URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
24. Oktober 1996 *

In der Rechtssache C-288/94

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag vom Value Added Tax Tribunal London in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Argos Distributors Ltd

gegen

Commissioners of Customs and Excise

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. L 145, S. 1)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten G. F. Mancini, der Richter C. N. Kakouris (Berichterstatter) und G. Hirsch,

* Verfahrenssprache: Englisch.

Generalanwalt: N. Fennelly
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Argos Distributors Ltd, vertreten durch David Milne, QC, beauftragt durch Solicitors Herbert Smith,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, als Bevollmächtigten, Beistand: Barrister Nicholas Paines,

— der griechischen Regierung, vertreten durch Michail Apessos, beigeordneter Rechtsberater, und Foteini Dedousi, Rechtsberaterin der Eingangsstufe, beide Juristischer Dienst des Staates, und Anna Rokofyllou, Sonderberaterin beim beigeordneten Minister für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigte,

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

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Argos Distributors Ltd, vertreten durch David Milne, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Kenneth Parker, QC, der griechischen Regierung, vertreten durch Michail Apessos und Fokion Georgakopoulos, beigeordneter Rechtsberater im Juristischen Dienst des Staates, als Bevollmächtigten, und durch Anna Rokofyllou, sowie der Kommission, vertreten durch Peter Oliver und Enrico Traversa, in der Sitzung vom 25. April 1996,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. Juni 1996,

folgendes

Urteil

1 Das Value Added Tax Tribunal London hat mit Beschluß vom 26. September 1994, beim Gerichtshof eingegangen am 25. Oktober 1994, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. L 145, S. 1; nachstehend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Argos Distributors Ltd (nachstehend: Argos) und den Commissioners of Customs and Excise (nachstehend: Commissioners), der für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Behörde, über die Erstattung der von Argos an die Regierung des Vereinigten Königreichs aufgrund der Mehrwertsteuerpflicht gezahlten Beträge.

3 Aus dem Vorlagebeschluß und den Akten des Ausgangsrechtsstreits geht hervor, daß Argos ein Einzelhandelsunternehmen ist, das seine Waren in über 300 Ausstellungsräumen, über die es im gesamten Vereinigten Königreich verfügt, nach Katalog verkauft.

4 Zur Bezahlung der gekauften Waren können Gutscheine (vouchers) verwendet werden, die Argos im Rahmen ihres Werbeprogramms ausgibt und verkauft. Bei

den Gutscheinen handelt es sich um gedruckte Bescheinigungen mit einem Nennwert von 1, 5, 10, 20 oder 25 UKL. Nach den Bedingungen für die Verwendung der Gutscheine können diese zur völligen oder teilweisen Bezahlung der in den Ausstellungsräumen von Argos angebotenen Waren oder Dienstleistungen zum angegebenen Preis verwendet, aber nicht erstattet werden.

5 Argos verkauft ihre Gutscheine entweder zu einem Betrag, der ihrem Nennwert entspricht, oder mit einem Rabatt auf den Nennwert. Die Höhe dieses Rabatts hängt vom Umfang der Bestellung ab. Der gewöhnliche Rabatt beträgt bei einer Bestellung mit einem Nennwert ab 500 UKL 5 % des Nennwerts der Gutscheine. Übersteigt der jährliche Bestellumfang 10 000 oder 50 000 UKL, wird nachträglich ein Zusatzrabatt von 1 % oder 2,5 % gewährt.

6 Erwerber dieser Gutscheine sind hauptsächlich Unternehmen, die sie dann an ihre Arbeitnehmer oder Vertreter als Prämie weitergeben, und Finanzdienstleistungsunternehmen, die sie öffentlich mit oder ohne Abschlag von ihrem Nennwert zum Kauf anbieten. Dem Endabnehmer des Gutscheins ist möglicherweise nicht bekannt, wer der Ersterwerber war oder ob auf den Nennwert ein Rabatt gewährt wurde.

7 Jeder Kunde kann beim Einkauf in einem der Geschäfte von Argos den Preis der Ware ganz oder teilweise mit einem Gutschein bis zu dessen Nennwert bezahlen. Liegt dieser über dem Wert des Einkaufs, wird der Mehrbetrag nicht in bar erstattet. Bei Diebstahl können die Gutscheine für nichtig erklärt und Ersatzscheine ausgegeben werden. Nach ihrer Verwendung in einem der Geschäfte von Argos werden die Gutscheine für nichtig erklärt und vernichtet.

8 Durch dieses System gibt Argos den Empfängern der Gutscheine einen Anreiz, ihre Ausstellungsräume aufzusuchen, macht sich in der Öffentlichkeit bekannt und erhöht ihren Umsatz. Zudem hat sie dadurch einen besseren Cash-flow.

9 Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Berechnung der Mehrwertsteuer, die Argos als steuerpflichtiges Unternehmen auf ihre Einnahmen aus dem Verkauf der mit Gutscheinen bezahlten Waren zu entrichten hat. Nach Ansicht der Commissioners bildet bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage der Nennwert der Gutscheine die Gegenleistung für die Lieferung der Ware unabhängig davon, ob der Käufer beim Ersterwerb des Gutscheins bei Argos einen Rabatt erhalten hat.

10 Argos ist dagegen der Auffassung, daß sie nicht den vollen Betrag des Nennwerts der Gutscheine erhalte, sondern nur die Differenz zwischen diesem Betrag und dem Rabatt, der dem Ersterwerber der Gutscheine gewährt worden sei, so daß dieser Betrag die Besteuerungsgrundlage bilde. Sie beantragte deshalb bei den Commissioners, ihr einen Teilbetrag von 1 363 245 UKL der vom 1. April 1983 bis zum 27. März 1993 entrichteten Mehrwertsteuer zu erstatten. Dieser Antrag wurde abgelehnt. Argos rief gegen diese Entscheidung das Value Added Tax Tribunal London an.

11 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts ist für die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage im Bereich der Mehrwertsteuer der Begriff der Gegenleistung im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie entscheidend. Dieser lautet wie folgt:

„(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;

b) ...“

12 Dem vorlegenden Gericht zufolge ist in der vorliegenden Rechtssache festzustellen, welchen Wert die in Form eines Gutscheins erbrachte Gegenleistung hat, wenn der Gutschein von einem Endabnehmer in einem Argos-Geschäft zur Bezahlung vorgelegt wird und der Endabnehmer nicht der Ersterwerber ist, der beim Kauf des Gutscheins einen Rabatt erhalten hat. Angesichts des Wortlauts von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b, wonach die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden müßten und dieser sie zu dem Zeitpunkt erhalten müsse, zu dem der Umsatz bewirkt werde, müsse für die Zwecke der Anwendung der fraglichen Bestimmung ein Bezug zwischen dem Ersterwerb des Gutscheins, bei dem Rabatt gewährt worden sei, und seiner letzten Verwendung hergestellt werden. Ebenso sei im Hinblick darauf, daß eine Ware mit einem Gutschein vollständig bezahlt werden könne, für die Zwecke der Anwendung dieser Bestimmung festzustellen, ob ein Rabatt sich auf den gesamten Preis einer Ware beziehen könne.

13 Da das Value Added Tax Tribunal Zweifel hat, wie der Rechtsstreit zu entscheiden ist, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1) Ist Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß der Ausdruck „Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis“ auf einen Sachverhalt anwendbar ist, in dem der Nennwert eines von dem Warenlieferanten ausgestellten Gutscheins den normalen Einzelhandelsverkaufspreis des Lieferanten in voller Höhe abdeckt oder abdecken kann?

2) Ist in einem Fall, in dem ein Warenlieferant an einen Erwerber unter Gewährung eines Rabatts einen Gutschein verkauft hat, der später von einem Kunden, der nicht der Erwerber des Gutscheins war und der normalerweise den für den Gutschein gezahlten Betrag nicht kennt, zur vollständigen oder (häufiger) teilweisen Bezahlung von Waren vorgelegt wird, Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß mit dem Ausdruck „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",

a) die Differenz zwischen dem Nennwert der Gutscheine und dem Preis, den der Lieferant dem Ersterwerber des Gutscheins berechnet hat, oder

b) der gesamte Nennwert des Gutscheins oder

c) keiner dieser beiden Beträge

gemeint ist?

3) Ist, falls Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b in dem vorstehend beschriebenen Fall nicht anwendbar ist, Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dahin auszulegen, daß der durch den Gutschein gebildete Teil der Gegenleistung

a) der Nennwert des Gutscheins oder aber

b) der Betrag ist, den der Warenlieferant aufgrund des Verkaufs des Gutscheins tatsächlich erhalten hat?

Zur dritten Frage

14 Mit seiner — zweckmäßigerweise zuerst zu prüfenden — dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buch-

stabe a der Sechsten Richtlinie in einem Fall, in dem ein Lieferant an einen Erwerber einen Gutschein unter Gewährung eines Rabatts mit dem Versprechen verkauft hat, diesen Gutschein später beim Kauf von Waren durch einen Kunden, der nicht der Erwerber des Gutscheins war und der normalerweise den tatsächlichen, vom Lieferanten beim Verkauf des Gutscheins verlangten Preis nicht kennt, zu seinem Nennwert als vollständige oder teilweise Bezahlung anzunehmen, dahin auszulegen ist, daß die durch den Gutschein gebildete Gegenleistung der Nennwert des Gutscheins oder aber der Betrag ist, den der Lieferant beim Verkauf des Gutscheins tatsächlich erhalten hat.

15 Diese Frage betrifft den Kauf von Waren, die Argos in ihren Geschäften verkauft und die der Käufer ganz oder teilweise mittels eines Gutscheins bezahlt. Sie betrifft nicht den zu einem früheren Zeitpunkt erfolgenden Verkauf der Gutscheine durch Argos.

16 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferung einer Ware oder bei Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stellt also den subjektiven, nämlich im konkreten Fall tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Maßstäben geschätzten Wert dar (Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88, Boots Company, Slg. 1990, I-1235, und vom 5. Mai 1994 in der Rechtssache C-38/93, Glawe, Slg. 1994, I-1679).

17 Außerdem muß diese Gegenleistung, wenn sie nicht in Geld besteht, nach ständiger Rechtsprechung jedenfalls in Geld ausgedrückt werden können (Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats und Naturally Yours Cosmetics, a. a. O.).

18 Im vorliegenden Fall besteht die subjektive Gegenleistung, die Argos beim Verkauf ihrer Waren tatsächlich erhalten hat, ganz oder teilweise in vom Käufer der Waren vorgelegten Gutscheinen. Da der Gutschein nach Auffassung von Argos in Höhe seines Nennwerts einen Teil des Katalogpreises bildet, stellt sich nur die Frage, welchen tatsächlichen Geldwert der Gutschein hat, den Argos als Zahlungsmittel annimmt.

19 Gemäß den Bedingungen für den Ersterwerb des Gutscheins, ist dieser nichts anderes als eine Urkunde, die die von Argos eingegangene Verpflichtung verkörpert, ihn anstelle von Geld zu seinem Nennwert anzunehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil Boots Company, a. a. O., Randnr. 21).

20 Zur Feststellung des tatsächlichen Geldwerts, den die Annahme des Gutscheins als Zahlungsmittel für Argos hat, ist auf den insoweit allein maßgeblichen Vorgang abzustellen, nämlich auf den erstmaligen Verkauf des Gutscheins mit oder ohne Rabatt. Aus diesem Vorgang ergibt sich, daß der tatsächliche Geldwert, den der Gutschein für Argos bei seiner Annahme als Zahlungsmittel hat, dem Geldbetrag entspricht, den sie bei seinem Verkauf erhalten hat, d. h. dem Nennwert des Gutscheins abzüglich des etwa gewährten Rabatts.

21 Daß einem Käufer von Argos-Waren dieser tatsächliche Geldwert des von ihm verwendeten Gutscheins unbekannt ist, ist unerheblich; im vorliegenden Fall kommt es nämlich auf den tatsächlichen Geldwert an, den Argos erhält, wenn sie als Bezahlung ihrer Waren Gutscheine annimmt, denn allein dieser tatsächliche Geldwert hat die Besteuerungsgrundlage zu bilden.

22 Dieser Auslegung steht nicht entgegen, daß bei den einzelnen Transaktionen nicht im Detail bekannt ist, was Argos als Gegenleistung für die Warenlieferung erhält. Insoweit obliegt die Beweislast im vorliegenden Fall dem Lieferanten. Argos macht unwidersprochen geltend, daß es aufgrund der Seriennummer auf jedem Gutschein möglich sei, bei seiner Vorlage in einem Geschäft den Ersterwerber und den ihm etwa gewährten Rabatt zu ermitteln. Somit ist es nicht schwer, nachzuprüfen, wel-

chen Teil der Gesamteinnahmen von Argos die erhaltenen Gutscheine abzüglich aller gewährten Rabatte ausmachen (vgl. in diesem Sinn Urteil Glawe, a. a. O.).

23 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, daß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in einem Fall, in dem ein Lieferant an einen Erwerber einen Gutschein unter Gewährung eines Rabatts mit dem Versprechen verkauft hat, diesen Gutschein später beim Kauf von Waren durch einen Kunden, der nicht der Erwerber des Gutscheins war und der normalerweise den tatsächlichen, vom Lieferanten beim Verkauf des Gutscheins verlangten Preis nicht kennt, zu seinem Nennwert als vollständige oder teilweise Bezahlung anzunehmen, dahin auszulegen ist, daß die durch den Gutschein gebildete Gegenleistung der Betrag ist, den der Lieferant beim Verkauf des Gutscheins tatsächlich erhalten hat.

Zu den anderen Fragen

24 Angesichts der Antwort auf die dritte Frage brauchen die anderen Fragen nicht beantwortet zu werden.

Kosten

25 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der griechischen Regierung 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 London mit Beschluß vom 26. September 1994 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist in einem Fall, in dem ein Lieferant an einen Erwerber einen Gutschein unter Gewährung eines Rabatts mit dem Versprechen verkauft hat, diesen Gutschein später beim Kauf von Waren durch einen Kunden, der nicht der Erwerber des Gutscheins war und der normalerweise den tatsächlichen, vom Lieferanten beim Verkauf des Gutscheins verlangten Preis nicht kennt, zu seinem Nennwert als vollständige oder teilweise Bezahlung anzunehmen, dahin auszulegen, daß die durch den Gutschein gebildete Gegenleistung der Betrag ist, den der Lieferant beim Verkauf des Gutscheins tatsächlich erhalten hat.

Mancini Kakouris Hirsch

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 24. Oktober 1996.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

G. F. Mancini