass sie jeweils einen subjektiven Wert darstellen. Während das für den vom Endverbraucher gezahlten Geldbetrag auf der Hand liegt, ergibt es sich für den Gutschein daraus, dass dieser insoferne einen Wert für den Einzelhändler verkörpert, als dieser in der Höhe des Preisnachlasses vom Hersteller eine Erstattung erhält.

40. Aus dem Grundsatz der Steuerneutralität des Systems der Mehrwertsteuer folgt schließlich, dass „die Steuerverwaltung... letztlich keinen Betrag erheben darf, der den vom Endverbraucher gezahlten übersteigt". [15] Dazu käme es jedoch, wenn weder der Hersteller noch der Einzelhändler seinen Mehrwertsteueranteil berichtigen könnte.

41. Aus dem Urteil in der Rechtssache Elida Gibbs ergibt sich, dass die Besteuerungsgrundlage für den Hersteller nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie der „Herstellerpreis abzüglich des auf dem Gutschein angegebenen und erstatteten Betrages ist" [16].

42. Aus dem Urteil in der Rechtssache Elida Gibbs folgt aber ebenso, dass nicht der Einzelhändler die Mehrwertsteuer berichtigen darf. Gemäß diesem Urteil ist es

14 — Urteil vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Staatssecretaris van Financiën/Genossenschaft Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445) sowie Urteile in der Rechtssache 126/88 (zitiert in Fußnote 5) und in der Rechtssache C-33/93 (zitiert in Fußnote 6).

15 — Urteil in der Rechtssache C-317/94 (zitiert in Fußnote 2), Randnr. 24.

16 — Urteil in der Rechtssache C-317/94 (zitiert in Fußnote 2), Randnr. 34.

eben „nicht erforderlich, die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zu berichtigen“ [17].

43. Würde man nämlich auch dem Einzelhändler eine entsprechende Berichtigung gestatten, wären nicht seine gesamten Einnahmen belastet und die Mehrwertsteuer hätte einen Einfluss auf den betrieblichen Gewinn des Einzelhändlers, weil sie für ihn einen Ertragsposten darstellen würde.

44. Nach dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Freemans darf ein Steuerpflichtiger aber keinen „Betrag, der einem Teil des die Gegenleistung für die gelieferten Gegenstände darstellenden Kaufpreises entspräche“, erhalten, „ohne dass dieser Betrag jedoch Teil der Besteuerungsgrundlage wäre“. [18] Das wäre aber gerade der Fall, wenn der Betrag des Gutscheins vom Einzelhändler nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen würde.

45. Dadurch, dass der Betrag des Gutscheins nur beim Hersteller die Besteuerungsgrundlage vermindert, in die des Einzelhändlers aber einzurechnen ist, wird sichergestellt, dass der Betrag weder überhaupt nicht noch doppelt berücksichtigt wird. Vielmehr ist damit sichergestellt, dass der Betrag nur einmal der Besteuerung unterfällt. Zugleich wird damit verhindert, dass der Steuerverwaltung Mehrwertsteuer entgeht oder sie zu viel Steuer einnimmt.

46. Dieses Ergebnis entspricht schließlich dem Mehrwertsteuersystem der Sechsten Richtlinie, dem der Gedanke zugrunde liegt, dass auf jeder Stufe der Leistungskette der auf der jeweiligen Stufe erzeugte Mehrwert der Besteuerung unterliegt.

47. Auf die erste Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Besteuerungsgrundlage der vom Kunden bezahlte Barbetrag zuzüglich des Betrages ist, der dem vom Hersteller gezahlten Preisnachlass entspricht.

V — Zur zweiten Vorlagefrage

A — *Vorbringen der Beteiligten*

48. *Yorkshire* bringt vor, dass die in der Erstattung enthaltene Mehrwertsteuer von

17 — Urteil in der Rechtssache C-317/94 (zitiert in Fußnote 2), Randnr. 33.

18 — Urteil vom 29. Mai 2001 in der Rechtssache C-86/99 (Freemans, Slg. 2001, I-4167), Randnr. 28.

der Vorsteuer abgezogen werden müsse und dass die Erstattung der Steuer nicht von der Ausstellung einer Gutschrift oder Lastschrift abhänge. Einer solchen Ausstellung stehe in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens auch das nationale Recht entgegen. Daher schlägt Yorkshire vor, dass der Einzelhändler den Vorsteuerabzug nicht berichtigen müsse.

49. Die *deutsche Regierung* ist nicht der Auffassung, dass sich die Berichtigungspflicht aus dem Urteil Elida Gibbs ergibt. Sie weist in diesem Zusammenhang vielmehr auf Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie hin, aus dem sich die Berichtigungspflicht des Einzelhändlers ergebe. Die Verminderung der Besteuerungsgrundlage könne nur dadurch eintreten, dass der vom Hersteller an den Einzelhändler gezahlte Erstattungsbetrag als Erstattung an den Einzelhändler aufzufassen sei. Schließlich garantiere nur ein solches System die Neutralität der Mehrwertsteuer, indem der als Vorsteuer abziehbare Betrag mit jenem übereinstimme, den der Hersteller zuvor als Umsatzsteuer geschuldet hat.

50. Nach Ansicht der *britischen Regierung* habe der Einzelhändler die Berichtigung vorzunehmen, weil nur der geschaffene Mehrwert zu besteuern sei.

51. Der *niederländischen Regierung* zufolge erfordere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität die Berichtigung, falls die Besteuerungsgrundlage nur den vom Endverbraucher gezahlten Betrag umfasse.

52. Angesichts der ihrer Meinung nach auf die erste Frage zu gebenden Antwort sind die *irische Regierung* und die *Kommission* der Auffassung, dass die zweite Frage nicht zu beantworten sei.

B — *Würdigung*

53. Die zweite Vorlagefrage wurde für den Fall gestellt, dass die erste Vorlagefrage dahin gehend zu beantworten wäre, dass die Besteuerungsgrundlage nur der vom Kunden bezahlte Barbetrag ist.

54. Da hier dem Gerichtshof vorgeschlagen wird, die erste Vorlagefrage in dem Sinne zu beantworten, dass die Besteuerungsgrundlage den vom Endverbraucher gezahlten Betrag zuzüglich des Betrages der vom Hersteller gezahlten Erstattung umfasst, braucht auf die zweite Frage nicht näher eingegangen werden.

VI — Ergebnis

55. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Auf die erste Vorlagefrage ist — ungeachtet des hypothetischen Falles der Einbeziehung eines Großhändlers — zu antworten, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Besteuerungsgrundlage der vom Kunden bezahlte Betrag zuzüglich des Betrages ist, der dem vom Hersteller gezahlten Preisnachlass entspricht.

2. Aufgrund der hier vorgeschlagenen Beantwortung der ersten Frage ist auf die zweite Vorlagefrage nicht mehr zu antworten.