URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
3. Juli 1997 *

In der Rechtssache C-330/95

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Vereinigtes Königreich), in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Goldsmiths (Jewellers) Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 11 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)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten G. F. Mancini sowie der Richter C. N. Kakouris (Berichterstatter), P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch und R. Schintgen,

Generalanwalt: A. La Pergola
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

* Verfahrenssprache: Englisch.

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Goldsmiths (Jewellers) Ltd, vertreten durch Dario Garcia, Tax partner of Ernst & Young, Chartered Accountants,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Departement, als Bevollmächtigten, Beistand: Barrister Eleanor Sharpston,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Enrico Traversa und Peter Oliver, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Goldsmiths (Jewellers) Ltd, vertreten durch Dario Garcia, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Assistant Treasury Solicitor John E. Collins als Bevollmächtigten, Beistand: Eleanor Sharpston, der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigten, und der Kommission in der Sitzung vom 8. Januar 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. Februar 1997,

folgendes

Urteil

1 Das Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, hat mit Beschluß vom 19. Dezember 1994, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Oktober 1995,

gemäß Artikel 177 EG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung von Artikel 11 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 Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Goldsmiths (Jewellers) Ltd (im folgenden: Klägerin) und den im Vereinigten Königreich für die Einziehung der Mehrwertsteuer zuständigen Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Beklagte) über die Erstattung von von der Klägerin gezahlter Mehrwertsteuer.

3 Ausweislich der Akten traf die Klägerin, die Schmuckartikel herstellt und verkauft, mit der RRI Ltd (im folgenden: RRI), einer Gesellschaft, die im Austausch für Waren Dienstleistungen erbrachte, eine Vereinbarung, nach der die Klägerin der RRI Schmuckartikel als Gegenleistung für Werbedienstleistungen liefern sollte.

4 Entsprechend dieser Vereinbarung lieferte die Klägerin der RRI am 23. Oktober 1991 Schmuckartikel im Wert von 202 809,47 UKL, einschließlich 30 205,67 UKL Mehrwertsteuer. Sie erwarb dadurch einen Anspruch auf Werbedienstleistungen der RRI für den gleichen Betrag einschließlich Mehrwertsteuer.

5 Unter dem Datum vom 28. Februar 1992 stellte die Klägerin der RRI eine Steuerrechnung über dieses Geschäft aus. Sie gab diese Lieferung in ihrer Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum vom 1. September bis zum 31. November 1991 an und zahlte die anfallende Mehrwersteuer an die Steuerbehörden.

6 In der Folge erbrachte die RRI der Klägerin aufgrund dieser Vereinbarung Werbedienstleistungen im Wert von 68 678,03 UKL, einschließlich 9 335 UKL Mehrwertsteuer.

7 Nachdem die RRI weitere Werbedienstleistungen erbracht hatte, wurde sie jedoch zahlungsunfähig und wurde liquidiert, bevor sie alle Verpflichtungen aus dem mit der Klägerin geschlossenen Tauschvertrag erfüllen konnte. Der Wert der Werbedienstleistungen, die der Klägerin nicht erbracht werden konnten, betrug 135 162,12 UKL einschließlich 20 130,53 UKL Mehrwertsteuer.

8 Als die Klägerin erkannte, daß ihr die ausstehenden Werbedienstleistungen nicht mehr erbracht werden würden, berichtigte sie ihre Mehrwertsteuererklärung für den am 28. Februar 1993 endenden Zeitraum, indem sie den Nettobetrag der fälligen Mehrwertsteuer um 20 130 UKL verminderte, also um den Betrag der Mehrwertsteuer auf die von der RRI nicht erbrachten Werbedienstleistungen.

9 Mit Entscheidung vom 1. Juni 1993 lehnten die Beklagten diese Berichtigung ab und richteten einen Mehrwertsteuerbescheid über 20 130 UKL zuzüglich Zinsen an die Klägerin. Diese Entscheidung beruhte auf Section 11 des im entscheidungserheblichen Zeitraum geltenden Finance Act 1990, nach dem Voraussetzung für einen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer für uneinbringliche Forderungen u. a. war, daß die Gegenleistung für die gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen in Geld bestand. Da die Vereinbarung zwischen der Klägerin und der RRI als Gegenleistung keine Geldleistung vorsah, war nach Auffassung der Beklagten die Erstattung der Mehrwertsteuer an die Klägerin ausgeschlossen.

10 Die Klägerin hielt an ihrer Auffassung fest und erhob beim Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, gegen die Entscheidung der Beklagten Klage. Sie beruft sich auf Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie. Absatz 1 dieser Bestimmung 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.

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

11 Die Klägerin macht für ihre Klage geltend, Section 11 des Finance Act 1990, mit dem diese Bestimmung im Vereinigten Königreich durchgeführt worden sei, könne die Steuerbefreiung nicht auf den Fall beschränken, daß die nicht erbrachte Gegenleistung eine Geldleistung sei, sondern müsse sie auch auf den Fall ausdehnen, daß die Gegenleistung eine Sachleistung sei. Section 11 des Finance Act 1990 sei daher mit Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unvereinbar. Nach dieser Bestimmung seien die Mitgliedstaaten zwar befugt, Berichtigungen für uneinbringliche Forderungen völlig auszuschließen, nicht aber für bestimmte Arten von Umsätzen; die Abweichungsbefugnis könne nämlich nur umfassend oder gar nicht ausgeübt werden.

12 Dagegen machen die Beklagten im wesentlichen geltend, die Sechste Richtlinie sei vom Vereinigten Königreich richtig umgesetzt worden, da die Abweichungsbefugnis nach Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie nicht an Voraussetzungen gebunden sei. Nichtanwendung bedeute nicht, daß die Mitgliedstaaten eine Lösung des „Alles oder nichts" wählen müßten, sondern daß sie befugt seien, die Regel in ihrer gegenwärtigen Fassung nicht anzuwenden. Diese Betrachtungsweise entspreche eher dem Zweck der Sechsten Richtlinie.

13 Da das Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, Zweifel hinsichtlich der Auslegung der Sechsten Richtlinie hat, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist die in Artikel 11 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 geregelte Ausnahmebestimmung so auszulegen, daß sie es einem Mitgliedstaat, der Rechtsvorschriften über die Steuererstattung im Falle uneinbringlicher Forderungen erläßt, gestattet, eine steuerliche Entlastung auszuschließen, wenn die nicht erbrachte Gegenleistung in etwas anderem als Geld besteht?

14 Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sieht zur Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage vor, daß im Inland bei Lieferungen von Gegenständen alles Besteuerungsgrundlage ist, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll.

15 Diese Bestimmung ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes der Sechsten Richtlinie, nach dem die Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist (Urteil vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnr. 16) und aus dem folgt, daß die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen Betrag erheben darf, der den dem Steuerpflichtigen gezahlten übersteigt (Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94, Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339, Randnr. 24).

16 Gemäß diesem Grundsatz regelt Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie, in welchen Fällen die Mitgliedstaaten die Besteuerungsgrundlage unter von ihnen festgelegten Bedingungen entsprechend zu vermindern haben. So verpflichtet diese Bestimmung die Mitgliedstaaten, die Besteuerungsgrundlage und damit den Mehrwertsteuerbetrag zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach Bewirkung des Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält.

17 Gemäß Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten jedoch im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von dieser Regel abweichen.

18 Diese ausschließlich in diesem Fall bestehende Abweichungsbefugnis beruht auf der Erwägung, daß es unter bestimmten Umständen und aufgrund der Rechtslage in dem betreffenden Mitgliedstaat schwierig sein kann, nachzuprüfen, ob die Gegenleistung endgültig oder nur vorläufig nicht erbracht worden ist. Die Ausübung dieser Abweichungsbefugnis muß daher gerechtfertigt werden, damit die von den Mitgliedstaaten zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen das mit der Sechsten Richtlinie verfolgte Ziel der Steuerharmonisierung nicht zunichte machen.

19 Das Vereinigte Königreich macht geltend, der Ausschluß der Steuererstattung in Section 11 des Finance Act 1990 sei gerechtfertigt, da die Gefahr der Steuerhinterziehung größer sei, wenn die nicht erbrachte Gegenleistung nicht in Geld bestehe.

20 Diese Rechtfertigung greift aus zwei Gründen nicht durch.

21 Erstens dürfen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen geeignete Maßnahmen gemäß dem Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Belgien, Slg. 1984, 1861, Randnr. 29) grundsätzlich von der in Artikel 11 der Sechsten Richtlinie geregelten Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses spezifischen Zieles unbedingt erforderlich ist.

22 Rechtsvorschriften der im Ausgangsverfahren streitigen Art ändern dadurch, daß sie die Erstattung der Mehrwertsteuer allgemein, systematisch und ohne Unterschied für alle Umsätze ausschließen, bei denen die Gegenleistung nicht in Geld besteht, die Besteuerungsgrundlage für diese Umsatzart stärker, als dies zur Verhütung der Gefahr von Steuerhinterziehungen unbedingt erforderlich ist. Dies wird noch dadurch verdeutlicht, daß, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen einräumt, im Ausgangsverfahren keine Gefahr der Steuerhinterziehung bestand.

23 Zweitens wird weder in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a noch in Artikel 11 Teil C Absatz 1 zwischen Gegenleistungen in Form von Geldzahlungen und solchen in Form von Sachleistungen unterschieden. Nach dem Urteil Naturally Yours Cosmetics, a. a. O., Randnr. 16, genügt es nämlich für die Anwendung dieser Bestimmungen, daß die Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann (vgl. auch Urteil vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-33/93, Empire Stores, Slg. 1994, I-2329, Randnr. 12). Da beide Sachverhalte in wirtschaftlicher und in geschäftlicher Hinsicht vergleichbar sind, werden beide Arten von Gegenleistungen durch die Sechste Richtlinie gleich behandelt.

24 Daraus, daß bei Umsätzen, bei denen die Gegenleistung in Form einer Sachleistung zu erbringen ist, die Mehrwertsteuererstattung ausgeschlossen ist, wenn die Gegenleistung ganz oder teilweise nicht erbracht wird, ergibt sich eine Diskriminierung dieser Art von Umsätzen gegenüber solchen, bei denen die Gegenleistung in Geld besteht.

25 Eine Unterscheidung, wie sie mit der streitigen Bestimmung getroffen wird, hält nämlich die Wirtschaftsteilnehmer vom Abschluß von Tauschverträgen ab, obwohl sich diese Verträge unter wirtschaftlichen und geschäftlichen Gesichtspunkten nicht von Verträgen über Umsätze mit einer Gegenleistung in Form einer Geldzahlung unterscheiden, und beschränkt damit die Freiheit der Wirtschaftsteilnehmer, den Vertragstyp zu wählen, der ihrer Ansicht nach für die Erfüllung ihrer wirtschaftlichen Interessen am besten geeignet ist.

26 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, daß die in Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ausnahmebestimmung so auszulegen ist, daß sie es nicht zuläßt, daß ein Mitgliedstaat beim Erlaß von Rechtsvorschriften über die Erstattung der Mehrwertsteuer im Falle vollständiger oder teilweiser Nichterbringung der Gegenleistung die Erstattung für

den Fall ausschließt, daß die nicht erbrachte Gegenleistung eine Sachleistung ist, während er sie gewährt, wenn die Gegenleistung in Geld besteht.

27 In der mündlichen Verhandlung hat die Regierung des Vereinigten Königreichs beantragt, die Wirkungen des Urteils zeitlich zu beschränken, falls der Gerichtshof die fragliche Ausnahmebestimmung so auslegen sollte, daß sie es nicht zulasse, daß ein Mitgliedstaat die Mehrwertsteuererstattung für den Fall ausschließe, daß die nicht erbrachte Gegenleistung eine Sachleistung sei. Sie hat hierfür im wesentlichen geltend gemacht, diese Auslegung werfe für das Vereinigte Königreich und die anderen Mitgliedstaaten, die diese Ausnahmebestimmung in gutem Glauben ausgelegt hätten, ganz erhebliche Probleme auf.

28 Das Vereinigte Königreich hat keine konkreten Gesichtspunkte dafür vorgetragen, daß sich aus dieser Auslegung der fraglichen Ausnahmebestimmung beträchtliche Probleme ergäben. Im vorliegenden Fall ist eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß ein Urteil, mit dem eine Vorschrift ausgelegt wird, auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der ausgelegten Vorschrift zurückwirkt, daher durch nichts gerechtfertigt.

Kosten

29 Die Auslagen der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen 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 Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, mit Beschluß vom 19. Dezember 1994 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Die in Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 2 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 vorgesehene Ausnahmebestimmung ist so auszulegen, daß sie es nicht zuläßt, daß ein Mitgliedstaat beim Erlaß von Rechtsvorschriften über die Erstattung der Mehrwertsteuer im Falle vollständiger oder teilweiser Nichterbringung der Gegenleistung die Erstattung für den Fall ausschließt, daß die nicht erbrachte Gegenleistung eine Sachleistung ist, während er sie gewährt, wenn die Gegenleistung in Geld besteht.

Mancini Kakouris Kapteyn

Hirsch Schintgen

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 3. Juli 1997.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

G. F. Mancini