

|

61988J0126

URTEIL DES GERICHTSHOFES VOM 27. MAERZ 1990. - BOOTS COMPANY PLC GEGEN COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - ERSUCHEN UM VORABENTSCHEIDUNG: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - VEREINIGTES KOENIGREICH. - MEHRWERTSTEUER - SECHSTE RICHTLINIE - BESTEUERUNGSGRUNDLAGE. - RECHTSSACHE 126/88.

Sammlung der Rechtsprechung 1990 Seite I-01235

Leitsätze
Entscheidungsgründe
Kostenentscheidung
Tenor

Schlüsselwörter

++++

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Besteuerungsgrundlage - Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis - Begriff - Nachlaß beim Verkaufspreis gegen Aushändigung eines Gutscheins, den der Kunde bei einem früheren Kauf kostenlos erworben hat - Einbeziehung

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b)

Leitsätze

Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG, der regelt, welche Positionen im Inland nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, ist dahin auszulegen, daß der Ausdruck "die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer ... eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird" den Unterschied erfasst, der zwischen dem gewöhnlichen Einzelhandelspreis der gelieferten Waren und dem von dem Einzelhändler für diese Waren tatsächlich erhaltenen Geldbetrag besteht, wenn der Einzelhändler vom Kunden einen Gutschein annimmt, den er diesem bei einem früheren Kauf zum gewöhnlichen Einzelhandelspreis ausgehändigt hat .

Entscheidungsgründe

1 Der High Court of Justice hat mit Beschluß vom 17. Dezember 1987, beim Gerichtshof eingegangen am 25. April 1988, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag sechs Fragen nach der Auslegung bestimmter Vorschriften der 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, nachstehend : Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt .

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit der Firma Boots Company PLC und ihrer Tochtergesellschaften (nachstehend : Firma Boots) gegen die Commissioners of Customs and Excise (nachstehend : Commissioners), in dem es um von letzteren erlassene Bescheide über die Festsetzung der Mehrwertsteuer geht, die die Firma Boots für bestimmte, 1984 durchgeführte Werbeaktionen entrichten soll .

3 Aus dem Vorlagebeschluß und den Akten der Rechtssache ergibt sich, daß die Firma Boots den Einzelhandelsverkauf verschiedener Waren in Einzelhandelsgeschäften im gesamten Vereinigten Königreich betreibt . Sie bedient sich unter anderem einer Werbemethode, bei der Gutscheine verwendet werden, die auf die Verpackung bestimmter von ihr vertriebener Waren (nachstehend : Premium Goods) aufgedruckt sind . Diese Gutscheine, die die Kunden beim Kauf dieser Waren kostenlos erhalten, geben den Personen, die sie bei einem späteren Einkauf der gleichen oder anderer auf den Gutscheinen angegebener Waren (nachstehend : Redemption Goods) bei der Firma Boots vorlegen, Anspruch auf einen Preisnachlaß in Höhe des auf ihnen angegebenen Nennwerts .

4 Die Kosten dieser von der Firma Boots durchgeführten Werbeaktionen werden entweder vollständig von der Firma Boots oder von ihren Lieferanten getragen, wobei diese der Firma Boots nach den mit ihr geschlossenen Verträgen den Nennwert der bei ihnen eingelösten Gutscheine erstatten, oder teilweise von der Firma Boots und teilweise von ihren Lieferanten .

5 In ihre Steuererklärung gemäß Section 29 des Value Added Tax Act 1983 nahm die Firma Boots in bezug auf die Gutscheine unter "Bruttoeinnahmen" nur die Beträge auf, die sie von ihren Lieferanten im Austausch für die Gutscheine erhalten hatte, die ihr für Verkäufe ausgehändigt worden waren, bei denen die Lieferanten die gesamten oder einen Teil der Kosten für die Werbeaktionen getragen hatten . Sie nahm in ihre Bruttoeinnahmen nicht den Nennwert der Gutscheine auf, die sie vernichtete, wenn sie die gesamten oder einen Teil der Kosten für die Werbeaktion selbst trug, da sie der Ansicht war, daß sich die Gegenleistung für Redemption Goods auf den tatsächlich vom Abnehmer gezahlten Betrag beschränke .

6 Die Commissioners vertraten jedoch die Ansicht, daß die Gegenleistung für Redemption Goods nicht nur den gezahlten Geldbetrag umfasse, sondern auch den Wert der eingelösten Gutscheine . Sie waren der Auffassung, daß Section 10 des Value Added Tax Act 1983 anzuwenden sei . Diese Vorschrift sieht vor : "Erfolgt für die Lieferung keine Gegenleistung oder eine Gegenleistung, die nicht oder nicht vollständig in Geld besteht, so gilt als Wert der Lieferung ihr Marktwert ." Gemäß dieser Vorschrift erließen die Commissioners gegen die Firma Boots Bescheide, mit denen dieser aufgegeben wurde, ihre "Bruttoeinnahmen" in der Weise zu berichtigen, daß sie zu ihren Kasseneinnahmen die Differenz zwischen den Bareinnahmen aus Verkäufen von Redemption Goods und deren Marktwert hinzurechne . In ihren Bescheiden setzten die Commissioners die von der Firma Boots nachzuentrichtende Steuer auf 10 727,3 UKL für das Kalenderjahr 1984 fest .

7 Mit Urteil vom 18. März 1986 bestätigte das Value Added Tax Tribunal London, bei dem die Firma Boots Klage gegen diese Bescheide der Commissioners erhoben hatte, die Festsetzung der Commissioners. Gegen dieses Urteil legte die Firma Boots Rechtsmittel zum High Court of Justice ein, mit dem sie bestritt, daß sie auf den Marktwert der Redemption Goods Mehrwertsteuer zu entrichten habe, da die Kosten dieser Werbeaktionen ganz oder teilweise von ihr selbst getragen worden seien.

8 Vor dem High Court of Justice machte die Firma Boots geltend, daß, soweit es um Verkäufe von Redemption Goods gehe, die Steuer aufgrund des tatsächlich vom Käufer gezahlten ermäßigten Preises hätte festgesetzt werden müssen. Insbesondere gehörten die Gutscheine nicht zur Gegenleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie, da sie keinen Wert für die Firma Boots besessen hätten; die Preisermäßigung auf Redemption Goods sei ein "Rabatt" oder eine "Rückvergütung auf den Preis" im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie gewesen. Section 10 (3) des Value Added Tax Act 1983, aufgrund deren die Commissioners die Mehrwertsteuer festgesetzt hätten, sei mit Artikel 11 der Sechsten Richtlinie unvereinbar.

9 Der High Court of Justice ist der Ansicht, daß die Rechtssache eine Auslegung der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften erforderlich mache; er hat deshalb das Verfahren gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag ausgesetzt, bis der Gerichtshof über folgende Fragen entschieden hat:

"1) Ist Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates dahin auszulegen, daß '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', nur aus dem vom Kunden gezahlten Geldbetrag besteht?

2) Erhält ein Einzelhändler eine Gegenleistung von einem Kunden im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates, wenn er vom Kunden einen Gutschein entgegennimmt, der diesem Anspruch auf einen Preisnachlaß beim Kauf von auf diesem Gutschein angegebenen Waren gibt, den der Einzelhändler beim Kauf anderer Waren zum gewöhnlichen Einzelhandelspreis ausgegeben hat?

3) Ist der Ausdruck 'die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden' in Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates dahin auszulegen, daß er den Unterschied erfasst, der zwischen dem gewöhnlichen Einzelhandelspreis der gelieferten Waren und dem vom Einzelhändler für diese Waren tatsächlich erhaltenen Geldbetrag besteht, wenn gleichzeitig ein in der beschriebenen Weise erhaltener Gutschein eingelöst wird?

4) Wenn ein Einzelhändler einem Kunden 'Redemption Goods' für einen Geldbetrag liefert, der unter dem normalen Einzelhandelspreis der Waren liegt, weil der Kunde bei der Lieferung einen beim Kauf anderer Waren bei demselben Einzelhändler erworbenen Gutschein einlöst,

a) ist dann die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates der von dem Einzelhändler für die 'Redemption Goods' eingenommene Geldbetrag oder

b) der von dem Einzelhändler für die 'Redemption Goods' eingenommene Geldbetrag zusammen mit dem Wert des Gutscheins - und wenn dies der Fall ist, wie ist der Wert des Gutscheins anzusetzen? - oder,

c) wenn weder das eine noch das andere gilt, welches ist unter diesen Umständen die Besteuerungsgrundlage?

5) Wenn die 'Gegenleistung' nicht nur die Zahlung von Geld einschließt, sondern auch die Einlösung des Gutscheins beim Lieferer der betreffenden Waren, verbietet es dann Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a einem Mitgliedstaat, die Besteuerungsgrundlage entsprechend dem Preis festzusetzen, den der Kunde zu zahlen hätte, wenn die Gegenleistung vollständig in Geld zu erbringen wäre?

6) Stellt eine - am 1 . Januar 1978 geltende - innerstaatliche Vorschrift, wonach dann, wenn 'für die Lieferung einer Ware keine Gegenleistung oder eine Gegenleistung ((erfolgt))', die nicht oder nicht vollständig in Geld besteht, ... als Wert der Lieferung ihr Marktwert ((gilt))', eine von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie des Rates abweichende Regelung dar, die gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie des Rates der Kommission vor dem 1 . Januar 1978 hätte mitgeteilt werden müssen?"

10 Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens, der in Rede stehenden Vorschriften des Gemeinschaftsrechts und des nationalen Rechts, des Verfahrensablaufs und der vor dem Gerichtshof abgegebenen Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen . Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert .

Zum Wesen des Gutscheins

11 Um das durch die gestellten Fragen aufgeworfene Auslegungsproblem sachdienlich beantworten zu können, ist es unter Zugrundelegung der tatsächlichen Feststellungen zu umschreiben, die das vorlegende Gericht zur wirtschaftlichen und rechtlichen Bedeutung der Gutscheine in den Beziehungen zwischen der Firma Boots und ihren Kunden getroffen hat .

12 Nach den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen verpflichtet sich die Firma Boots auf dem Gutschein, der dem Kunden beim Verkauf der Premium Goods ausgehändigt wird, dem Inhaber des Gutscheins beim späteren Kauf eines der auf ihm angegebenen Artikel einen Preisnachlaß in Höhe des ebenfalls auf dem Gutschein angegebenen Nennwerts zu gewähren . Somit verkörpert der Gutschein den Anspruch des Inhabers auf einen Preisnachlaß in Höhe des auf dem Gutschein angegebenen Betrags .

13 Wirtschaftlich betrachtet, verschafft die von der Firma Boots eingegangene Verpflichtung dieser, da sie Teil einer Werbeaktion ist, deren Kosten von der Firma Boots selbst getragen werden, keinen weiteren Vorteil als die Aussicht auf Steigerung ihres Umsatzes durch höheren Absatz von Premium Goods und Redemption Goods . Nur wenn der bei der Firma Boots eingelöste Gutschein danach von deren Lieferanten vergütet wird, wenn also dieser die Kosten der Werbeaktion ganz oder teilweise trägt, hat der Gutschein für die Firma Boots Geldwert in Höhe des Betrags, den ihr der Lieferant gemäß dem zwischen ihnen bestehenden Vertrag tatsächlich zahlt . Im vorliegenden Fall bedeutet der Gutschein für die Firma Boots nur eine Verpflichtung zur Einräumung eines Nachlasses, der gewährt wird, um den Kunden anzuziehen .

14 Nach diesen Feststellungen ist an den wesentlichen Inhalt der Vorschriften der Sechsten Richtlinie über die Besteuerungsgrundlage zu erinnern .

Zur Besteuerungsgrundlage

15 Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage im Inland bei Lieferungen von Gegenständen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer für diese Umsätze vom Abnehmer erhält oder erhalten soll . In Artikel 11 Teil A Absätze 2 und 3 werden verschiedene Positionen genannt, die in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, und andere, die nicht einzubeziehen sind . Nach Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b sind in die Besteuerungsgrundlage nicht einzubeziehen

"die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer ... eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird ". Die in Artikel 11 Teil A Absatz 2 aufgeführten Positionen werden also von der Richtlinie selbst als Bestandteile der "Gegenleistung" und damit der Besteuerungsgrundlage behandelt, und die in Absatz 3 aufgeführten Posten sind ebenfalls von Rechts wegen von dieser Definition der Gegenleistung ausgeschlossen .

16 Deshalb ist immer dann, wenn sich die Frage der Einstufung einer konkreten Position stellt, zuerst zu prüfen, ob diese in eine der in den Absätzen 2 und 3 aufgeführten Gruppen gehört; nur dann, wenn die Frage verneint wird, darf auf die allgemeine Definition in Absatz 1 Buchstabe a zurückgegriffen werden .

17 Im vorliegenden Fall ist angesichts des vom vorlegenden Gericht beschriebenen Sachverhalts und des Vorbringens der Firma Boots, wonach eine Werbeaktion mittels eines Gutscheins nichts anderes als einen Rabatt oder eine Rückvergütung darstelle, zuerst die dritte Vorabentscheidungsfrage zu prüfen .

Zur dritten Frage

18 "Rabatte und Rückvergütungen", die gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, stellen eine Ermässigung des Preises dar, zu dem ein Artikel dem Kunden üblicherweise angeboten wird, denn der Verkäufer verzichtet auf die Vereinnahmung des Betrags, den der Rabatt ausmacht, eben, um den Kunden zum Kauf des Artikels anzuregen .

19 Diese Bestimmung stellt nur eine Anwendung der in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in seiner Auslegung durch den Gerichtshof (siehe zuletzt das Urteil vom 23 . November 1988 in der Rechtssache 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Slg . 1988, 6365) aufgestellten Regel dar, daß die Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist .

20 Das Vereinigte Königreich führt aus, daß die von der Firma Boots durchgeführte Werbeaktion von dem typischen Fall eines Rabatts oder einer Rückvergütung auf den Preis zu unterscheiden sei, da der Preisnachlaß dem Kunden im Austausch gegen den Gutschein gewährt werde, der einen Wert besitze .

21 Dieser Standpunkt kann nicht geteilt werden . Aus den oben beschriebenen rechtlichen und wirtschaftlichen Merkmalen des Gutscheins ergibt sich nämlich, daß der Gutschein, obwohl auf ihm ein "Nennwert" angegeben ist, vom Kunden nicht gegen Entgelt erworben wird und daß er nichts anderes darstellt als eine Urkunde, die die Verpflichtung der Firma Boots verkörpert, dem Inhaber des Gutscheins im Austausch gegen diesen beim Kauf von Redemption Goods einen Preisnachlaß zu gewähren . Der "Nennwert" drückt deshalb nur den Betrag des versprochenen Nachlasses aus .

22 Deshalb ist auf die dritte Frage zu antworten, daß Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, daß der Ausdruck "die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer ... eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird" den Unterschied erfasst, der zwischen dem gewöhnlichen Einzelhandelspreis der gelieferten Waren und dem von dem Einzelhändler für diese Waren tatsächlich erhaltenen Geldbetrag besteht, wenn der Einzelhändler vom Kunden einen Gutschein annimmt, den er diesem bei einem früheren Kauf zum gewöhnlichen Einzelhandelspreis ausgehändigt hat .

Zu den anderen Fragen

23 Angesichts der Antwort auf die dritte Frage brauchen die übrigen Fragen nicht beantwortet zu werden .

Kostenentscheidung

Kosten

24 Die Auslagen des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig . Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts .

Tenor

Aus diesen Gründen hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom High Court of Justice mit Beschluß vom 17 . Dezember 1987 vorgelegten Fragen für Recht erkannt :

Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b 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) ist dahin auszulegen, daß der Ausdruck "die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer ... eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird" den Unterschied erfasst, der zwischen dem gewöhnlichen Einzelhandelspreis der gelieferten Waren und dem von dem Einzelhändler für diese Waren tatsächlich erhaltenen Geldbetrag besteht, wenn der Einzelhändler vom Kunden einen Gutschein annimmt, den er diesem bei einem früheren Kauf zum gewöhnlichen Einzelhandelspreis ausgehändigt hat .