

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61998J0427 - DE

Avis juridique important

|

61998J0427

Urteil des Gerichtshofes vom 15. Oktober 2002. - Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Bundesrepublik Deutschland. - Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Preisnachlassgutscheine - Besteuerungsgrundlage. - Rechtssache C-427/98.

Sammlung der Rechtsprechung 2002 Seite I-08315

Leitsätze

Parteien

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Besteuerungsgrundlage - Verkaufsförderungssystem, bei dem der Hersteller nach dem Kauf durch den Endverbraucher bei Vorlage eines von ihm ausgestellten Gutscheins eine Erstattung vornimmt - Beteiligung eines oder mehrerer Großhändler an der Absatzkette zwischen Hersteller und Einzelhändler - Besteuerungsgrundlage auf der Ebene des Herstellers, die durch den Herstellerpreis abzüglich des erstatteten Betrages gebildet wird

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 11)

Leitsätze

§§ Ein Mitgliedstaat verstößt gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 11 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage - in der Fassung der Richtlinie 95/7, wenn er im Zusammenhang mit einem von den Herstellern zur Förderung des Absatzes ihrer Waren verwendeten System, bei dem zum einen die Einzelhändler den Endverbrauchern für Gutscheine, die der Hersteller ausgegeben hat, einen Preisnachlass gewähren und später den Nennwert der Gutscheine vom Hersteller erstattet bekommen sowie zum anderen in der Absatzkette zwischen Hersteller und Einzelhändlern ein oder mehrere Großhändler eingeschaltet sind und der Hersteller die Gutscheine ohne Beteiligung der Großhändler den Einzelhändlern unmittelbar erstattet, keine Vorschriften erlassen hat, die im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der diese Erstattung vorgenommen hat, zulassen.

Da die Mehrwertsteuer nämlich nur den Endverbraucher belasten soll und für die Steuerpflichtigen, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor dem Stadium der endgültigen Besteuerung tätig sind, unabhängig von der Zahl der Umsätze völlig neutral ist, kann die Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Steuer nicht höher sein als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat. Gibt daher ein Hersteller Preisnachlassgutscheine aus, für die er nach dem Kauf durch den Endverbraucher eine Erstattung an einen Einzelhändler leistete, der in der Absatzkette nicht unmittelbar mit ihm verbunden war, so ist Besteuerungsgrundlage der Herstellerpreis abzüglich des auf dem Gutschein angegebenen und erstatteten Betrages.

Die Verminderung der Besteuerungsgrundlage durch Abzug der Preisnachlässe oder Erstattungen, die der Erstlieferant nach der Lieferung an einen Groß- oder Einzelhändler dem Verbraucher unmittelbar gewährt, stört das Mehrwertsteuersystem nicht, da es nicht erforderlich ist, die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zu berichtigen. Für diese Umsätze wird die Anwendung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer durch die Durchführung der Abzugsregelung der Sechsten Richtlinie gewährleistet, die es den Zwischengliedern der Absatzkette gestattet, von der Grundlage ihrer eigenen Besteuerung die Beträge abzuziehen, die sie jeweils an ihren eigenen Lieferanten als Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsatz gezahlt haben, und an die Steuerverwaltung somit den Teil der Steuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, den sie an ihren Lieferanten gezahlt haben, und dem Preis entspricht, zu dem sie ihren Abnehmern die Ware geliefert haben. Somit kann die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers nicht von der nachträglichen Änderung der Umsätze der Zwischenglieder der Absatzkette, die von dem Preisnachlass oder der Erstattung aufgrund des Gutscheins gar nicht betroffen sind, und der entsprechenden Rechnungen abhängig gemacht werden.

(vgl. Randnrn. 22-23, 28-29, 32-33, 42-43, 79, Tenor 1)

Parteien

In der Rechtssache C-427/98

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, zunächst vertreten durch E. Traversa und A. Buschmann, dann durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch W.-D. Plessing und C.-D. Quassowski als Bevollmächtigte,

eklagte,

unterstützt durch

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, zunächst vertreten durch E. Collins als Bevollmächtigten, dann durch R. Magrill als Bevollmächtigte im Beistand von R. Anderson, Barrister, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Streithelfer,

wegen Feststellung, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer - Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) verstoßen hat, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen zulassen,

erlässt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten J.-P. Puissechet, R. Schintgen und C. W. A. Timmermans, der Richter C. Gulmann, D. A. O. Edward, V. Skouris (Berichterstatter), der Richterinnen F. Macken und N. Colneric sowie der Richter S. von Bahr und J. N. da Cunha Rodrigues,

Generalanwalt: F. G. Jacobs

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 29. Mai 2001, in der die Kommission durch E. Traversa und K. Gross, die Bundesrepublik Deutschland durch W.-D. Plessing und das Vereinigte Königreich durch J. E. Collins im Beistand von K. Parker, QC, vertreten waren,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. September 2001,

folgendes

Urteil

Entscheidungsgründe

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 26. November 1998 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EG-Vertrag (jetzt Artikel 226 EG) Klage auf Feststellung erhoben, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer - Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18, im Folgenden: Sechste Richtlinie) verstoßen hat, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen zulassen.

2 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 22. Juni 1999 ist das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Bundesrepublik Deutschland zugelassen worden.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 11 Teil A Absätze 1 Buchstabe a und 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sieht Folgendes vor:

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:

...

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."

4 Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 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."

5 Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge

abzuziehen:

a) im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden."

6 Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sieht vor:

Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt, und zwar insbesondere:

...

b) wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei ... erlangten Rabatten; ..."

7 Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie bestimmt:

Die Mehrwertsteuer schuldet:

1. im inneren Anwendungsbereich:

...

c) jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist."

Nationales Recht

8 Nach § 10 Absatz 1 Sätze 1 bis 3 des deutschen Umsatzsteuergesetzes in der seit 1. Januar 1993 geltenden (BGBl. 1993 I, S. 365) und am 25. Juni 1993 berichtigten Fassung (BGBl. 1993 I, S. 1160, im Folgenden: UStG) bemisst sich die Besteuerungsgrundlage der Umsatzsteuer wie folgt:

Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zu dem Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt."

9 § 17 Absatz 1 UStG bestimmt:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und
2. der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug

entsprechend zu berichtigen; dies gilt im Fall des § 1 Abs. 1 Nr. 5 sinngemäß. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Berichtigungen nach Satz 1 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist."

Das Vorverfahren

10 In einem an alle Mitgliedstaaten gerichteten Schreiben vom 31. Juli 1992 fragte die Kommission nach, ob es in dem jeweiligen Mitgliedstaat einem Hersteller, der seine Waren betreffende Gutscheine ausbebe, gestattet sei, seine Besteuerungsgrundlage entsprechend zu mindern, wenn er dem Einzelhändler, der bei Entgegennahme des Gutscheins dem Endverbraucher einen Preisnachlass gewährt habe, den auf dem Gutschein angegebenen Geldbetrag erstatte.

11 In ihrem Antwortschreiben vom 10. November 1992 führte die deutsche Regierung dazu u. a. aus:

Voraussetzung für eine Berichtigung der Steuer und Vorsteuer nach § 17 Absatz 1 UStG ist ... eine Änderung der Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Lieferers an seinen unmittelbaren Abnehmer. Sie gilt also nur für Preisnachlässe (Entgeltsminderungen), die dadurch eintreten, dass der Unternehmer das Entgelt an denjenigen herausgibt, der es bezahlt hat. Eine Vergütung des Herstellers, die nicht an seinen Leistungsempfänger, sondern an einen anderen in der Absatzkette gewährt wird, führt beim Hersteller nicht zu einer Entgeltsminderung. Gibt ein Hersteller einen Gutschein aus, den der Endverbraucher direkt oder über einen Händler einlösen kann, oder erstattet er dem Endverbraucher einen Geldbetrag, liegt deshalb keine Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 17 Absatz 1 UStG vor."

12 In einem Aufforderungsschreiben vom 18. Januar 1994 an die deutsche Regierung führte die Kommission aus, dass das deutsche Recht dadurch gegen die Mehrwertsteuerprinzipien und insbesondere gegen Artikel 11 der Sechsten Richtlinie verstoße, dass es einem Großhändler das Recht auf eine Minderung seiner Besteuerungsgrundlage und auf eine entsprechende Berichtigung seiner Umsatzsteuer verweigere, wenn er einem Einzelhändler, mit dem er in der Absatzkette nicht direkt verbunden sei, auf Vorlage eines Gutscheins einen Teil des Kaufpreises erstatte.

13 Mit Schreiben vom 11. April 1994 erwiderte die deutsche Regierung, dass die im Aufforderungsschreiben angeführten Fälle insofern von den im Schreiben der Kommission vom 31. Juli 1992 angeführten abwichen, als die Kommission im Aufforderungsschreiben davon ausgehe, dass der Hersteller sich verpflichte, dem Einzelhändler den Betrag des Gutscheins zu erstatten, und dass diese Erstattung über den Großhändler abgewickelt werde.

14 In einem ergänzenden Aufforderungsschreiben vom 14. Juni 1995 stellte die Kommission daraufhin klar, dass es ihrer Ansicht nach weder darauf ankomme, ob der Steuerpflichtige, der den Gutschein erstatte, in einer unmittelbaren Beziehung zu dem Steuerpflichtigen stehe, der den Gutschein als Zahlungsmittel angenommen habe, noch darauf, ob der Gutschein dem Endverbraucher unmittelbar von dem Steuerpflichtigen, der sich dazu verpflichtet habe, oder über einen anderen Steuerpflichtigen erstattet werde.

15 In ihrem Antwortschreiben vom 4. September 1995 hielt die deutsche Regierung an ihrer Ansicht fest, dass der Herausgeber des Gutscheins seine Besteuerungsgrundlage nur dann herabsetzen könne, wenn er mit der Person, der er den Wert des Gutscheins erstatte, in der Absatzkette unmittelbar verbunden sei. Jedenfalls regte die deutsche Regierung an, das

Verfahren auszusetzen, bis der Gerichtshof über die Fragen entschieden habe, die ihm in zwei anderen Rechtssachen vorgelegt worden seien. Diese Rechtssachen, die zum Zeitpunkt des Schreibens noch beim Gerichtshof anhängig waren, führten zu den Urteilen vom 24. Oktober 1996 in den Rechtssachen C-317/94 (*Elida Gibbs Ltd*, Slg. 1996, I-5339) und C-288/94 (*Argos Distributors Ltd*, Slg. 1996, I-5311). Die Kommission verfolgte daher das Vertragsverletzungsverfahren zunächst nicht weiter.

16 Mit Schreiben vom 5. März 1997 wies die Kommission die deutsche Regierung darauf hin, dass der Gerichtshof ihrer Auffassung im Urteil *Elida Gibbs* voll und ganz gefolgt sei. Sie bat die deutsche Regierung daher um Mitteilung, welche Rechtsvorschriften erlassen worden seien, um diesem Urteil nachzukommen.

17 In ihrem Antwortschreiben vom 26. Mai 1997 bat die deutsche Regierung die Kommission um weitere Aussetzung des Vertragsverletzungsverfahrens, da das Urteil *Elida Gibbs* und die daraus für das deutsche Recht zu ziehenden Folgen derzeit noch geprüft würden.

18 Die Bundesrepublik Deutschland traf auch weiterhin keine Maßnahmen, um ihr Recht gemäß dem Urteil *Elida Gibbs* anzupassen. Die Kommission richtete daher am 23. März 1998 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an sie.

19 In einem Schreiben an die Kommission vom 26. August 1998 räumte die deutsche Regierung ein, dass das genannte Urteil inhaltlich ihrer Rechtsauffassung widerspreche, hielt aber an ihrer Auffassung fest. Sie verwies u. a. auf ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 15. April 1998 mit dem Titel *Umsatzsteuerliche Beurteilung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Warengutscheinen*" (*Bundessteuerblatt* 1998 I, S. 627).

20 Nach diesem Schreiben kann der in einem Gutschein ausgewiesene Betrag von der Besteuerungsgrundlage des Herstellers nur dann abgezogen werden, wenn der Hersteller diesen Betrag einem Händler erstattet, dem er zuvor die Ware unmittelbar geliefert hat, und eine berichtigte Rechnung ausstellt, so dass die vom Händler abgezogene Vorsteuer ebenfalls berichtigt wird.

21 Daraufhin hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

Begründetheit

22 Die Ausgabe von Preisnachlassgutscheinen ist ein von den Herstellern zur Förderung des Absatzes ihrer Waren verwendetes System, bei dem die Einzelhändler den Endverbrauchern für Gutscheine, die der Hersteller ausgegeben hat, einen Preisnachlass gewähren und später den Nennwert der Gutscheine vom Hersteller erstattet bekommen.

23 Die Klage der Kommission betrifft den Fall, den der Generalanwalt in den Nummern 29 bis 39 seiner Schlussanträge durch Zahlenbeispiele illustriert hat, dass in der Absatzkette zwischen Hersteller und Einzelhändlern ein oder mehrere Großhändler eingeschaltet sind und der Hersteller die Gutscheine ohne Beteiligung der Großhändler den Einzelhändlern unmittelbar erstattet.

24 In einem solchen Fall kann der Nennwert der Gutscheine nach deutschem Recht unstreitig nicht von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden. Ein Abzug ist danach vielmehr nur möglich, wenn der Hersteller die Ware unmittelbar an den Einzelhändler geliefert hat, der ihm den Gutschein vorlegt, da dann die Erstattung durch den Hersteller als Rückzahlung eines Teils des Kaufpreises an seinen unmittelbaren Abnehmer verstanden werden kann.

25 Darüber hinaus erfordert der Grundsatz, dass die Umsatzsteuer des Lieferanten der von seinem Abnehmer entrichteten Mehrwertsteuer entsprechen muss, nach Auffassung der

deutschen Regierung, dass die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers mit einer entsprechenden Berichtigung des Vorsteuerabzugs seines unmittelbaren Abnehmers und der anderen Zwischenglieder der Absatzkette sowie des Einzelhändlers einhergeht, der ihm den Gutschein vorlegt.

26 Demgegenüber macht die Kommission zum einen geltend, dass sich aus der Sechsten Richtlinie in der Auslegung des Gerichtshofes im Urteil Elida Gibbs ergebe, dass die Besteuerungsgrundlage eines Herstellers, der eine Erstattung auf den Preis eines seiner Produkte gewähre, um den Betrag dieser Erstattung abzüglich der Mehrwertsteuer zu mindern sei. Dies gelte unabhängig davon, ob die Person, der dieser Betrag erstattet worden sei, ein Steuerpflichtiger oder ein Endverbraucher sei und aus wie vielen Personen die Absatzkette bestehe.

27 Zum anderen entnimmt die Kommission den vom Gerichtshof im Urteil Elida Gibbs aus der Sechsten Richtlinie abgeleiteten Grundsätzen, dass die Besteuerungsgrundlage des Herstellers vermindert werden könne, ohne dass dies den Vorsteuerbetrag beeinflusse, den der Einzelhändler abziehen dürfe, und dass eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage der Zwischenumsätze daher nicht erforderlich sei.

28 In diesem Urteil ging es u. a. um die Berechnung der Besteuerungsgrundlage eines Herstellers, der Preisnachlassgutscheine ausgegeben hatte, für die er nach dem Kauf durch den Endverbraucher eine Erstattung an einen Einzelhändler leistete, der in der Absatzkette nicht unmittelbar mit ihm verbunden war. Der Gerichtshof hat entschieden, dass Besteuerungsgrundlage der Herstellerpreis abzüglich des auf dem Gutschein angegebenen und erstatteten Betrages sei (Urteil Elida Gibbs, Randnr. 34).

29 In den Randnummern 19, 22 und 23 des Urteils Elida Gibbs hat der Gerichtshof an das Grundprinzip der Mehrwertsteuer erinnert, dass die Mehrwertsteuer nur den Endverbraucher belasten solle und für die Steuerpflichtigen, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor dem Stadium der endgültigen Besteuerung tätig seien, unabhängig von der Zahl der Umsätze völlig neutral sei. Daraus hat der Gerichtshof in Randnummer 24 des Urteils abgeleitet, dass der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer diene, nicht höher sein könne als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht habe.

30 Da nach ständiger Rechtsprechung der Begriff der Gegenleistung in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sei, dass diese den subjektiven", nämlich im konkreten Fall tatsächlich erlangten und nicht einen nach objektiven Maßstäben geschätzten Wert darstelle, ist der Gerichtshof zu dem Schluss gelangt, dass es der Richtlinie widerspräche, wenn der Betrag, der als Bemessungsgrundlage für die vom Hersteller als Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer diene, höher wäre als der Betrag, den er letztlich erhalten habe, da andernfalls der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer für die Steuerpflichtigen, zu denen der Hersteller gehöre, nicht gewahrt wäre (Urteil Elida Gibbs, Randnrn. 26 bis 28).

31 Der Gerichtshof hat demzufolge entschieden, dass der Betrag, der dem Preis entspreche, zu dem der Hersteller die Waren an die Groß- oder Einzelhändler verkauft habe, abzüglich des Wertes der Gutscheine die für ihn als Steuerpflichtigen geltende Besteuerungsgrundlage bilde. Er hat weiterhin festgestellt, dass diese Auslegung durch Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gestützt werde, der die Neutralität der Stellung des Steuerpflichtigen gewährleisten solle (Urteil Elida Gibbs, Randnrn. 29 bis 31).

32 Im Übrigen hat der Gerichtshof in Randnummer 32 des Urteils Elida Gibbs das Vorbringen insbesondere der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs ausdrücklich zurückgewiesen, die Verminderung der Besteuerungsgrundlage durch Abzug der Preisnachlässe oder Erstattungen, die der Erstlieferant nach der Lieferung an einen Groß- oder

Einzelhändler dem Verbraucher unmittelbar gewähre, könnte die Wirkungsweise des Mehrwertsteuermechanismus stören und das System in der Praxis undurchführbar machen, weil sie jeden der Groß- oder Einzelhändler der Absatzkette verpflichten würde, nachträglich den Preis und folglich den Mehrwertsteuerbetrag anzupassen, den er an seinen eigenen Lieferanten gezahlt habe, und weil dieser berichtigte Rechnungen ausstellen müsste.

33 Der Gerichtshof hat nämlich festgestellt, dass das Mehrwertsteuersystem durch diesen Abzug nicht gestört werde, da es nicht erforderlich sei, die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zu berichtigen. Für diese Umsätze wird die Anwendung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer durch die Durchführung der Abzugsregelung in Abschnitt XI der Sechsten Richtlinie gewährleistet (Urteil Elida Gibbs, Randnr. 33).

34 Die deutsche Regierung hält dem entgegen, die Entscheidung des Gerichtshofes im Urteil Elida Gibbs widerspreche hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Preisnachlassgutscheinen den Grundsätzen, die dem Mehrwertsteuersystem zugrunde lägen. Aus diesem Grund habe sie das einschlägige nationale Recht nicht angepasst.

35 Die Regierung des Vereinigten Königreichs führt aus, dass sie ihr nationales Recht im Anschluss an das Urteil Elida Gibbs zwar angepasst habe, die vom Gerichtshof in diesem Urteil vertretene Auslegung aber korrigiert werden müsse, da sie dem Wesen des Mehrwertsteuersystems widerspreche.

36 Beide Regierungen sind der Ansicht, dass eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers in den Fällen, in denen der Hersteller und der, dem der Gutschein letztlich erstattet werde, nicht in einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zueinander stünden, dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer widerspreche. Gegen diesen Grundsatz werde auch verstoßen, wenn von einer formellen Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers, die auch den Vorsteuerabzug des Einzelhändlers berühre, abgesehen werde, da die Steuerpflichtigen nur bei einem System, bei dem sich die Steuerschuld des Lieferanten und der Vorsteuerabzug des Abnehmers betragsmäßig entsprächen, nicht von der Mehrwertsteuer belastet würden.

37 Die Entscheidung des Gerichtshofes im Urteil Elida Gibbs könne nämlich zu Eingriffen in das Mehrwertsteuersystem führen. Diese Entscheidung sei namentlich unter drei Gesichtspunkten problematisch: Sie führe zu Schwierigkeiten bei der Verwaltung des Mehrwertsteuersystems, zu Steuerausfällen und zu einem Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer.

Schwierigkeiten bei der Verwaltung des Mehrwertsteuersystems

38 Als Erstes macht die deutsche Regierung geltend, dass der Hersteller, wenn entsprechend der von der Kommission vertretenen Lösung eine auch den Vorsteuerabzug des Einzelhändlers berührende formelle Berichtigung seiner Besteuerungsgrundlage nicht erforderlich sei, weiterhin nach Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie den gesamten, auf der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag schulde.

39 Außerdem lasse Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, der die Fälle des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes regelt, die Verminderung der Besteuerungsgrundlage nur unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen zu. Erstatte der Hersteller den auf dem Gutschein angegebenen Betrag, nachdem die Ware die Absatzkette durchlaufen habe, könnten die Mitgliedstaaten nach dieser Vorschrift die Minderung seiner Besteuerungsgrundlage von einer entsprechenden Berichtigung der Vorsteuer und Umsatzsteuer auf den Zwischenstufen dieser Absatzkette abhängig machen.

40 Dieses Vorbringen greift nicht durch.

41 Zum einen soll Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie eine Gefährdung des Steueraufkommens durch unrichtige oder Pro-forma-Rechnungen verhindern. Da die Erstattung des Betrages des Gutscheins, die der Hersteller dem Einzelhändler gewährt, die anderen Umsätze in der Absatzkette nicht berührt, kann die vom Hersteller für seinen unmittelbaren Abnehmer ausgestellte Rechnung weder als unrichtig noch als fiktiv betrachtet werden. Diese Vorschrift steht daher der Entscheidung des Gerichtshofes im Urteil Elida Gibbs nicht entgegen.

42 Zum anderen ist der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gewahrt, da die Abzugsregelung in Abschnitt XI der Sechsten Richtlinie es den Zwischengliedern der Absatzkette gestattet, von der Grundlage ihrer eigenen Besteuerung die Beträge abzuziehen, die sie jeweils an ihren eigenen Lieferanten als Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsatz gezahlt haben, und an die Steuerverwaltung somit den Teil der Mehrwertsteuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, den sie an ihren Lieferanten gezahlt haben, und dem Preis entspricht, zu dem sie ihren Abnehmern die Ware geliefert haben (Urteil Elida Gibbs, Randnr. 33).

43 Somit kann die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers nicht von der nachträglichen Änderung der Umsätze der Zwischenglieder der Absatzkette, die von dem Preisnachlass oder der Erstattung aufgrund des Gutscheins gar nicht betroffen sind, und der entsprechenden Rechnungen abhängig gemacht werden. Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie kann daher nicht dahin ausgelegt werden, dass er der Entscheidung des Gerichtshofes im Urteil Elida Gibbs entgegensteht.

44 Als Zweites machen die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, dass es im Rahmen des Umsatzes zwischen dem Einzelhändler und dem Endverbraucher die Gegenleistung eines Dritten darstelle, wenn der Hersteller dem Einzelhändler, dem er die Waren nicht direkt geliefert habe, den Gutschein erstatte. Es bestehe daher kein Grund für die Annahme, die Gegenleistung, die der Hersteller anlässlich seiner ursprünglichen Lieferung erhalten habe, sei infolge dieser Erstattung zu ändern.

45 Dem steht zum einen entgegen, dass der Hersteller zwar in der Tat im Hinblick auf den Umsatz zwischen dem Einzelhändler, dem der Wert des Gutscheins erstattet wird, und dem Endverbraucher als Dritter betrachtet werden kann, dass diese Erstattung aber dennoch eine entsprechende Verminderung des Betrages, den der Hersteller letztendlich als Gegenleistung für seine Lieferung erhält, nach sich zieht und die Gegenleistung nach dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer die Berechnungsgrundlage der von ihm geschuldeten Steuer darstellt (in diesem Sinne Urteil Elida Gibbs, Randnr. 28).

46 Zum anderen aber ist es für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers, der die Erstattung erhält, ohne Belang, dass ein Teil der Gegenleistung für dessen Lieferung nicht vom Endverbraucher selbst bezahlt, sondern dem Einzelhändler von einem Dritten, der nicht an diesem Umsatz beteiligt ist, für Rechnung des Endverbrauchers überlassen wurde (in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofes vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-18/92, Bally, Slg. 1993, I-2871, Randnr. 17).

47 Dieses Vorbringen ist daher ebenfalls zurückzuweisen.

Steuerausfälle

48 Die deutsche Regierung macht geltend, die von der Kommission in Bezug auf die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers vertretene Lösung führe zu Steuerausfällen, da sie zu einer zweifachen Minderung der Besteuerungsgrundlage in Höhe des Nettowerts des Gutscheins führe. Dieses Vorbringen geht davon aus, dass der Nettowert des Gutscheins von der Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers abzuziehen sei, da es sich nicht um eine Gegenleistung des Endverbrauchers im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe

a der Sechsten Richtlinie handele.

49 Des Näheren trägt die deutsche Regierung vor, die Auffassung, dass die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers für den Verkauf an den Endverbraucher den Nennwert des Preisnachlassgutscheins einschließen müsse, widerspreche dem Urteil vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88 (Boots Company, Slg. 1990, I-1235) und dem Urteil Argos Distributors. Im Urteil Boots Company habe der Gerichtshof entschieden, dass die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers der Warenpreis abzüglich des Nennwerts des Gutscheins sei. Im Urteil Argos Distributors habe der Gerichtshof ebenfalls entschieden, dass die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers nur der Betrag sei, den er für die Ware tatsächlich in bar erhalten habe. Aus diesen Entscheidungen ergebe sich, dass Gutscheine, die beim Erwerb einer Ware vorgelegt würden, weder als Bargeld noch als Aufwand auf Seiten des Erwerbers zu behandeln seien und somit nicht Bestandteil der vom Einzelhändler erhaltenen Gegenleistung sein könnten.

50 Beziehe man hingegen den Wert der Gutscheine in die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers ein, könne es sich dabei nur um eine Gegenleistung eines Dritten, nämlich des Herstellers, handeln. In diesem Fall könne die Zahlung des Herstellers nicht als Erstattung zugunsten des Einzelhändlers im Rahmen eines Rabatts angesehen werden. Diese Zahlung könne daher nicht zu einer Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers führen.

51 Die Regierung des Vereinigten Königreichs schließt sich der Rechtsauffassung der deutschen Regierung an. Sie fügt hinzu, dass der Steuerpflichtige nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie berechtigt sei, die Mehrwertsteuer, die er für ihm gelieferte Gegenstände entrichtet habe, von der Mehrwertsteuer abzuziehen, die er für selbst getätigte Lieferungen schulde, und dass daher die Steuer, die er abziehen dürfe, mit der Steuer übereinstimmen müsse, die sein Lieferant schulde. Die Lösung der Kommission führe aber zwangsläufig zu einem Auseinanderfallen von Vorsteuer und Steuer, da sie dazu führe, dass der Hersteller seine Besteuerungsgrundlage vermindern dürfe, wenn er einem Einzelhändler, der nicht sein unmittelbarer Abnehmer sei, den Wert des Gutscheins erstatte, obwohl der vom unmittelbaren Abnehmer des Herstellers bezahlte Betrag durch diese Erstattung nicht berührt werde.

52 Hiergegen hebt die Kommission zu Recht hervor, dass kein Widerspruch zwischen der Einbeziehung des Wertes des Preisnachlassgutscheins in die vom Endverbraucher an den Einzelhändler gezahlte Gegenleistung einerseits und der Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers andererseits besteht. Im Gegenteil erfordert die Einbeziehung des auf dem Gutschein angegebenen Wertes in die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers in gleicher Höhe, damit gewährleistet ist, dass der Gutscheinbetrag nur einmal, nämlich bei der Lieferung durch den Einzelhändler, der Mehrwertsteuer unterworfen wird.

53 Weiter erfordert die Regel, dass die vom Endverbraucher entrichtete Steuer der Steuer entsprechen muss, die die Umsätze aller Stufen der Absatzkette belastet, dass jeder Wirtschaftsteilnehmer den Steuerbehörden die dem von ihm erzeugten Mehrwert entsprechende Steuer schuldet. Da die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers den vom Einzelhändler erzeugten Mehrwert nicht ändert, kann sie den vom Einzelhändler zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag nicht berühren. Würde hingegen die Erstattung, die der Einzelhändler vom Hersteller erhält, nicht in die Besteuerungsgrundlage des ersteren einbezogen, könnte der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verletzt sein.

54 Diesen Feststellungen stehen die Urteile Boots Company und Argos Distributors, die im Übrigen für die vorliegende Rechtssache nicht erheblich sind, da sie ausschließlich Umsätze zwischen Versandunternehmen und ihren unmittelbaren Kunden betreffen, nicht entgegen.

55 Des Näheren ging es in der Rechtssache, die dem Urteil Boots Company zugrunde liegt, um Preisnachlassgutscheine, die ein Unternehmen im Rahmen einer Werbeaktion, deren Kosten es selbst trug, beim Kauf bestimmter Artikel kostenlos an seine Kunden ausgab. Der Gerichtshof hat demgemäß festgestellt, dass der Nennwert der Gutscheine nicht in die Besteuerungsgrundlage dieses Unternehmens einzubeziehen ist, da ein solcher Preisnachlass unter die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer ... eingeräumt werden", im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fällt (Urteil Boots Company, Randnrn. 13, 21 und 22).

56 In der Rechtssache, die zum Urteil Argos Distributors geführt hat, wurden die Gutscheine von einem Unternehmen zu ihrem Nennwert oder mit einem Abschlag ausgegeben und verkauft und später von Kunden, die nicht die Erwerber der Gutscheine waren, in den Geschäften dieses Unternehmens zu ihrem Nennwert als Zahlungsmittel verwendet. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die subjektive Gegenleistung, die dieses Unternehmen tatsächlich erhalten hat, zum Zwecke der Berechnung der Steuerschuld der Argos Distributors Ltd auf die Einnahmen aus den mit den Gutscheinen bezahlten Warenverkäufen im Nennwert der Gutscheine abzüglich eines etwa gewährten Rabatts bestand (Urteil Argos Distributors, Randnrn. 18 und 20).

57 Den Urteilen Boots Company und Argos Distributors ist zu entnehmen, dass zum einen die Beurteilung von Gutscheinen zum Zwecke der Berechnung der Mehrwertsteuer von deren rechtlichen und wirtschaftlichen Eigenschaften abhängt, und dass zum anderen die Besteuerungsgrundlage des Wirtschaftsteilnehmers, der sie entgegennimmt, nicht niedriger sein darf als der Betrag, den er tatsächlich für seine Lieferung erhält (Urteile Boots Company, Randnrn. 21 und 22, und Argos Distributors, Randnrn. 19 bis 23).

58 In Fällen der vorliegenden Art besteht die vom Einzelhändler erhaltene subjektive Gegenleistung im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie demnach im Gesamtpreis der Ware, der zum Teil vom Endverbraucher, zum Teil vom Hersteller bezahlt wird. Die Gutscheine verkörpern nämlich für den Einzelhändler den Anspruch auf eine Erstattung seitens des Herstellers in Höhe des dem Endverbraucher gewährten Nachlasses. Daraus folgt, dass der dem Nennwert dieser Gutscheine entsprechende Betrag für den Einzelhändler einen Vermögenswert darstellt, der sich bei deren Erstattung verwirklicht. Die Gutscheine sind somit in Höhe dieses Wertes als Zahlungsmittel zu behandeln.

59 Die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers für den Verkauf an den Endverbraucher entspricht folglich dem gesamten Einzelhandelspreis, d. h. dem vom Endverbraucher gezahlten Betrag zuzüglich des vom Hersteller an den Einzelhändler erstatteten Betrages.

60 Das Vorbringen, das auf der Annahme beruht, der Nettowert des Preisnachlassgutscheins dürfe nicht in die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers einbezogen werden, ist daher zurückzuweisen.

61 Die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs machen außerdem geltend, dass die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers ohne entsprechende Berichtigung des Vorsteuerabzugs seines unmittelbaren Abnehmers und der anderen Zwischenumsätze zu systematischen Steuerausfällen bei der grenzüberschreitenden Verwendung von Preisnachlassgutscheinen und bei Umsätzen an Steuerpflichtige als Endverbraucher führen könne.

62 Die beiden Regierungen verweisen auf den Fall, dass es sich bei der Lieferung des Einzelhändlers an den Endverbraucher um eine steuerfreie Ausfuhrlieferung oder um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handele, sowie auf die Konstellation, in der der Endabnehmer, der die Ware beim Einzelhändler kauft, ein zum Vorsteuerabzug in Höhe der vom Einzelhändler berechneten Umsatzsteuer berechtigter Unternehmer sei, der sie für besteuerte

Umsätze verbrauche. Die Einbeziehung des Preisnachlassgutscheins in die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers habe in beiden Fällen einen Vorsteuerüberhang zu Lasten des Fiskus in Höhe der in dem Nennwert des Gutscheins enthaltenen Mehrwertsteuer zur Folge.

63 In den eben beschriebenen Fällen führt die Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers ohne entsprechende Berichtigung der Vorsteuerabzüge der anderen Wirtschaftsteilnehmer in der Absatzkette jedoch nicht zwangsläufig zu einem Auseinanderfallen zwischen Vorsteuer und Steuer und dadurch zu einem Eingriff in das Mehrwertsteuersystem. In allen diesen Fällen kann nämlich die Übereinstimmung von Vorsteuer und Steuer durch in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Maßnahmen gewahrt werden.

64 So ist der Hersteller, der Verkaufsförderungssysteme wie das hier in Rede stehende verwendet, bei gewöhnlichen innergemeinschaftlichen Geschäftsvorgängen zur nachträglichen Verminderung seiner Besteuerungsgrundlage deshalb berechtigt, weil der vom Endverbraucher gezahlte Preis die Mehrwertsteuer enthält, so dass jeder Preisnachlass auch einen Anteil der Mehrwertsteuer umfasst. In den Fällen hingegen, in denen der auf dem Preisnachlassgutschein angegebene Wert aufgrund einer Steuerbefreiung in dem Mitgliedstaat, aus dem die Ware versandt wird, nicht steuerbar ist, ist in keinem der auf dieser oder einer folgenden Stufe der Absatzkette berechneten Preis Mehrwertsteuer enthalten, so dass auch ein Preisnachlass oder eine teilweise Preiserstattung keinen Mehrwertsteueranteil umfassen kann, der eine Verminderung der vom Hersteller entrichteten Steuer veranlassen könnte.

65 Bei steuerbefreiten Ausfuhr- oder innergemeinschaftlichen Lieferungen können die Steuerbehörden den Hersteller daher mit Hilfe der ihnen in Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnisse daran hindern, von seiner Mehrwertsteuerschuld einen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, der fiktiv wäre. Dabei kann ein überhöhter Mehrwertsteuerabzug durch Kontrollen der Buchhaltung des Herstellers vermieden werden.

66 Ist der Endabnehmer ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, der die Ware für sein Unternehmen verwendet, kann ein Vorsteuerüberhang, der sich aus der nachträglichen Erstattung eines Gutscheins ergäbe, dadurch verhindert werden, dass bei dem Endabnehmer eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vorgenommen wird. Diese Vorschrift sieht nämlich vor, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt werden kann, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben. Die Einhaltung der Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann auch in diesem Fall durch Buchprüfungen sowohl beim Endverbraucher als auch beim Hersteller gewährleistet werden.

67 In den Fällen, in denen es zu einem Vorsteuerüberhang kommen könnte, wie sie die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs anführen, ermöglicht die Sechste Richtlinie somit angemessene Maßnahmen, um eine Geltendmachung unberechtigter Ansprüche auf Vorsteuerabzug und damit Steuerausfälle zu verhindern.

Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer

68 Die deutsche Regierung macht darüber hinaus geltend, die Lösung der Kommission, nach der der Hersteller stets berechtigt sei, seine Besteuerungsgrundlage um dem Wert des Gutscheins, den er erstatte, zu vermindern, verstoße gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer. Eine solche Verminderung habe eine Verzerrung des Wettbewerbs zur Folge, da die steuerliche Behandlung des Preisnachlassgutscheinprogramms dann günstiger sei als die anderer Verkaufsförderungsmaßnahmen.

69 Eine Verkaufsförderungsmaßnahme auf der Grundlage von Preisnachlassgutscheinen werde allein durch den Hersteller initiiert, der ihren Umfang bestimme und die mit ihr verbundenen

finanziellen Belastungen allein trage. Die Verminderung des finanziellen Aufwands des Herstellers um die im Nennwert der Gutscheine enthaltene Mehrwertsteuer finanziere letztlich den Werbeaufwand mit und könne dadurch zu einer Benachteiligung anderer Arten von Werbemaßnahmen führen, wie z. B. Werbekampagnen oder der Ausgabe von Werbegeschenken.

70 Für den Hersteller, der den Absatz seiner Waren fördern wolle, bestehe ein Anreiz, auf die Dienste von Werbeagenturen zu verzichten, da seine Betriebsaufwendungen bei einem Rückgriff auf ein Preisnachlassgutscheinsystem geringer wären. Die Verringerung der Steuerschuld des Herstellers um die im Nennwert der Gutscheine enthaltene Mehrwertsteuer bringe somit mögliche Dienstleistungserbringer um potenzielle Aufträge.

71 Eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage des Herstellers um den Nettowert des Gutscheins führe auch zu einer Wettbewerbsverzerrung zu Lasten von Werbemaßnahmen in Form der Ausgabe von Geschenken, die Gegenstand des Urteils vom 27. April 1999 in der Rechtssache 48/97 (Kuwait Petroleum, Slg. 1999, I-2323) gewesen seien. Dort habe der Gerichtshof entschieden, dass die unentgeltliche Zuwendung von Geschenken an den Endverbraucher nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie umsatzsteuerpflichtig sei, da das Geschenk keinen Rabatt auf die beworbene Ware darstelle.

72 Unter Vergleich der Abgabe von Werbegeschenken und der von Preisnachlassgutscheinen macht die deutsche Regierung geltend, dass der Hersteller im erstgenannten Fall zwar Umsatzsteuer auf die Abgabe des Werbegeschenks entrichten müsse, für dessen Einkauf aber Vorsteuer in gleicher Höhe abziehen könne. Würde der Hersteller hingegen dieses Geschenk durch einen Gutschein ersetzen, dessen Nennwert dem Nettoeinkaufspreis des Geschenkes entspräche, könnte er seine Betriebsaufwendungen um die in diesem Nennwert enthaltene Mehrwertsteuer vermindern. Daraus folge, dass die steuerliche Behandlung der Abgabe von Werbegeschenken durch den Hersteller neutral sei, während die Ausgabe von Gutscheinen mehrwertsteuerlich begünstigt werde.

73 Es ist von dem Grundsatz auszugehen, dass die Mehrwertsteuer aufgrund ihrer Neutralität keinen Kostenfaktor darstellt und daher für die Wahl der Methode zur Absatzförderung ihrer Waren durch die Hersteller keine Rolle spielt. Der deutschen Regierung ist im vorliegenden Fall der Nachweis nicht gelungen, dass Preisnachlassgutscheinsysteme gegenüber anderen Arten der Verkaufsförderung steuerlich begünstigt werden und daher eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

74 Die deutsche Regierung hat zum einen nicht erläutert, worin die angebliche Verzerrung der Wettbewerbsbedingungen zu Lasten der Werbeagenturen tatsächlich bestehen soll. Es gibt nämlich keinen Grund für die Annahme, dass dem Hersteller größere Ausgaben entstehen müssten, wenn er eine Werbeagentur mit der Förderung des Absatzes seiner Waren beauftrage, als wenn er Gutscheine an die Endverbraucher ausgabe, da die Leistung der Agentur den Hersteller zum Vorsteuerabzug berechtigt und sich so seine Steuerschuld vermindert.

75 Zum anderen betraf die Rechtssache, die dem Urteil Kuwait Petroleum zugrunde liegt, Gutscheine, die ein Mineralölunternehmen beim Kauf einer bestimmten Menge Treibstoffs an die Verbraucher ausgab und kostenlos gegen aus einem Spezialkatalog auszuwählende Geschenke eintauschte. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Abgabe solcher Geschenke nicht als Rabatt oder Rückvergütung auf den Preis im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann, sondern einer Lieferung gegen Entgelt und damit einem steuerbaren Umsatz im Sinne des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie gleichzustellen ist (Urteil Kuwait Petroleum, Randnrn. 16, 17 und 31). Nach dieser Vorschrift wird u. a. die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

76 Der Gerichtshof hat jedoch auch ausgeführt, dass der Steuerpflichtige, der solche Geschenke ausgibt, gemäß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie berechtigt ist, die von ihm für den Ankauf dieser Gegenstände entrichtete Vorsteuer abzuziehen (Urteil Kuwait Petroleum, Randnr. 19).

77 Somit fallen die beiden Arten von Werbemaßnahmen - die Ausgabe von Preisnachlassgutscheinen und die Abgabe von Werbegeschenken - zwar unter zwei unterschiedliche Regelungen; diese unterschiedliche Behandlung ist aber dem System der Sechsten Richtlinie immanent und kann nicht zu den von der deutschen Regierung geltend gemachten Wettbewerbsverzerrungen führen.

78 Das Vorbringen eines Verstoßes gegen die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer ist daher ebenfalls zurückzuweisen.

79 Nach alledem ist festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 11 der Sechsten Richtlinie verstoßen hat, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der diese Erstattung vorgenommen hat, zulassen.

Kostenentscheidung

Kosten

80 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Bundesrepublik Deutschland mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

81 Das Vereinigte Königreich trägt nach Artikel 69 § 4 der Verfahrensordnung seine eigenen Kosten.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Die Bundesrepublik Deutschland hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage - in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer - Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung - verstoßen, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der diese Erstattung vorgenommen hat, zulassen.*
- 2. Die Bundesrepublik Deutschland trägt die Kosten des Verfahrens.*
- 3. Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland trägt seine eigenen Kosten.*