

**Downloaded via the EU tax law app / web**

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 13. September 2012(1)

**Rechtssache C-310/11**

**Grattan plc**

**gegen**

**The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs**

(Vorabentscheidungsersuchen des First-Tier Tribunal, Tax Chamber  
[Vereinigtes Königreich])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG –  
Besteuerungsgrundlage bei Rückzahlung eines Teils der Gegenleistung nach Bewirkung des  
Umsatzes“

## **I – Einleitung**

1. Britische Unternehmen sind erfinderisch. Ihr Einfallsreichtum bei komplexen Absatzmethoden hat den Gerichtshof in mehrwertsteuerlicher Hinsicht immer wieder beschäftigt und zu bedeutenden Entscheidungen mit klingenden Namen wie etwa „Naturally Yours“, „Elida Gibbs“ oder jüngst „Loyalty Management“ geführt.(2)

2. Auch das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen hat eine differenzierte Vertriebstechnik britischer Unternehmen zum Gegenstand, deren Erfindung allerdings schon einige Jahrzehnte zurückliegt. Dennoch sind im Ausgangsverfahren die Konsequenzen dieser Vertriebstechnik für die mehrwertsteuerliche Besteuerungsgrundlage der Jahre 1973 bis 1977 immer noch nicht geklärt. Der Gerichtshof wird deshalb im vorliegenden Verfahren wieder an die Anfänge des Mehrwertsteuerrechts der Union zurückkehren und sich mit der Auslegung von Rechtsnormen beschäftigen müssen, deren Geltung inzwischen mehr als 30 Jahre zurückliegt.

## **II – Rechtlicher Rahmen**

### *A – Unionsrecht*

1. Die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie 67/228/EWG

3. Während des im Ausgangsverfahren streitigen Zeitraums regelte u. a. die Richtlinie 67/228/EWG(3) (im Folgenden: Zweite Richtlinie) die Mehrwertsteuer im Unionsrecht.

4. Nach Art. 2 Buchst. a der Zweiten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen

von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt“.

5. Art. 5 der Zweiten Richtlinie erläutert diesen Steuertatbestand näher wie folgt:

„(1) ‚Lieferung eines Gegenstands‘ ist die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Als Lieferungen im Sinne des Absatzes (1) gelten ferner:

...

c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrages über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission;

...

(5) Der Steuertatbestand ist zu dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem die Lieferung ausgeführt wird. ...“

6. Art. 8 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie enthält Vorschriften zur Besteuerungsgrundlage und hat auszugsweise den folgenden Inhalt:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen und Dienstleistungen alles, was den Gegenwert für die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bildet, einschließlich der Kosten und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;

...“

7. Zu Art. 8 Buchst. a gibt Anhang A der Zweiten Richtlinie, der nach ihrem Art. 20 Bestandteil der Richtlinie ist, unter Nr. 13 Abs. 1 auszugsweise die folgende Erläuterung:

„Unter dem Begriff ‚Gegenwert‘ ist alles zu verstehen, was als Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands oder für die Dienstleistung erhalten wird, ...“

8. Schließlich regelt Art. 9 der Zweiten Richtlinie die Anwendung des Steuersatzes auf die Besteuerungsgrundlage auszugsweise wie folgt:

„(1) Der Normalsatz der Mehrwertsteuer wird von jedem Mitgliedstaat auf einen bestimmten Vomhundertsatz der Besteuerungsgrundlage festgesetzt, der für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen gleich ist.

...“

2. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG

9. Die Richtlinie 77/388/EWG(4) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) hat die Zweite Richtlinie im Vereinigten Königreich zum 1. Januar 1978 abgelöst.(5)

10. Zur Besteuerungsgrundlage enthält die Sechste Richtlinie im Vergleich zu Art. 8 der Zweiten Richtlinie detailliertere Bestimmungen. Der 9. Erwägungsgrund führt begründend aus:

„Auch die Besteuerungsgrundlage bedarf einer Harmonisierung, damit die Anwendung des

gemeinschaftlichen Satzes auf die steuerbaren Umsätze der Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt.“

11. Art. 11 Teil A der Sechsten Richtlinie regelt hierzu auszugsweise:

„(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für die Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, ...

...“

12. In Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie findet sich überdies eine Vorschrift, die Fälle der Reduzierung der Besteuerungsgrundlage nach Bewirkung des Umsatzes regelt:

„Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

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

#### B – *Nationales Recht*

13. Für den im Ausgangsverfahren streitigen Zeitraum sah Section 10 Abs. 2 des Finance Act 1972 die folgende Regelung für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage vor:

„Wenn die Lieferung gegen einen Gegenwert in Geld erfolgt, ist ihr Wert mit dem Betrag anzusetzen, der dem des Gegenwerts entspricht, zuzüglich der zu erhebenden Steuer.“

14. Das nationale Recht enthielt hingegen keine Bestimmung für den Fall einer Reduzierung der Besteuerungsgrundlage nach Bewirkung der Lieferung.

#### III – **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

15. Klägerin des Ausgangsverfahrens ist die Gesellschaft Grattan plc (im Folgenden: Grattan). Sie macht im Ausgangsverfahren gegenüber der britischen Steuerverwaltung Ansprüche auf Rückerstattung von Mehrwertsteuer aus eigenem und abgetretenem Recht geltend. Diese Ansprüche beziehen sich auf Mehrwertsteuer, die für die Jahre 1973 bis 1977 aufgrund der Tätigkeit mehrerer Gesellschaften im Versandhandel (im Folgenden: Versandhändler) gezahlt wurde.

16. Die Versandhändler unterhielten ein spezielles Vertriebssystem. Dieses System umfasste Personen, die als „Vertreter“ bezeichnet wurden und die ein spezielles Konto bei dem jeweiligen Versandhändler unterhielten. Auf diesem Konto erhielten die Vertreter sowohl für ihre eigenen Warenkäufe aus dem Versandhandelskatalog (im Folgenden: Eigenerwerbe) als auch für die Käufe Dritter, die über sie erfolgten (im Folgenden: Drittkundenkäufe), eine Gutschrift in Höhe von 10 % des überwiesenen Betrages als „Provision“.

17. In der Regel hatte ein Vertreter eine begrenzte Anzahl von Personen als „Drittkunden“ und kümmerte sich um die Abwicklung der Drittkundenkäufe, indem er Kataloge an die Drittkunden weitergab, deren Bestellungen an die Versandhändler übermittelte, die bestellten Waren an die

Drittkunden weiterleitete und von den Drittkunden den geschuldeten Katalogpreis einzog.

18. Der Vertreter konnte die auf seinem Konto aufgrund des Eigenerwerbs und der Drittkundenkäufe gutgeschriebenen Beträge unter anderem als Scheckzahlung abrufen oder mit gegen ihn offen stehenden Forderungen der Versandhändler verrechnen.

19. Die für Drittkundenkäufe gutgeschriebenen Beträge, die in dieser Weise verwendet wurden, behandelte die britische Steuerverwaltung als Entgelt für Dienstleistungen des Vertreters im Hinblick auf die Betreuung der Drittkunden.

20. Grattan wendet sich im Ausgangsverfahren gegen diese Behandlung. Denn die Gutschriften zugunsten der Vertreter reduzierten lediglich den vom Vertreter für die Warenkäufe gezahlten Kaufpreis. Dies gelte nicht nur für die Eigenerwerbe, wo dies unstrittig ist, sondern auch für die Drittkundenkäufe. Die „Provisionen“ verringerten deshalb nachträglich die Gegenleistung und damit die Besteuerungsgrundlage für die Lieferungen von Waren durch die Versandhändler an die Vertreter, sobald diese über die gutgeschriebenen Beträge verfügten. In diesem Umfang hätten die Versandhändler daher in den Jahren 1973 bis 1977 zu viel Mehrwertsteuer entrichtet.

21. Das mit dem Rechtsstreit über den Rückforderungsanspruch befasste First-Tier Tribunal (Tax Chamber) sieht sich mit der Auslegung der damals geltenden Zweiten Richtlinie konfrontiert und zweifelt, ob nach dieser Richtlinie eine nachträgliche Minderung der Besteuerungsgrundlage unionsrechtlich geboten war. Vor diesem Hintergrund stellt es dem Gerichtshof die folgende Frage:

Hat ein Steuerpflichtiger für den Zeitraum vor dem 1. Januar 1978 ein unmittelbar wirksames Recht nach Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie und/oder nach den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Gleichbehandlung, die Besteuerungsgrundlage für Lieferungen von Gegenständen als rückwirkend vermindert zu behandeln, wenn der Abnehmer der Lieferung von Gegenständen nach dem Zeitpunkt dieser Lieferung eine Gutschrift des Lieferers erhalten hat, die der Abnehmer dann nach seiner Wahl entweder als Geldzahlung oder als Gutschrift auf dem Lieferer geschuldete Beträge für bereits erfolgte Lieferungen von Gegenständen an den Abnehmer abgerufen hat?

#### **IV – Rechtliche Würdigung**

22. Da das vorliegende Gericht in der Vorlageentscheidung erklärt hat, dass im Ausgangsverfahren nur die Rückerstattung von Mehrwertsteuer im Hinblick auf die für Drittkundenkäufe gutgeschriebenen Beträge umstritten ist, muss die Vorlagefrage insoweit einschränkend ausgelegt werden. Im Folgenden werden somit nicht die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen der Zahlung von „Provisionen“ im Hinblick auf den Eigenerwerb der Vertreter untersucht.

23. Damit bleibt zu prüfen, ob nach Unionsrecht die Beträge, die den Vertretern in den Jahren 1973 bis 1977 für Drittkundenkäufe zunächst gutgeschrieben und danach als Scheck oder im Wege der Verrechnung gezahlt wurden, die Besteuerungsgrundlage der von den Versandhändlern zu tragenden Mehrwertsteuer reduzierten und ob den Versandhändlern insoweit ein unmittelbar wirksames Recht zusteht.

24. Die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage regelte für diesen Zeitraum Art. 8 der Zweiten Richtlinie. Gemäß seinem Buchst. a in Verbindung mit Anhang A Nr. 13 der Richtlinie ist Besteuerungsgrundlage bei den im Ausgangsverfahren betroffenen Lieferungen von Gegenständen alles, was als Gegenleistung für die Lieferung erhalten wird.

25. Im vorliegenden Fall haben die Versandhändler zunächst Kaufpreiszahlungen erhalten. Nach der Lieferung der Waren haben sie aber selbst Zahlungen an die Vertreter geleistet, nämlich die den Vertretern gutgeschriebenen und später ausgezahlten Beträge. Im vorliegenden Fall geht es nun um die Frage, ob diese Zahlungen der Versandhändler nach der Zweiten Richtlinie die Besteuerungsgrundlage ihrer Lieferungen von Waren mindern, weil die Versandhändler letztlich weniger erhalten haben.

26. Wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, hält das vorlegende Gericht dabei allein die Frage für klärungsbedürftig, ob gemäß Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie eine Minderung der Besteuerungsgrundlage auch nach dem Zeitpunkt der Lieferung möglich ist. Erste Voraussetzung für eine Minderung der Besteuerungsgrundlage nach dieser Vorschrift ist allerdings, dass es sich bei den beschriebenen Zahlungen der Versandhändler überhaupt um Rückzahlungen von Teilen der Gegenleistung handelt, die eine Minderung der Besteuerungsgrundlage bewirken. Diese Frage ist deshalb zunächst zu behandeln (unter A), bevor ich untersuchen werde, ob die Zweite Richtlinie eine Reduzierung der Besteuerungsgrundlage nach Bewirkung der Lieferung vorschreibt (unter B).

#### *A – Rückzahlung der Gegenleistung durch den Steuerpflichtigen*

27. Die Besteuerungsgrundlage kann gemäß Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie von vornherein nur dann aufgrund einer Zahlung des Steuerpflichtigen vermindert werden, wenn diese Zahlung überhaupt die Rückzahlung einer Gegenleistung des Zahlungsempfängers darstellt. Nicht jede Zahlung eines Steuerpflichtigen an eine Person, die eine Gegenleistung entrichtet hat, ist nämlich als Rückzahlung dieser Gegenleistung zu werten.

28. Die Prüfung, ob die Zahlungen der Versandhändler an die Vertreter Rückzahlungen von Gegenleistungen darstellen, obliegt dem vorlegenden Gericht anhand des von ihm im Ausgangsverfahren festzustellenden Sachverhalts. Der in der Vorlageentscheidung dargestellte Sachverhalt und der Vortrag der Verfahrensbeteiligten haben jedoch gewisse Zweifel aufkommen lassen, dass die beschriebenen Zahlungen als Rückzahlungen von Gegenleistungen zu werten sind. Insbesondere scheinen die Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen den Versandhändlern, den Vertretern und den Drittkunden nicht hinreichend geklärt und sind zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens offenbar umstritten.

29. Vor diesem Hintergrund halte ich einige Hinweise auf die insoweit zu beachtende Rechtsprechung des Gerichtshofs für erforderlich, um dem vorlegenden Gericht eine Entscheidung im Ausgangsverfahren zu ermöglichen, die im Einklang mit dem Mehrwertsteuerrecht der Union steht. Soweit die im Folgenden angeführte Rechtsprechung nicht zur Zweiten Richtlinie ergangen ist, halte ich sie aufgrund der Vergleichbarkeit der dort jeweils ausgelegten Normen der Sechsten Richtlinie auch auf die Anwendung der Zweiten Richtlinie für übertragbar.(6)

30. Das vorlegende Gericht müsste im Ausgangsverfahren zunächst klären, ob die Versandhändler bei den Drittkundenkäufen unmittelbar an die Drittkunden verkauft haben oder ob eine Lieferkette bestand, bei der die Vertreter selbst Käufer bei den Drittkundenkäufen waren und die Waren entweder eigenständig oder im Rahmen einer Verkaufskommission an die Drittkunden weiterveräußerten. Die Voraussetzungen für die Annahme einer Rückzahlung der Gegenleistung sind in diesen beiden Konstellationen unterschiedlich.

1. Unmittelbarer Warenverkauf der Versandhändler an die Drittkunden

31. Wenn die Versandhändler unmittelbar an die Drittkunden verkauft haben, wie es die

Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragen hat, wäre zunächst klar, dass die dem Vertreter für die Drittkundenkäufe gewährten „Provisionen“ keine Rückzahlung der Gegenleistung hinsichtlich der Warenverkäufe der Versandhändler an die Drittkunden darstellen können. Es wäre in diesem Fall unerheblich, dass die Versandhändler letztlich nur den vom Drittkunden zu zahlenden Katalogpreis abzüglich der an die Vertreter gezahlten „Provisionen“ erhielten. Denn der Gerichtshof hat mehrfach festgestellt, dass in einer Konstellation, in der ein Dritter in den Zahlungsvorgang eingeschaltet ist und aufgrund dessen einen Teil des vom Käufer gezahlten Kaufpreises einbehält, dennoch der volle Kaufpreis die Besteuerungsgrundlage der Leistung des Verkäufers an den Käufer bildet.(7) Nichts anderes kann im vorliegenden Fall gelten, wenn der Vertreter zwar nicht einen Teil des vom Drittkunden gezahlten Kaufpreises unmittelbar einbehält, diesen aber nachträglich ausgezahlt bekam.

32. Wenn die Versandhändler unmittelbar an die Drittkunden verkauft haben, ist auch zweifelhaft, dass durch die dem Vertreter für die Drittkundenkäufe gewährten „Provisionen“ ein Teil der Gegenleistung für einen anderen Umsatz, nämlich einen Eigenerwerb des Vertreters, zurückgezahlt wurde. Grundsätzlich dürfte hierfür nämlich erforderlich sein, dass eine entsprechende Regelung in dem Rechtsverhältnis existiert, das die Gegenleistung für den Eigenerwerb festlegt. Zwar hat der Gerichtshof erstmals in der Rechtssache Elida Gibbs festgestellt, dass eine Reduzierung der Besteuerungsgrundlage unter Umständen auch dann anzunehmen ist, wenn sich die vertraglich festgelegte Gegenleistung gar nicht ändert.(8) Nach dieser Rechtsprechung ist aber zumindest die Zahlung des Steuerpflichtigen durch den Erwerb einer bestimmten Leistung durch den Zahlungsempfänger bedingt. Im Ausgangsverfahren ist das Vorliegen dieser Voraussetzung im Hinblick auf die Besteuerungsgrundlage der Eigenerwerbe der Vertreter jedoch fraglich, da die gutgeschriebenen Beträge nicht von einem bestimmten Eigenerwerb abhängig zu sein schienen, weil insbesondere auch eine davon unabhängige Scheckauszahlung möglich war.

33. Wäre gleichwohl eine Rückzahlung der Gegenleistung für die Eigenerwerbe der Vertreter festzustellen, so müsste das vorliegende Gericht sodann prüfen, ob eine Minderung der Besteuerungsgrundlage nicht deshalb ausgeschlossen ist, weil die „Provisionen“ das Entgelt für eine Leistung der Vertreter an die Versandhändler darstellen. Ist die Rückzahlung nämlich selbst eine Gegenleistung, so kann es letztlich nicht zu einer Minderung der Besteuerungsgrundlage kommen. Denn für die Zwecke der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage tritt an die Stelle des zurückgezahlten Teils der Gegenleistung der Wert der dafür erbrachten Leistung. Für den Fall eines Rabatts hat dies der Gerichtshof im Ergebnis bereits in der Rechtssache Naturally Yours Cosmetics so entschieden.(9)

34. Die Annahme, dass die „Provisionen“ das Entgelt für eine Leistung der Vertreter waren, setzt nach ständiger Rechtsprechung erstens voraus, dass zwischen dem Vertreter und den Versandhändlern ein Rechtsverhältnis bestand, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden.(10) Zweitens muss zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.(11) Dieser Zusammenhang ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs als gegenseitige Bedingung von Leistung und Gegenleistung im Rahmen des Rechtsverhältnisses zu verstehen.(12) Im vorliegenden Fall müsste also eine Vereinbarung zwischen Versandhändlern und Vertretern existiert haben, mittels derer die Zahlung der „Provisionen“ von einer Leistung der Vertreter abhängig gemacht wurde. Weitere Voraussetzungen – wie etwa eine Verpflichtung der Vertreter zum Tätigwerden(13) – sind der Rechtsprechung hingegen nicht zu entnehmen.

## 2. Lieferkette

35. Bestand hingegen eine Lieferkette, so wären Eigenerwerbe und Drittkundenkäufe

grundsätzlich gleich zu behandeln. Die Annahme einer Lieferkette kann sich entweder daraus ergeben, dass Abnehmer aller Warenverkäufe der Versandhändler allein die Vertreter waren, die wiederum eigenständig an die Drittkunden weiterveräußerten, wie es dem Vortrag von Grattan entspricht. Eine Lieferkette wäre außerdem gemäß Art. 5 Abs. 2 Buchst. c der Zweiten Richtlinie anzunehmen<sup>(14)</sup>, wenn die Vertreter im Rahmen einer Verkaufskommission für die Versandhändler tätig waren, worauf die Kommission zutreffend hingewiesen hat.

36. Aufgrund der Gleichbehandlung von Eigenerwerben und Drittkundenkäufen würden sich bei einer Lieferkette Fragen der Zuordnung der Gutschriften zu Drittkundenkäufen oder Eigenerwerben nicht stellen. In diesem Fall könnten die „Provisionen“ nur eine missverständlich bezeichnete allgemeine Preisreduktion sein, die sich allerdings erst auf dem Umweg über Gutschrift und Scheckauszahlung bzw. Verrechnung mit weiteren Käufen realisierte.

37. Gleichwohl müsste auch in dieser Konstellation geprüft werden, ob die „Provisionen“ das Entgelt für eine Leistung der Vertreter an die Versandhändler darstellten. Wie ich bereits ausgeführt habe<sup>(15)</sup>, kann in diesem Fall selbst die Rückzahlung einer Gegenleistung im Ergebnis nicht zu einer Minderung der Besteuerungsgrundlage führen.

### 3. Zwischenergebnis

38. Soweit die dargelegten Rechtsprechungsgrundsätze dem vorlegenden Gericht eine Beurteilung der Frage, ob im Ausgangsverfahren die wirksame Rückzahlung einer Gegenleistung anzunehmen ist, nicht erlauben sollten, bestünde erforderlichenfalls die Möglichkeit, insoweit eine weitere Vorlagefrage zu stellen. Im Folgenden werde ich zur Beantwortung der vorliegenden Frage jedoch unterstellen, dass die von den Versandhändlern an die Vertreter für Drittkundenkäufe gezahlte „Provision“ als Rückzahlung der Gegenleistung für einen Warenerwerb der Vertreter zu werten ist und diese Rückzahlung ihrerseits kein Entgelt für eine Leistung an die Versandhändler darstellte.

### B – Reduzierung der Besteuerungsgrundlage nach der Lieferung

39. Das vorlegende Gericht fragt, ob einem Steuerpflichtigen in der beschriebenen Konstellation nach Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie oder nach den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Gleichbehandlung ein unmittelbar wirksames Recht zusteht, die Besteuerungsgrundlage für Lieferungen von Gegenständen als rückwirkend vermindert zu behandeln. Eine solche rückwirkende Minderung der Besteuerungsgrundlage aufgrund der ausgezahlten „Provisionen“ hätte dann eine verminderte Steuerschuld zur Folge, was die im Ausgangsverfahren umstrittenen Rückerstattungsansprüche von Grattan begründen würde.

#### 1. Auslegung der Zweiten Richtlinie

40. Die Steuerschuld eines Steuerpflichtigen ist Folge der Verwirklichung eines Steuertatbestandes. Dies ist im vorliegenden Fall Art. 2 Buchst. a der Zweiten Richtlinie, der die entgeltliche Lieferung von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterwirft. Die Höhe der Steuerschuld ergibt sich aus der Anwendung des Steuersatzes auf die Besteuerungsgrundlage, wie Art. 9 Abs. 1 der Zweiten Richtlinie zeigt. Der Steuertatbestand wird nach Art. 5 Abs. 5 der Zweiten Richtlinie zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung verwirklicht.

41. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat zutreffend vorgetragen, dass vor diesem Hintergrund die Besteuerungsgrundlage zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung zu ermitteln ist. Der Gerichtshof hat dies zur vergleichbaren Vorschrift des Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie ebenfalls festgestellt.<sup>(16)</sup> Nach der Zweiten Richtlinie entsteht damit die Steuerschuld eines Steuerpflichtigen in der Höhe, die sich aus der Besteuerungsgrundlage ergibt,

die zum Zeitpunkt der Lieferung festzustellen ist.

42. Die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage regelt Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie. Danach ist bei den im Ausgangsverfahren betroffenen Lieferungen von Gegenständen die Besteuerungsgrundlage „alles, was den Gegenwert für die Lieferung des Gegenstands ... bildet“. Der somit entscheidende „Gegenwert“ ist gemäß Anhang A Nr. 13 Abs. 1 der Zweiten Richtlinie „alles ..., was als Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands ... erhalten wird“.

43. Damit stellt sich zunächst die Frage, ob bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage zum Zeitpunkt der Lieferung zur Gegenleistung Beträge zu zählen sind, die der Steuerpflichtige zwar erhalten, aber später auf Anforderung seines Vertragspartners wieder zurückzahlen soll.

44. Der Wortlaut der zitierten Vorschriften zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage gibt hierzu keine Auskunft. Wie die Kommission aber zu Recht vorgetragen hat, kann zur Auslegung des Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie herangezogen werden. Beide Bestimmungen sind in Wortlaut und Funktion vergleichbar.

45. Zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof bereits im Urteil *Freemans* im Hinblick auf einen mit dem vorliegenden vergleichbaren Sachverhalt entschieden, dass die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage keine vertraglich bereits vereinbarten, jedoch noch nicht erfolgten Rückzahlungen der Gegenleistung zu beachten hat.(17) Etwas anderes soll nach der Rechtsprechung nur für den Sonderfall(18) gelten, dass eine *gesetzliche* Verpflichtung zur Rückzahlung von Teilen der Gegenleistung bei einem Gewinnspiel besteht.(19)

46. Der Gerichtshof begründete seine Entscheidung in der Rechtssache *Freemans* mit dem in ständiger Rechtsprechung zur Zweiten und Sechsten Richtlinie wiederholten Grundsatz(20), dass Besteuerungsgrundlage die „tatsächlich erhaltene Gegenleistung“ ist.(21) Vor diesem Hintergrund ist es nicht überzeugend, wenn die Kommission vorträgt, aus der Beachtung dieses Grundsatzes folge, dass spätere Rückzahlungen der Gegenleistung die Besteuerungsgrundlage mindern müssen. Die Bedeutung dieses Rechtsprechungsgrundsatzes hängt nämlich vom Zeitpunkt der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage ab. Mit anderen Worten ist entscheidend, wie viel der Steuerpflichtige zu dem Zeitpunkt, zu dem die Besteuerungsgrundlage festzustellen ist, „tatsächlich erhalten“ hat. Wie der Wortlaut des Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie besser verdeutlicht, ist dies der Betrag, den der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt „erhält oder erhalten soll“, also der Betrag, der ihm gezahlt werden muss. Es macht deshalb einen Unterschied, ob ein Käufer von vornherein einen reduzierten Kaufpreis zu zahlen oder ob er erst den vollen Kaufpreis zu entrichten hat, aber später einen Teil des Geldes unter bestimmten Bedingungen zurückerhalten kann. Denn wie der Gerichtshof im Urteil *Freemans* betont hat, ist es ungewiss, ob es später tatsächlich zur Rückzahlung eines Teils der Gegenleistung kommt.(22)

47. Dass die Rückzahlung von Teilen der Gegenleistung nach dem Zeitpunkt der Lieferung möglich ist, hat damit gemäß Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie keinen Einfluss auf die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage und damit die Höhe der entstehenden Steuerschuld.

48. Die Zweite Richtlinie sieht darüber hinaus auch keine Bestimmung vor, welche die Änderung einer einmal entstandenen Steuerschuld vorschreibt. Anders ist dies im Fall des Vorsteuerabzugs, für den nach Art. 11 Abs. 3 Unterabs. 2 und 3 der Zweiten Richtlinie ein Berichtigungsverfahren geregelt ist. Anders ist dies auch unter Geltung der Sechsten Richtlinie, in der Art. 11 Teil C Abs. 1 für die Jahre ab 1978 ein Verfahren für die nachträgliche Minderung der Besteuerungsgrundlage und damit der aus der Verwirklichung eines Steuertatbestandes entstehenden Steuerschuld vorsieht.

49. In Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie lässt sich, anders als das Grattan und die Kommission vorgetragen haben, die Anordnung eines nachträglichen Berichtigungsverfahrens nicht hineininterpretieren. Es ist nicht zulässig, von der späteren Regelung eines solchen Verfahrens in Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie auf seine Geltung bereits unter der Zweiten Richtlinie zu schließen. Denn der Harmonisierungsgrad von Zweiter und Sechster Richtlinie ist nicht vergleichbar.

50. Die Zweite Richtlinie sollte im Verein mit der Ersten Richtlinie 67/227/EWG(23) die unterschiedlichen mitgliedstaatlichen Umsatzsteuersysteme durch ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem ersetzen, das einheitlichen Grundregeln folgt. Der 7. Erwägungsgrund der Ersten Richtlinie betont das notwendige „schrittweise Vorgehen“. Der 3. Erwägungsgrund der Zweiten Richtlinie legt dar, dass vorübergehend „in den Mitgliedstaaten gewisse Unterschiede bei den Modalitäten für die Anwendung der Steuer zugelassen“ werden können. Das damit zunächst eingeführte Mehrwertsteuersystem enthielt daher in vielerlei Hinsicht noch keine abschließenden Regelungen und insbesondere noch keine Festlegung einer einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage, wie sie die Sechste Richtlinie später im Titel führen würde. Erst die Sechste Richtlinie harmonisierte somit, wie auch ihr 9. Erwägungsgrund indiziert, die Besteuerungsgrundlage umfassend.

51. Damit ist festzustellen, dass die Zweite Richtlinie eine rückwirkende Minderung der Besteuerungsgrundlage und daraus folgende Reduzierung der Steuerschuld infolge der Rückzahlung der Gegenleistung nach dem Zeitpunkt der Lieferung, zu dem der Steuertatbestand verwirklicht wird, nicht vorsieht. Folglich kann insoweit auch kein unmittelbar wirksames Recht des Steuerpflichtigen aus der Zweiten Richtlinie abgeleitet werden.

## 2. Grundsatz der steuerlichen Neutralität

52. Die Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität führt im Übrigen zu keinem anderen Ergebnis.

53. Zwar handelt es sich bei diesem Grundsatz nicht, wie aber die Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragen hat, nur um eine Ausprägung des Gleichheitsgrundsatzes. Neben dieser Bedeutung verwendet der Gerichtshof den Neutralitätsgrundsatz auch im Sinne einer Belastungsneutralität, die den Steuerpflichtigen schützt, da durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nur der Endverbraucher belastet werden soll.(24)

54. In dieser Bedeutungsvariante hat der Neutralitätsgrundsatz jedoch keine übergesetzliche Autorität.(25) Er kann deshalb in Zweifelsfragen zur Auslegung hinzugezogen werden, aber nicht die Regelungen der jeweils anzuwendenden Mehrwertsteuerrichtlinie erweitern oder beschränken.(26) So kann er insbesondere den Umstand nicht kompensieren, dass die Zweite Richtlinie keine dem Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie vergleichbare Vorschrift enthält.

## 3. Gleichbehandlungsgrundsatz

55. Schließlich hat sich das vorlegende Gericht in seiner Vorlagefrage noch auf den Grundsatz der Gleichbehandlung bezogen. Allerdings geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen nicht hervor, inwiefern der Gleichbehandlungsgrundsatz im vorliegenden Fall relevant sein soll.

56. Dieser Grundsatz erfordert jedenfalls keine Gleichbehandlung im Zeitablauf. Die unterschiedliche Harmonisierungsintensität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vor und nach dem 1. Januar 1978 kann durchaus zu unterschiedlich bestimmten Besteuerungsgrundlagen vor und nach diesem Datum führen. Denn der Grundsatz der Gleichbehandlung erfordert nicht, dass weiter gehende Harmonisierungsschritte, die durch die Sechste Richtlinie in Form ihres Art. 11 Teil C Abs. 1 erfolgten, rückwirkende Anwendung finden müssen.

## V – Ergebnis

57. Damit schlage ich vor, auf die Vorlagefrage des First-Tier Tribunal (Tax Chamber) wie folgt zu antworten:

Art. 8 Buchst. a der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger kein unmittelbar wirksames Recht hat, die Besteuerungsgrundlage für Lieferungen von Gegenständen als rückwirkend vermindert zu behandeln, wenn der Abnehmer der Lieferung von Gegenständen nach dem Zeitpunkt dieser Lieferung eine Gutschrift des Lieferers erhalten hat, die der Abnehmer dann nach seiner Wahl entweder als Geldzahlung oder als Gutschrift auf dem Lieferer geschuldete Beträge für bereits erfolgte Lieferungen von Gegenständen an den Abnehmer abgerufen hat.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Vgl. Urteile vom 23. November 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Slg. 1988, 6365), vom 24. Oktober 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Slg. 1996, I-5339), und vom 7. Oktober 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 und C-55/09, Slg. 2010, I-9187).

3 – Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. L 71, S. 1303).

4 – Sechste 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).

5 – Siehe Art. 37 und Art. 1 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie. Die Verlängerung der Umsetzungsfrist durch die Neunte Richtlinie 78/583/EWG des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. L 194, S. 16) betraf nicht das Vereinigte Königreich.

6 – Vgl. insoweit auch Urteile vom 8. März 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Slg. 1988, 1443, Randnr. 10), und *Naturally Yours Cosmetics* (zitiert in Fn. 2, Randnr. 10).

7 – Vgl. Urteile vom 25. Mai 1993, *Bally* (C-18/92, Slg. 1993, I-2871, Randnr. 14), und vom 15. Mai 2001, *Primback* (C-34/99, Slg. 2001, I-3833, Randnrn. 28 ff.).

8 – Vgl. Urteil *Elida Gibbs* (zitiert in Fn. 2, Randnr. 31).

9 – Vgl. Urteil *Naturally Yours Cosmetics* (zitiert in Fn. 2). Dort nahm der Gerichtshof nämlich an, dass bei einer Warenlieferung ein Rabatt, der durch eine Dienstleistung des Leistungsempfängers

bedingt ist, und der somit selbst eine entgeltliche Leistung erbringt, zur Folge hat, dass sich die Besteuerungsgrundlage der Warenlieferung aus der reduzierten Geldleistung zuzüglich des Wertes der Dienstleistung zusammensetzt. Der Geldwert dieser Dienstleistung ist dabei in Höhe des Rabatts anzusetzen. Im Ergebnis entspricht die Besteuerungsgrundlage der Warenlieferung danach dem Verkaufspreis ohne Berücksichtigung des Rabatts.

10 – Vgl. u. a. Urteile vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14), vom 27. April 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Slg. 1999, I-2323, Randnr. 26), und vom 3. Mai 2012, Lebara (C-520/10, Randnr. 27).

11 – Vgl. u. a. Urteile vom 5. Februar 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Slg. 1981, 445, Randnr. 12), Naturally Yours Cosmetics (zitiert in Fn. 2, Randnrn. 11 f.) und Lebara (zitiert in Fn. 10, Randnr. 27).

12 – Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 6. März 2001, Bertelsmann (C-380/99, Slg. 2001, I-5163, Nr. 32).

13 – Vgl. Court of Appeal, Judgment vom 26. Oktober 2001, [2001] EWCA Civ 1542, Randnr. 72.

14 – Vgl. hierzu meine Schlussanträge vom 24. Februar 2005, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-305/03, Slg. 2006, I-1213, Nr. 67), im Hinblick auf den wortgleichen Art. 5 Abs. 4 Buchst. c der Sechsten Richtlinie.

15 – Siehe oben, Nr. 33.

16 – Vgl. Urteil vom 27. Oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Slg. 1993, I-5405, Randnr. 16).

17 – Vgl. Urteil vom 29. Mai 2001, Freemans (C-86/99, Slg. 2001, I-4167, Randnrn. 27 bis 29).

18 – Vgl. Urteil Freemans (zitiert in Fn. 17, Randnr. 30).

19 – Vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, International Bingo Technology (C-377/11, Randnrn. 26 bis 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 – Vgl. u. a. Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (zitiert in Fn. 11, Randnr. 13), vom 2. Juni 1994, Empire Stores (C-33/93, Slg. 1994, I-2329, Randnr. 18), und International Bingo Technology (zitiert in Fn. 19, Randnr. 25).

21 – Vgl. Urteil Freemans (zitiert in Fn. 17, Randnr. 27).

22 – Vgl. Urteil Freemans (zitiert in Fn. 17, Randnr. 28).

23 – Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. L 71, S. 1301).

24 – Vgl. u. a. Urteil Elida Gibbs (zitiert in Fn. 2, Randnrn. 19 und 23).

25 – Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Bot vom 18. Juni 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Nrn. 84 bis 86).

26 – Vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, Randnr. 45), zum Neutralitätsgrundsatz in seiner Ausprägung als Gleichbehandlungsgebot.