URTEIL DES GERICHTSHOFES

15. Mai 2001 *

In der Rechtssache C-34/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom House of Lords (Vereinigtes Königreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Commissioners of Customs & Excise

gegen

Primback Ltd

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom

* Verfahrenssprache: Englisch.

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

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten C. Gulmann, A. La Pergola und V. Skouris, der Richter D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, L. Sevón und R. Schintgen (Berichterstatter) sowie der Richterin N. Colneric,

Generalanwalt: S. Alber
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Primback Ltd, vertreten durch J. Fenwick, QC, und P. Cargill-Thompson, Barrister, beauftragt durch Hutchinson Mainprice & Co., Solicitors,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Magrill als Bevollmächtigten, im Beistand von N. Pleming und C. Vajda, QC,

— der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und C.-D. Quassowski als Bevollmächtigte,

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

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und F. Riddy als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Primback Ltd, vertreten durch J. Fenwick und P. Cargill-Thompson, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Magrill, im Beistand von N. Pleming und C. Vajda, der irischen Regierung, vertreten durch D. Moloney, und der Kommission, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten in der Sitzung vom 28. November 2000

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 18. Januar 2001,

folgendes

Urteil

1 Das House of Lords hat mit Beschluss vom 1. Februar 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Februar 1999, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Arti-

kel 234 EG) drei Fragen nach der Auslegung des Artikels 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 (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Gesellschaft Primback Ltd (im Folgenden: Primback) und den Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Commissioners), die im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständig sind, wegen der Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die Primback für Warenlieferungen an Endverbraucher in den Jahren 1989 und 1990 schuldet.

Die Sechste Richtlinie

3 In Artikel 2 des Titels II „Steueranwendungsbereich" der Sechsten Richtlinie, heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

(2) ..."

4 Artikel 11, der den Titel VIII „Besteuerungsgrundlage" der Sechsten Richtlinie bildet, bestimmt:

„A. *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.

...

(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;

...“

5 Artikel 13 der Sechsten Richtlinie, der zu Titel × „Steuerbefreiungen“ gehört, bestimmt unter der Überschrift „Steuerbefreiungen im Inland“:

„A. *Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten*

...

B. *Sonstige Steuerbefreiungen*

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

d) die folgenden Umsätze:

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber,

...

...

C. *Optionen*

Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:

a) ...

b) bei den Umsätzen nach Teil B Buchstaben d)...

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung."

Das Ausgangsverfahren

6 Primback betreibt ein Möbeleinzelhandelsgeschäft. Sie bietet ihren Kunden die Möglichkeit an, die gekauften Waren mit Hilfe eines zinslosen Darlehens eines Geldinstituts zu bezahlen.

7 Der Kunde, der von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, erhält von Primback eine Rechnung, in der als Preis der Waren der im Geschäft bei Abschluss des Kaufvertrags angeschlagene Preis angegeben ist.

8 Nach den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften muss Primback keine Rechnung ausstellen, in der die Mehrwertsteuer ausgewiesen ist, sofern der Kunde dies nicht verlangt.

9 Gleichzeitig mit dem Kaufvertrag schließt der Kunde, der dies wünscht, mit dem mit Primback in Verbindung stehenden Geldinstitut einen Darlehensvertrag über einen Betrag in Höhe des Barpreises der Waren, gegebenenfalls zuzüglich der Kosten eines Warenkreditversicherungsvertrags oder abzüglich einer vom Kunden an Primback geleisteten Anzahlung.

10 Nach diesem Vertrag verpflichtet sich das Geldinstitut, dem Kunden ein Darlehen über einen Betrag in Höhe des Kaufpreises, den dieser Kunde Primback schuldet, zu gewähren und diesen Betrag gegen eine schriftliche Erklärung des Kunden, dass die Waren geliefert und aufgestellt worden seien, zur Bezahlung dieses Preises unmittelbar an Primback auszuzahlen. Das Geldinstitut erhält keine Rechte an den vom Kunden erworbenen Waren.

11 Der Kunde zahlt dem Geldinstitut den Darlehensbetrag während der Laufzeit des Darlehens in festen monatlichen Raten zurück; er zahlt ihm also keine Zinsen.

12 Primback traf mit verschiedenen Geldinstituten mündliche Abmachungen, die von Region zu Region unterschiedlich waren. Den Kunden waren diese Abmachungen nicht bekannt.

13 Nach diesen Abmachungen zahlt das Geldinstitut, das einem Kunden von Primback ein zinsloses Darlehen gewährt, dieser ungeachtet der Bestimmungen des Darlehensvertrags einen Betrag aus, der niedriger ist als der vom Kunden geschuldete Kaufpreis, denn es zieht von diesem im Voraus als Gegenleistung für das Darlehen eine Provision ab — in dem im Vorlagebeschluß angeführten Beispiel in Höhe von 18 % des Verkaufspreises.

14 Primback meldete in ihrer Steuererklärung die Mehrwertsteuer nur für den Betrag an, den sie entweder bei Barzahlung vom Kunden oder bei Bezahlung der Waren mittels eines zinslosen Darlehens vom Geldinstitut tatsächlich erhalten hatte; sie zahlte die Mehrwertsteuer in dieser Höhe.

15 Die Commissioners vertraten jedoch die Auffassung, Primback hätte die Mehrwertsteuer vom vollen Kaufpreis der Waren, den sie ihren Kunden in Rechnung gestellt habe, entrichten müssen, und erließen gegen sie daher für die Zeit vom 12. Juni 1989 bis zum 31. Dezember 1990 einen Berichtigungsbescheid über 15 530 GBP.

16 Dagegen rief Primback nacheinander das VAT and Duties Tribunal, den High Court of Justice (England & Wales) und den Court of Appeal (England & Wales) (Vereinigtes Königreich) an.

17 Sie unterlag in erster und in zweiter Instanz am 12. Mai 1993 bzw. am 26. Juli 1994.

18 Der Court of Appeal gab dem Rechtsmittel von Primback jedoch mit Entscheidung vom 25. April 1996 statt und ließ die Kassationsbeschwerde der Commissioners zu.

19 Daraufhin legten die Commissioners Rechtsmittel beim House of Lords ein.

20 Das House of Lords hat beschlossen, den Rechtsstreit auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Wenn ein Einzelhändler zu einem einheitlichen Preis Waren und das Recht auf einen verlängerten Kredit für einen bestimmten Zeitraum zur Bezahlung dieses Preises anbietet — wobei der Kredit von einer anderen Person als dem Einzelhändler und ohne zusätzliche Kosten für den Kunden bereitzustellen ist —, welches ist dann die Besteuerungsgrundlage, auf der der Einzelhändler für die gelieferten Waren im Hinblick auf Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Artikel 13 Teil B Buchstabe d Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates die Steuer zu entrichten hat? Ist die Besteuerungsgrundlage im einzelnen

   a) der volle vom Kunden zu zahlende Betrag;

   b) der volle vom Kunden zu zahlende Betrag abzüglich des Wertes des Kredites;

c) (falls von b abweichend) der Betrag, den der Einzelhändler tatsächlich einnimmt, oder

d) ein auf einer anderen, und gegebenenfalls auf welcher Grundlage berechneter Betrag?

2. Wenn die Besteuerungsgrundlage in dem vollen vom Kunden zu zahlenden Betrag abzüglich des Wertes des Kredites besteht (siehe Frage 1 b), wie ist dann dieser Kredit zu beziffern?

3. Wird die Antwort auf die erste Frage durch den Umstand beeinflusst, dass

a) die Lieferung von Waren an den Kunden als aufgrund eines zinslosen Kredits erfolgend beschrieben wird;

b) der Kunde im Zeitpunkt des Verkaufsvorgangs einen Darlehensvertrag mit einem Geldinstitut schließt, dessen Bedingungen

i) ein Versprechen des Geldinstituts, an den Einzelhändler einen Betrag in Höhe des Darlehens (dessen Betrag dem in der Werbung angegebenen Preis der Waren entspricht) zu zahlen;

ii) eine Erklärung, dass der für das Darlehen geltende Zinssatz 0 % beträgt, und

iii) eine Erklärung, mit der der Kunde dem Geldinstitut die Genehmigung erteilt, den vollen Betrag des Darlehens an den Einzelhändler zu zahlen, und eine entsprechende Einverständniserklärung des Geldinstituts

enthalten, und

c) als Ergebnis eines gesonderten Vertrages zwischen dem Einzelhändler und dem Geldinstitut (dessen Bestehen und Bedingungen dem Kunden nicht offengelegt werden) der Geldbetrag, den der Einzelhändler erhält, niedriger ist als der volle Betrag des in der Werbung angegebenen Preises für die Waren?

Die Vorlagefragen

21 Das vorlegende Gericht möchte mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, wissen, ob Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen ist, dass bei einer entgeltlichen Lieferung von Gegenständen, die folgende Merkmale aufweist:

— ein Einzelhandelsverkäufer verkauft Waren zu dem angegebenen Preis, den er dem Käufer in Rechnung stellt und der sich nicht danach ändert, ob der Käufer bar oder mittels eines Kredits zahlt;

— der Erwerb der Waren wird auf Wunsch des Käufers mit Hilfe eines für ihn zinslosen Kredits finanziert, der von einer Finanzierungsgesellschaft zur Verfügung gestellt wird, bei der es sich nicht um den Verkäufer handelt;

— die Finanzierungsgesellschaft verpflichtet sich gegenüber dem Käufer, für dessen Rechnung dem Verkäufer den angegebenen und in Rechnung gestellten Verkaufspreis zu zahlen;

— in Wirklichkeit zahlt die Finanzierungsgesellschaft dem Verkäufer nach Maßgabe von Abmachungen, die sie mit diesem getroffen hat, die jedoch dem Käufer nicht bekannt sind, einen Betrag, der niedriger ist als der angegebene und in Rechnung gestellte Preis, und

— der Käufer zahlt der Finanzierungsgesellschaft einen Betrag in Höhe des angegebenen und in Rechnung gestellten Kaufpreises zurück,

die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die auf den Verkauf der Waren entfällt, nur der Betrag ist, den der Verkäufer tatsächlich erhalten hat, oder aber der volle vom Käufer geschuldete Betrag.

22 Zur Beantwortung der so umformulierten Vorlagefragen ist zunächst festzustellen, dass der in Rede stehende Sachverhalt zwar aus mehreren Umsätzen besteht, von denen einer, die Zurverfügungstellung eines Kredits durch eine Finanzierungsgesellschaft, nach Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit ist, während ein anderer, die Lieferung der Waren durch einen Einzelhändler an einen Endverbraucher zu einem Preis, der die Option einer für den Kunden kostenlosen Kreditgewährung durch einen Dritten einschließt, der Mehrwertsteuer unterliegt, dass aber mit den Vorlagefragen nur die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer festgesetzt werden soll, die ein Steuerpflichtiger wie Primback für diesen zweiten Umsatz schuldet.

23 Zum einen wird die Besteuerungsgrundlage für diese entgeltliche Lieferung von Gegenständen durch Artikel 11 der Sechsten Richtlinie festgesetzt. Aus der neunten Begründungserwägung dieser Richtlinie geht hervor, dass zur Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie bestimmt, dass die Besteuerungsgrundlage im Inland für Lieferungen

von Gegenständen alles ist, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer für diesen Umsatz vom Abnehmer oder einem Dritten erhält oder erhalten soll.

24 Zum anderen stellt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes diese Gegenleistung den subjektiven, nämlich im konkreten Fall tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Maßstäben geschätzten Wert dar (Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94, Argos Distributors, Slg. 1996, I-5311, Randnr. 16).

25 Entscheidend ist daher das Bestehen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Austausch gegenseitiger Leistungen, wobei das Entgelt, das die eine Partei erhält, den tatsächlichen Gegenwert des der anderen gelieferten Gegenstands darstellt.

26 Im Ausgangsverfahren haben die Parteien des Kaufvertrags jedoch vereinbart, dass die Gegenleistung für die Ware in dem angegebenen Preis besteht, den der Kunde im voraus kennt und der ihm von Primback in Rechnung gestellt wird, wobei dieser Preis zudem nicht davon abhängt, ob der Kunde bar oder mittels des Kredits zahlt, den der Einzelhändler anbietet und den ein Geldinstitut zur Verfügung stellt.

27 Im Übrigen ist Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes dahin auszulegen, dass dann, wenn der Käufer bei einem Kaufvertrag den Preis der Ware mittels Kreditkarte entrichtet und das Kreditkarteninstitut dem Lieferanten den Preis unter Einbehaltung eines bestimmten Prozentsatzes als Provision für das Erbringen einer Dienstleistung an den Lieferanten der Ware bezahlt, der einbehaltene Betrag in die Besteuerungsgrundlage der Steuer einzubeziehen ist, die der steuerpflichtige Lieferant an den Fiskus abzuführen hat (Urteil vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-18/92, Bally, Slg. 1993, I-2871, Randnr. 18).

28 In Randnummer 14 des Urteils Bally hat der Gerichtshof festgestellt, dass das durch Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie angestrebte Harmonisierungsziel nicht erreicht werden kann, wenn die Besteuerungsgrundlage nach Maßgabe dessen unterschiedlich wäre, ob es sich um die Berechnung der vom Endverbraucher zu tragenden Mehrwertsteuer oder um die Ermittlung des vom Steuerpflichtigen an den Fiskus abzuführenden Betrages handelte.

29 In den Randnummern 9, 10 und 16 des Urteils Bally heißt es weiter, dass der vom Kreditkarteninstitut einbehaltene Betrag in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des zwischen dem Lieferanten und dem Käufer vereinbarten Verkaufspreises die Gegenleistung für eine Dienstleistung darstellt, die das Kreditkarteninstitut dem Lieferanten erbringt und die in der Garantie für die Bezahlung der Ware besteht; diese Dienstleistung ist Teil eines anderen unabhängigen Geschäftsvorgangs ist, der von der Mehrwertsteuer befreit ist, für den der Käufer ein Dritter ist und der die Besteuerungsgrundlage des Kaufvertrags zwischen dem Lieferanten und dem Käufer nicht berühren kann.

30 Schließlich hat der Gerichtshof in Randnummer 17 des Urteils Bally hinzugefügt, dass auch die zwischen Käufer und Lieferant vereinbarten Zahlungsmodalitäten die Besteuerungsgrundlage nicht ändern können.

31 Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs, die deutsche und die irische Regierung sowie die Kommission zu Recht geltend gemacht haben, ist dieser Begründung des Urteils Bally auch in einem Fall wie dem Ausgangsrechtsstreit zu folgen, da für die Erhebung der Mehrwertsteuer die Zahlungen mit einer Kreditkarte den mittels eines zinslosen Kredits geleisteten Zahlungen, die der Verkäufer vorschlägt und ein Dritter anbietet, entsprechen. Der Rechtssache Bally und der gegenwärtig beim House of Lords anhängigen Rechtssache ist gemeinsam, dass der Kunde einen Vertrag mit einem Geldinstitut geschlossen hat, das den Preis der gekauften Waren nach Abzug einer Provision unmittelbar an den Verkäufer zahlt und diesem somit die Bezahlung der Waren garantiert. Außerdem

braucht weder der Kunde, der mit einer Kreditkarte bezahlt, noch derjenige, der einen Gegenstand auf Kredit kauft, beim Kauf in bar zu bezahlen, da er über einen Kredit verfügt, den ein Geldinstitut eingeräumt hat.

32 Dies gilt umso mehr im Ausgangsverfahren, in dem dem Käufer nach den Erhebungen des vorlegenden Gerichts weder das Vorliegen noch der Inhalt der mündlich zwischen dem Verkäufer und einer Finanzierungsgesellschaft getroffenen Abmachung bekannt sind.

33 Nach alldem ist in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens Besteuerungsgrundlage des Warenverkaufs zwischen dem Einzelhändler und dem Endverbraucher der volle vom Verkäufer angegebene, dem Käufer in Rechnung gestellte und von ihm geschuldete Betrag.

34 Primback wendet jedoch ein, nicht nur bezöge sich die Besteuerungsgrundlage, wenn sie zum Zweck der Berechnung der Mehrwertsteuer im vorliegenden Fall den vollen, vom Einzelhändler seinem Kunden in Rechnung gestellten Betrag umfasste, ohne dass die von dem Geldinstitut zu Lasten des Verkäufers einbehaltene Provision abgezogen würde, auf einen Betrag, der höher wäre als der Betrag, den der Verkäufer tatsächlich erhalte, sondern vor allem belastete die Mehrwertsteuer auch den Wert des Kredits, der in dem angegebenen und dem Käufer in Rechnung gestellten Preis enthalten wäre, so dass die Steuer entgegen der Mehrwertsteuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie auf die Gewährung eines Kredits erhoben würde.

35 Da die wirtschaftliche Lage berücksichtigt werden müsse, könnten die verschiedenen Geschäftsvorgänge zwischen den Beteiligten im vorliegenden Fall keinesfalls einzeln untersucht werden. In einem Fall wie dem Ausgangsrechtsstreit, in dem dem Kunden von zwei verschiedenen Personen zu einem einzigen Preis zwei Leistungen erbracht würden, wobei die eine Leistung von der Steuer befreit sei und die andere besteuert werde, man aber keine von beiden als Nebenleistung der anderen ansehen könne, sei die richtige Methode zur Festsetzung der Besteuerungsgrundlage, dass der Wert der Gegenleistung entsprechend auf die beiden Leistungen aufgeteilt werde. Da die Gewährung eines

Kredits unbestreitbar einen Wert habe und der angegebene und dem Käufer in Rechnung gestellte Preis in Wirklichkeit die Kosten des ihm gewährten zinslosen Darlehens umfasse, sei folgerichtig die Gegenleistung für den tatsächlichen Wert der Waren in der Differenz zwischen dem angegebenen Kaufpreis und den letztlich zu Lasten des Einzelhändlers gehenden Kreditkosten zu sehen.

36 Hilfsweise macht Primback geltend, die Provision, die das Geldinstitut einbehalte, stelle einen Rabatt oder eine Rückvergütung auf den Preis im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dar und sei daher nicht in die Besteuerungsgrundlage, auf der der Einzelhändler die Lieferung der Gegenstände an den Endverbraucher zu versteuern habe, einzubeziehen.

37 Dem Vorbringen von Primback kann nicht gefolgt werden.

38 Wie sich erstens aus Randnummer 16 des Urteils Bally, auf das in Randnummer 29 des vorliegenden Urteils verwiesen worden ist, eindeutig ergibt, sind zur Festsetzung der Besteuerungsgrundlage zunächst die Beziehungen zwischen dem Verkäufer und dem Käufer von den Beziehungen zwischen dem Käufer und dem Geldinstitut zu unterscheiden, so dass die Tatsache, dass die Dienstleistung des Geldinstituts grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit ist, keine Auswirkungen auf die Besteuerungsgrundlage für den im Ausgangsverfahren allein in Rede stehenden Vertrag zwischen dem Verkäufer und dem Käufer hat.

39 Aus demselben Grund ist das hilfsweise Vorbringen von Primback unerheblich.

40 Da es zweitens nur um die Rechtsbeziehung zwischen dem Verkäufer und dem Käufer geht, kann sich die Primback nicht mit Erfolg darauf berufen, für die

Festsetzung der Besteuerungsgrundlage sei der angegebene und dem Verbraucher in Rechnung gestellte Preis in der Weise aufzuschlüsseln, dass der Teil, der sich auf den Wert der Ware beziehe, von dem Teil, der sich auf die letztlich vom Einzelhändler getragenen Kreditkosten beziehe, unterschieden werde.

41 Dem Vorlagebeschluss lässt sich entnehmen, dass der Kunde, der von der Möglichkeit Gebrauch macht, die bei Primback gekauften Waren mittels eines zinslosen Kredits zu bezahlen, vom Verkäufer eine Rechnung erhält, in der der Preis der Waren genannt ist, der beim Kauf im Geschäft angegeben war, und dass er mit einem Geldinstitut einen Darlehensvertrag über einen Betrag in Höhe des Barverkaufspreises der Waren schließt; die Finanzierungsgesellschaft verpflichtet sich, diesen Betrag zu Gunsten des Käufers zur Bezahlung des angegebenen und vom Verkäufer in Rechnung gestellten Preises unmittelbar an den Verkäufer zu zahlen. Der Kunde zahlt dem Geldinstitut nur den Darlehensbetrag zurück.

42 Im Ausgangsverfahren war daher der zwischen den Parteien des Kaufvertrags vereinbarte und vom Verbraucher gezahlte Preis unabhängig von den Zahlungsmodalitäten derselbe, so dass Primback nicht mit Erfolg geltend machen kann, der angegebene Preis bestehe in Wirklichkeit zu einem Teil aus dem Wert des Kredits (vgl. dementsprechend Urteil vom 27. April 1999 in der Rechtssache C-48/97, Kuwait Petroleum, Slg. 1999, I-2323, Randnr. 31).

43 Aus der Sicht des Endverbrauchers stellt sich somit im vorliegenden Fall sein Vertrag mit Primback als ein einziger Umsatz, ein Verkauf von Gegenständen, dar, da der Einzelhändler seinen Kunden Gegenstände gegen Zahlung eines einheitlichen vom Verkäufer angegebenen und in Rechnung gestellten und vom Kunden geschuldeten Preis liefert, gleichzeitig aber auch die Möglichkeit eines für den Verbraucher zinslosen und provisionsfreien Kredits anbietet. Daher kann der Kredit, den Primback angeblich dem Kunden gewährt hat, nicht als ein entgeltlicher Umsatz im Sinne des Artikels 2 der Sechsten Richtlinie angesehen werden.

44 Was das Geschäft zwischen Primback und dem Endverbraucher anbelangt, um das es im Ausgangsverfahren allein geht, müsste diese Leistung zudem selbst dann, wenn die Dienstleistung, die in der angeblichen Kreditgewährung besteht, von der Warenlieferung unterschieden werden könnte, in einem Fall wie dem Ausgangsrechtsstreit jedenfalls als eine Nebenleistung zu dem Warenverkauf als der Hauptleistung angesehen werden.

45 Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Leistung, die sich aus mehreren Teilen zusammensetzt, eine einheitliche Leistung, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 30).

46 Selbst wenn man schließlich mit Primback davon ausgeht, dass bei Barzahlung ein Preisnachlass vereinbart werden kann, gewährt der Verkäufer diesen nicht spontan; vielmehr muss der Kunde ihn in jedem Einzelfall verlangen und aushandeln, so dass er sich häufig darauf beschränkt, den angegebenen Preis zu zahlen, weil er entweder nicht weiß, dass er einen Preisnachlass verlangen kann, oder weil er nicht darüber verhandeln möchte. Jedenfalls ist nicht vorgetragen, dass sich ein möglicher Preisnachlass auf 18 % des angegebenen und dem Kunden in Rechnung gestellten Preises beläuft, den Prozentsatz, den ein Geldinstitut zumindest in einem Fall als Provision für die Gewährung eines zinslosen Darlehens an einen Kunden der Primback angewandt hat.

47 Entgegen dem Vorbringen von Primback wird daher der Gegenwert der Warenlieferung nicht um den Wert der Gewährung des zinslosen Darlehens herabgesetzt. Vielmehr erhöht die der Kundschaft angebotene Möglichkeit, auf Kredit zu

kaufen, nicht nur den Absatz des Einzelhändlers, sondern erspart es ihm auch, Ratenzahlungen akzeptieren zu müssen, und gewährleistet ihm die Bezahlung der verkauften Waren, so dass der Verkäufer dem Geldinstitut daher für die Dienstleistung eine Provision zahlt, die seinen Gewinn verringert. Diese Provision stellt für Primback, ebenso wie beispielsweise ihre Finanzierungs-, Werbe- oder Mietkosten, eine Aufwendung im Zusammenhang mit ihren Tätigkeiten dar.

48 Indem die Commissioners die Mehrwertsteuer auf der Grundlage des gesamten angegebenen und vom Verkäufer in Rechnung gestellten Kaufpreises berechnen, erheben sie somit bei einem Steuerpflichtigen wie Primback keine Steuer, die höher ist als diejenige, die schließlich der Endverbraucher trägt (Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94, Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339, Randnrn. 24 und 31). Wenn die Steuerbehörde die Mehrwertsteuer dagegen, wie Primback geltend macht, nur auf einen Teil des dem Käufer in Rechnung gestellten und von ihm geschuldeten Betrages erheben könnte, unterläge ein Teil des angegebenen Preises der an den Endverbraucher verkauften Waren nicht der Steuer, so dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Steuerneutralität vorläge.

49 Nach alldem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen ist, dass bei einer entgeltlichen Lieferung von Gegenständen, die folgende Merkmale aufweist:

— ein Einzelhandelsverkäufer verkauft Waren zu dem angegebenen Preis, den er dem Käufer in Rechnung stellt und der sich nicht danach ändert, ob der Käufer bar oder mittels eines Kredits zahlt;

— der Erwerb der Waren wird auf Wunsch des Käufers mit Hilfe eines für ihn zinslosen Kredits finanziert, der von einer Finanzierungsgesellschaft zur Verfügung gestellt wird, bei der es sich nicht um den Verkäufer handelt;

— die Finanzierungsgesellschaft verpflichtet sich gegenüber dem Käufer, für dessen Rechnung dem Verkäufer den angegebenen und in Rechnung gestellten Verkaufspreis zu zahlen;

— in Wirklichkeit zahlt die Finanzierungsgesellschaft dem Verkäufer nach Maßgabe von Abmachungen, die sie mit diesem getroffen hat, die jedoch dem Käufer nicht bekannt sind, einen Betrag, der niedriger ist als der angegebene und in Rechnung gestellte Preis, und

— der Käufer zahlt der Finanzierungsgesellschaft einen Betrag in Höhe des angegebenen und in Rechnung gestellten Kaufpreises zurück,

die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die auf den Verkauf der Waren entfällt, der volle vom Käufer geschuldete Betrag ist.

Kosten

50 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs, der deutschen und der irischen Regierung sowie der Kommission, 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

auf die ihm vom House of Lords mit Beschluss vom 1. Februar 1999 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 (ABl. L 145, S. 1) ist in dem Sinne auszulegen, dass bei einer entgeltlichen Lieferung von Gegenständen, die folgende Merkmale aufweist:

— **ein Einzelhandelsverkäufer verkauft Waren zu dem angegebenen Preis, den er dem Käufer in Rechnung stellt und der sich nicht danach ändert, ob der Käufer bar oder mittels eines Kredits zahlt;**

— **der Erwerb der Waren wird auf Wunsch des Käufers mit Hilfe eines für ihn zinslosen Kredits finanziert, der von einer Finanzierungsgesellschaft zur Verfügung gestellt wird, bei der es sich nicht um den Verkäufer handelt;**

— die Finanzierungsgesellschaft verpflichtet sich gegenüber dem Käufer, für dessen Rechnung dem Verkäufer den angegebenen und in Rechnung gestellten Verkaufspreis zu zahlen;

— in Wirklichkeit zahlt die Finanzierungsgesellschaft dem Verkäufer nach Maßgabe von Abmachungen, die sie mit diesem getroffen hat, die jedoch dem Käufer nicht bekannt sind, einen Betrag, der niedriger ist als der angegebene und in Rechnung gestellte Preis, und

— der Käufer zahlt der Finanzierungsgesellschaft einen Betrag in Höhe des angegebenen und in Rechnung gestellten Kaufpreises zurück,

die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die auf den Verkauf der Waren entfällt, der volle vom Käufer geschuldete Betrag ist.

Rodríguez Iglesias	Gulmann	La Pergola
Skouris	Edward	Puissochet
Sevón	Schintgen	Colneric

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. Mai 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias