

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
FRANCIS G. JACOBS

vom 20. September 2001<sup>1</sup>

1. In dieser Rechtssache geht es um die Frage, wie die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer zu bestimmen ist, wenn der Erstlieferant eines Artikels im Rahmen einer Verkaufsförderungsaktion einem Einzelhändler den Preisnachlass erstattet, den dieser seinem Kunden im Austausch gegen einen vom Erstlieferanten ausgestellten Gutschein gewährt hat, aber die Kette vom Erstlieferanten bis zu dem Einzelhändler ein oder mehrere andere Händler mit umfasst und die Preise, die von diesen und an diese Zwischenhändler gezahlt werden, durch die Erstattung nicht beeinflusst werden.

2. Die Kommission ist — insbesondere angesichts des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Elida Gibbs<sup>2</sup> — der Ansicht, dass Deutschland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>3</sup> verstoßen habe, dass es die Berichtigung der Besteuerungsgrundlage für den Erstlieferanten unter solchen Umständen nicht vorgesehen habe.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Urteil des Gerichtshofes vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94 (Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339).

3 — 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. 1301, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

Rechtlicher Rahmen

*Das Mehrwertsteuersystem im Allgemeinen*

3. Das Prinzip, auf dem die Mehrwertsteuer beruht, ist in Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>4</sup> wie folgt umschrieben:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand

4 — 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, im Folgenden: Erste Richtlinie).

oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“<sup>5</sup>

Abzugsregelung im Grundsatz<sup>6</sup> nicht selbst durch die Steuer belastet; diese trägt tatsächlich allein der Endverbraucher als letztes Glied der Absatzkette.

*Die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie*

4. Die Abzugsregelung soll eine kumulative Wirkung vermeiden, wenn Mehrwertsteuer bereits auf die Waren und/oder Dienstleistungen erhoben wurde, die für die Herstellung der gelieferten Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen verwendet wurden, d. h. sie soll die Erhebung von Mehrwertsteuer auf bereits entrichtete Mehrwertsteuer vermeiden. Durch die Anwendung der Regelung entsteht eine Kette von Umsätzen, in der der zahlbare Nettobetrag für jedes Kettenglied in genauem Verhältnis zu dem Mehrwert dieser Phase steht. Wenn die Kette endet, entspricht der erhobene Gesamtbetrag dem fraglichen Anteil vom Endpreis.

6. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage — abgesehen von einigen genau bestimmten Ausnahmen, die im vorliegenden Fall nicht relevant sind — für Umsätze im Inland

„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“.

5. Dieses Vorgehen gewährleistet die „Neutralität“ der Mehrwertsteuer gegenüber den Steuerpflichtigen, den Lieferanten oder Dienstleistenden in der Umsatzkette. Diese haben insoweit Steuer zu entrichten, als sie den Abnehmern ihrer Waren oder Dienstleistungen Mehrwertsteuer berechnen müssen, werden jedoch über die

7. Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b bestimmt, dass in die Besteuerungsgrundlage „die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder

<sup>5</sup> — In Erörterungen über das Verhältnis zwischen zwei Umsätzen, von denen einer ein Kostenelement des anderen ist, wird der erstgenannte Umsatz gemeinhin als „Eingangsumsatz“ („input“) und der zweite als „Ausgangsumsatz“ („output“) bezeichnet; die Mehrwertsteuer für die beiden Umsätze wird entsprechend als „input tax“ und „output tax“ bezeichnet.

<sup>6</sup> — Mit der offensichtlich paradoxen Ausnahme der steuerbefreiten Umsätze, bei der ein Lieferant oder Dienstleistender unter bestimmten Umständen durch nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer belastet wird. Im vorliegenden Fall geht es jedoch nicht um befreite Umsätze.

Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird“, nicht einzubeziehen sind.

8. Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 1 bestimmt:

„Im Falle... des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.“

9. Artikel 17 Absatz 2 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) die 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;

...“

10. Artikel 20 Absatz 1 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;...“

11. Schließlich bestimmt Artikel 21:

„Die Mehrwertsteuer schuldet:

1. im inneren Anwendungsbereich

...“

- c) jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist;

*Das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Elida Gibbs*

...“

*Das einschlägige deutsche Recht*

12. § 17 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestimmt:

„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz... geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und

13. In dieser Rechtssache<sup>7</sup> verwendete ein Hersteller zwei Grundarten von Verkaufsförderungsprogrammen. Beim System der Preisnachlassgutscheine („money-off“) nahm ein Einzelhändler Preisnachlassgutscheine von den Kunden als teilweise Zahlung für einen Artikel an. Der Ermäßigungsbetrag wurde ihm dann vom Hersteller erstattet, gleich ob er die Waren unmittelbar vom Hersteller oder über einen Großhändler bezogen hatte. Beim System der Preiserstattungsgutscheine („cash-back“) druckte der Hersteller Gutscheine eines bestimmten Nennwerts auf die Verpackung seiner Produkte auf und löste sie jedem Endverbraucher, der sie abgab, in bar ein.<sup>8</sup> Das VAT and Duties Tribunal in London fragte den Gerichtshof, ob die Besteuerungsgrundlage des Herstellers der Preis ist, zu dem er die Waren ursprünglich abgegeben hat, oder dieser Preis abzüglich des Erstattungsbetrages.

14. In seiner Antwort auf die Frage hob der Gerichtshof die Grundprinzipien des

<sup>7</sup> — Siehe oben Fußnote 2.

<sup>8</sup> — Der Begriff „cash-back“ wird auch (jedenfalls im Vereinigten Königreich) für eine andere Art von Handelsbrauch verwendet. Bezahlt ein Kunde mit Kreditkarte oder Bankkarte, kann es vorkommen, dass Einzelhändler anbieten, einen höheren Betrag als den Einkaufsbetrag über die Karte abzurechnen und dem Kunden die Differenz zwischen den beiden Beträgen in bar auszuzahlen. Dieses pragmatische Arrangement hat keinerlei Auswirkungen auf die Mehrwertsteuer und hat mit den Preiserstattungssystemen, um die es in der Rechtssache Elida Gibbs ging (und im vorliegenden Fall geht), nichts zu tun, auch wenn der Begriff „cash-back“ für beide Vorgänge benutzt werden kann.

2. der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen;...“

Mehrwertsteuersystems hervor, insbesondere seine Neutralität gegenüber den Steuerpflichtigen und den Umstand, dass die Steuerlast vom Endverbraucher getragen wird, mit dem Ergebnis, dass der als Besteuerungsgrundlage für die zu erhebende Mehrwertsteuer dienende Betrag nicht höher sein kann als die vom Verbraucher erbrachte Gegenleistung.<sup>9</sup>

15. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze und in Auslegung des Begriffes „Wert der Gegenleistung“ in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Licht der bisherigen Rechtsprechung<sup>10</sup>, wonach dieser den jeweils im konkreten Fall tatsächlich erhaltenen Wert darstellt, entschied der Gerichtshof Folgendes für die beiden fraglichen Arten von Systemen:

„Es stünde... nicht im Einklang mit der Richtlinie, wenn der Betrag, der als Bemessungsgrundlage für die vom Hersteller als Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer dient, höher wäre als der Betrag, den er letztlich erhalten hat. Andernfalls wäre der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gegenüber den Steuerpflichtigen, zu denen der Hersteller gehört, nicht gewahrt.

Folglich muss der Betrag, der dem Preis entspricht, zu dem er die Waren an die

Groß- oder Einzelhändler verkauft hat, abzüglich des Wertes der Gutscheine die für den Hersteller als Steuerpflichtigen geltende Besteuerungsgrundlage bilden.

Diese Auslegung wird durch Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestätigt, der zur Gewährleistung der Neutralität der Stellung des Steuerpflichtigen bestimmt, dass die Besteuerungsgrundlage im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird.“<sup>11</sup>

16. Der Gerichtshof war der Ansicht, dass das Fehlen einer unmittelbaren vertraglichen Beziehung zwischen dem Hersteller und dem Endverbraucher keinen Einfluss auf dieses Ergebnis habe,<sup>12</sup> und wies Einwände der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der deutschen und der griechischen Regierung, wonach die erforderlichen Berichtigungen der Besteuerungsgrundlagen der Zwischenhändler das System undurchführbar machen würden, mit dem Hinweis zurück, dass eine Berichtigung dieser Beträge gar nicht erforderlich sei.<sup>13</sup>

9 — Randnrn. 18 bis 25 des Urteils.

10 — Urteile des Gerichtshofes vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Hong Kong Trade, Slg. 1982, 1277, Randnr. 13), vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnr. 16) und vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88 (Boots Company, Slg. 1990, I-1235, Randnr. 19).

11 — Randnrn. 28 bis 30.

12 — Randnr. 31.

13 — Randnrn. 32 f.

## Verfahren in der vorliegenden Rechtssache

17. 1992 fragte die Kommission bei allen Mitgliedstaaten nach, ob ein Hersteller nach ihren Rechtsvorschriften berechtigt sei, seine Besteuerungsgrundlage entsprechend zu mindern, wenn er dem Einzelhändler einen Preisnachlass erstatte, den dieser unter Entgegennahme eines Gutscheins einem Endverbraucher gewährt habe. Die deutsche Regierung antwortete, dass eine solche Verminderung nach § 17 Absatz 1 UStG nur bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Herstellers an seinen unmittelbaren Abnehmer zulässig sei. Werde die Vergütung des Herstellers an einen anderen in der Abnehmerkette gewährt, könne die Besteuerungsgrundlage beim Hersteller nicht gemindert werden.

18. Die Kommission war der Auffassung, dass diese Rechtslage mit der Sechsten Richtlinie nicht vereinbar sei, und leitete das Verfahren nach Artikel 169 EG-Vertrag (jetzt Artikel 226 EG) ein. Nach einem Schriftwechsel erklärte sie sich jedoch damit einverstanden, das Verfahren bis zur Entscheidung des Gerichtshofes in der Rechtssache Elida Gibbs nicht weiter zu verfolgen. Nachdem die deutsche Regierung aber auch nach dem Erlass des Urteils das deutsche Recht nicht ändern ließ, sondern an ihrer bisherigen Ansicht festhielt<sup>14</sup>, gab die Kommission am 23. März 1998 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab und hat am 26. November 1998 die vorliegende Klage auf Feststellung erhoben, dass die Bundes-

republik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 11 der Sechsten Richtlinie verstoßen hat, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen zulassen.

19. Die französische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs haben beide ihre Absicht angekündigt, in dieser Rechtssache die Anträge Deutschlands zu unterstützen. Die französische Regierung hat jedoch später darauf verzichtet.<sup>15</sup> Das Vereinigte Königreich hat einen Streithilfeschriftsatz eingereicht. In der mündlichen Verhandlung haben die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission Ausführungen gemacht.

## Erörterung

### *Der Streitgegenstand*

20. Erstens ist unstreitig, dass die fraglichen deutschen Vorschriften in der Tat die Wirkung haben, die die Kommission ihnen zuschreibt. Die zu beantwortende Frage ist, ob diese Wirkung mit der Sechsten Richtlinie vereinbar ist.

<sup>14</sup> — Wie in einem Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die Finanzbehörden der Länder vom 15. April 1998 bestätigt.

<sup>15</sup> — Mit Schreiben vom 4. Oktober 1999. Nach Angaben der Kommission haben die französischen Behörden am 8. November 1999 Verwaltungsanweisungen erlassen, die ihre Praxis dem Urteil Elida Gibbs entsprechend ändern.

21. Zweitens beschränkt sich der Feststellungsantrag der Kommission auf die Behandlung der Preisnachlassgutscheine in Deutschland, obwohl sie — wie die deutsche Regierung anmerkt — einen nicht unerheblichen Teil ihres Vorbringens auf die Behandlung der Preiserstattungs-gutscheine verwendet.

22. Die Entscheidung des Gerichtshofes muss sich somit auf die Behandlung der Preisnachlassgutscheine beschränken.

23. Was die Kommission jedoch beanstandet, ist, dass Deutschland keine Berichtigung der ursprünglichen Besteuerungsgrundlage des Erstlieferanten für den Fall vorsieht, dass dieser durch Erbringung einer Geldleistung an den Einzelhändler, der den Gutschein als Teilzahlung für an den Endverbraucher verkaufte Waren entgegengenommen hat, einen Gutschein einlöst und *diese Waren nicht unmittelbar an den Einzelhändler geliefert hat*. In der Sache — was die Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Erstlieferanten angeht — besteht kein Unterschied zwischen dieser Situation und derjenigen, in der die Zahlung unmittelbar an den Endverbraucher erfolgt. Es geht um die Möglichkeit einer Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Lieferanten aufgrund einer Zahlung (Preisnachlass oder Preiserstattung), die ein oder mehrere Glieder der normalen Mehrwertsteuerkette „überspringt“.

24. In der mündlichen Verhandlung hat die deutsche Regierung geltend gemacht, dass die Fälle des Preisnachlasses und die der Preiserstattung große Unterschiede aufwiesen. Dabei ging sie jedoch offenbar von den in einer dem Gericht vorgelegten Tabelle aufgeführten Beispielen aus, in denen der Erstlieferant unmittelbar an den Einzelhändler verkauft hatte.<sup>16</sup> In einem solchen Fall ist nach der deutschen Regelung eine Berichtigung des Betrags dieses Ersumsatzes zulässig, wenn ein Preisnachlassgutschein benutzt wird, aber nicht, wenn aufgrund eines Preiserstattungs-gutscheins eine unmittelbare Zahlung vom Erstlieferanten an den Endverbraucher erfolgt. Insoweit besteht also ein Unterschied; dieser verschwindet jedoch, wenn ein weiteres Glied — z. B. ein Großhändler — in die Kette zwischen Erstlieferant und Einzelhändler eingeschaltet wird. In diesem Fall, den die Kommission beanstandet, verhindern die deutschen Vorschriften die Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Lieferanten bei Preisnachlassgutscheinen ebenso wie bei Preiserstattungs-gutscheinen.

25. Trotz der Begrenzung des förmlichen Antrags ist es daher meines Erachtens zulässig, im Rahmen der Erörterung die Fälle der Preiserstattungs-gutscheine neben denen der Preisnachlassgutscheine zu prüfen.

26. Drittens fordern die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten

16 — Ein solcher Fall wird derzeit vom Gerichtshof in der Rechtssache C-398/99, Yorkshire Cooperatives, geprüft, in der Generalanwältin Stix-Hackl kürzlich ihre Schlussanträge vorgetragen hat.

Königreichs den Gerichtshof auf, sein Urteil in der Rechtssache Elida Gibbs zu überprüfen und entweder davon abzugehen oder seine Wirkungen irgendwie zu begrenzen.<sup>17</sup> Die Kommission weist darauf hin, dass die deutsche Regierung im Wesentlichen die Einwände wiederhole, die sie in jener Rechtssache geltend gemacht habe und die vom Gerichtshof ausdrücklich zurückgewiesen worden seien. Beide Regierungen sind der Ansicht, dass das Urteil, zumindest teilweise, den Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems widerspreche. Die Regierung des Vereinigten Königreichs verweist insbesondere darauf, dass das Urteil von einer Kammer gefällt worden sei, deren Mitgliederzahl sich von fünf auf drei reduziert habe, und dass es von der Auffassung des Generalanwalts abgewichen sei.

27. Sollte der Gerichtshof von seinem Urteil Elida Gibbs nicht abgehen, scheint eine Entscheidung gegen Deutschland in der Tat auf der Hand zu liegen und eine Verteidigung schwierig. Der Wortlaut des Urteils ist eindeutig und es ist unstrittig, dass die deutschen Vorschriften ihm nicht entsprechen.

28. Man kann in dieser Rechtssache daher eine Wiederaufnahme der Fragen der Rechtssache Elida Gibbs durch das Plenum sehen.

<sup>17</sup> — Obwohl das Vereinigte Königreich offenbar seine Rechtsvorschriften dem Urteil entsprechend geändert hat und Deutschland nunmehr der einzige Mitgliedstaat ist, der ihm noch nicht nachgekommen ist.

### *Die Basiskette*

29. Es wird notwendig sein, einige ausführliche Beispiele zur Funktionsweise des Systems zu betrachten. Im Hinblick darauf dürfte es hilfreich sein, zunächst ein vereinfachtes Modell einer typischen Mehrwertsteuernkette aufzustellen. Ein solches Modell ist, wie auch die ähnlichen Modelle, die die Parteien in ihren Erklärungen verwendet haben, abstrakt und gibt nicht die gesamte komplexe Wirklichkeit der Mehrwertsteuer im wirklichen Handel wieder. Trotz seines Abstraktionsniveaus verdeutlicht es jedoch zutreffend die Anwendung der Steuer.

30. Ich stütze meine vereinfachte Kette auf die von der deutschen Regierung in ihrer Gegenüberwiderung verwendete, bei der es vier Parteien (und drei Umsätze) gibt. Die vier Parteien bestehen aus drei Steuerpflichtigen (z. B. einem Hersteller, einem Großhändler und einem Einzelhändler) und einem Endverbraucher. Ich werde sie A, B, C und D nennen.

31. Gehen wir davon aus, dass die fraglichen Umsätze aufeinander folgende Verkäufe desselben Artikels mit einer Erhöhung des Preises auf jeder Stufe sind, obwohl die Kernpunkte grundsätzlich auch für andere Arten von Ketten gelten würden. Tatsächlich werden die „überspringenden“ Gutscheinprogramme fast zwangsläufig bei Waren angewandt und auch dann nur,

wenn die betreffenden Waren durch die Geschäftsvorgänge in der Kette nicht erkennbar umgewandelt werden — das Ziel des A ist es nämlich, den Verkauf seiner eigenen Produkte zu fördern und nicht von Waren, die seine Produkte enthalten.

32. Um die Sache so einfach wie möglich zu gestalten, gehe ich von einem fiktiven Mehrwertsteuersatz von 10 % und einer Preissteigerung auf jeder Stufe von 100 (die Währung ist dabei unerheblich) ohne Steuer aus.

33. Die Basiskette sieht somit folgendermaßen aus: (1) A verkauft an B zu einem Nettopreis von 100 zuzüglich 10 % Mehrwertsteuer, d. h. insgesamt 110, und entrichtet eine Mehrwertsteuer von 10 an die Finanzbehörden;<sup>18</sup> (2) B verkauft an C zu einem Nettopreis von 200 zuzüglich 10 % Mehrwertsteuer, d. h. insgesamt 220; B hat daher eine Mehrwertsteuer von 20 an die Finanzbehörden zu zahlen, von der er seine Vorsteuer von 10 abzieht; (3) C verkauft an D zu einem Einzelhandelspreis (inklusive Mehrwertsteuer) von 330, der aus dem Nettopreis von 300 zuzüglich 10 % Mehrwertsteuer besteht; C muss seinerseits 10 an die Finanzbehörden abführen, die der Mehrwertsteuer von 30, die nun auf dem Artikel lasten, abzüglich der 20, die bereits auf den früheren Stufen entrichtet worden sind, entsprechen.

34. In dieser Kette haben die Händler A, B und C selbst keine Mehrwertsteuerlast ge-

tragen, sondern nur Steuer im Verhältnis zu dem Betrag, um den sie den Nettopreis erhöht haben, aufgeschlagen und zusammen mit dem Mehrwertsteuerbetrag, der bereits auf dem ihnen erbrachten Umsatz lastete, an die in der Kette folgende Person weitergegeben. Auf jeder Stufe wird der volle Betrag ihrer Mehrwertsteuerschuld von dieser Person erhoben und der Unterschied zwischen diesem Betrag und ihrer Vorsteuer an die Finanzbehörden abgeführt. Am Ende der Kette bezahlt jedoch D, der kein Steuerpflichtiger ist, der die Waren für seine eigenen steuerpflichtigen Umsätze verwendet, den gesamten Nettopreis von 300 zuzüglich 10 % Mehrwertsteuer, d. h. insgesamt 330.

#### *Die Grundvarianten*

35. In der Rechtssache Elida Gibbs ging es im Wesentlichen um zwei Varianten dieser Basiskette, die beide in der vorliegenden Rechtssache erörtert worden sind.

36. In der ersten Variante gibt A einen Preisnachlassgutschein (am einfachsten ist es, von einem Nennwert des Gutscheins von 11 auszugehen) an D aus und verspricht gleichzeitig, C den Nennwert dieses Gutscheins zu erstatten, wenn C diesen von D als teilweise Zahlung für die Waren des A annimmt. Bei dieser Variante sind die Nettobeträge, die B zahlt und erhält, nicht betroffen.

<sup>18</sup> — Abzüglich der Vorsteuer auf Gegenstände, die er für seine Ware verwendet hat; es ist jedoch einfacher, hier davon auszugehen, dass er keine verwendet hat.

37. In der zweiten Variante gibt A einen Preiserstattungsgutschein (der im Allgemeinen so an den Waren angebracht ist, dass er auch als Kaufnachweis dient) an D aus und erstattet den Nennwert dieses Gutscheins (den ich wieder mit 11 ansetze) unmittelbar dem D. Bei dieser Variante sind die Nettobeträge, die B und C zahlen und erhalten, nicht betroffen.

38. In beiden Fällen betrifft der Betrag (11), der D nachgelassen oder erstattet wird, den Preis einschließlich der Mehrwertsteuer. Er enthält daher einen Nettobestandteil von 10 und einen Mehrwertsteueranteil von 1.

39. Wie ich oben hervorgehoben habe, besteht im vorliegenden Zusammenhang kein wesentlicher Unterschied zwischen diesen beiden Varianten. Die spezifische Frage hier betrifft den Umsatz zwischen A und B und lautet, ob die Besteuerungsgrundlage des A (und folglich seine Mehrwertsteuerschuld) vermindert werden darf, ohne dass sich der Betrag der Vorsteuer, die B abziehen darf, ändert.

#### *Die unterschiedlichen Lösungsansätze*

40. Die Kommission betrachtet bei ihrer Beurteilung der Wirkung des Urteils Elida Gibbs die Situation als Ganzes.

41. Sie macht geltend, dass die Besteuerungsgrundlage in einem Fall, in dem der Hersteller einen Artikel zu einem Preis von 110 einschließlich Steuer (100 netto) an einen Zwischenhändler verkauft habe und später zur Absatzförderung eine Erstattung von 11 einschließlich Steuer (10 netto) vornehme,  $100 - 10 = 90$  und die Steuer  $10 - 1 = 9$  betragen müsse. Dies gelte unabhängig davon, ob der Betrag von 11 diesem Zwischenhändler, einem anderen in der Absatzkette folgenden Zwischenhändler oder dem Endverbraucher erstattet oder vom Preis nachgelassen worden sei. Den Hersteller eine höhere Summe versteuern zu lassen, verstoße gegen den Grundsatz der Neutralität.

42. Wenn der Endverbraucher einen Preisnachlass oder eine teilweise Rückerstattung des bezahlten Preises erhalten habe, dürfe der insgesamt erhobene Mehrwertsteuerbetrag nicht höher sein als der Anteil am tatsächlich bezahlten Kaufpreis (d. h. des Preises nach Abzug des Betrages des Preisnachlasses oder der Erstattung), der dem geltenden Steuersatz entspreche. Wenn also ein Verbraucher einen Artikel zu einem Preis von 330 einschließlich Mehrwertsteuer (300 netto)<sup>19</sup> kaufe, von dem ihm ein Betrag von 11 nachgelassen oder erstattet werde, woraus sich ein endgültiger Betrag von 319 einschließlich Mehrwertsteuer (290 netto) ergebe, dann müsse der Gesamtbetrag der erhobenen Mehrwertsteuer 29 (10 % von 290) betragen. Es verstoße gegen die Sechste Richtlinie, in einem solchen Fall einen Gesamtbetrag von 30 zu erheben.

43. Im Unterschied zur Kommission betrachten die deutsche Regierung und die

<sup>19</sup> — Ich passe die von der Kommission benutzten Zahlen an mein oben erläutertes Grundbeispiel an.

Regierung des Vereinigten Königreichs jeden Umsatz in der Absatzkette für sich und machen geltend, dass Neutralität, Sicherheit und wirksame Kontrolle nur dann gewährleistet seien, wenn jeder Steuerpflichtige in der Kette von seiner Mehrwertsteuerschuld genau den Mehrwertsteuerbetrag abziehe, der in Form der Vorsteuer an ihn weitergegeben worden sei; jede vorzunehmende Berichtigung müsse daher beide Seiten eines Umsatzes betreffen. Werde ein Geldbetrag außerhalb eines Umsatzes in der Kette übergeben, könne sich dies nicht auf den für diesen Umsatz zu entrichtenden Steuerbetrag auswirken.

44. Die beiden Regierungen tragen eine Reihe spezifischer Einwände gegen den Lösungsansatz der Kommission (und des Gerichtshofes im Urteil Elida Gibbs) vor, die ich im Folgenden der Reihe nach prüfen werde. Sie lassen sich in drei Kategorien — Ungereimtheiten bei der Abrechnung, Steuerausfälle und Wettbewerbsverzerrung — einteilen, werden aber, wie im Vorbringen der Kommission, anhand der Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems dargestellt.

45. Die widersprechenden Lösungsansätze lassen jedoch vermuten, dass es bei den hier in Rede stehenden Arten von Gutscheinprogrammen unmöglich sein könnte, alle diese Grundsätze völlig miteinander in Einklang zu bringen. Obwohl ein solcher Einklang natürlich wann immer möglich erreicht werden sollte, ist es, wie Generalanwalt Fennelly in seinen Schlussanträgen

in der Rechtssache Kuwait Petroleum<sup>20</sup> angemerkt hat, nicht leicht, „eine völlig stimmige Sammlung von Regeln..., die unbedenklich auf jede der Erfindungsgabe des Handelsverkehrs entspringende Werbekampagne angewandt werden können“, herauszuarbeiten.

#### *Die gegeneinander stehenden Prinzipien*

46. Beide Seiten betonen die Neutralität der Mehrwertsteuer gegenüber Gewerbetreibenden: Die tatsächliche Steuerbelastung solle nur die Endverbraucherstufe treffen und die auf den vorangehenden Stufen der Kette erhobene Steuer sei bis an diese letzte Stufe weiterzugeben.

47. Zu den wesentlichen Erfordernissen um dieser Neutralität willen vertreten sie jedoch unterschiedliche Standpunkte. Einerseits (dies wird von der Kommission vertreten) bedeute ein solcher Grundsatz, dass der Steuerpflichtige nicht einen höheren Betrag versteuern müsse, als er letztendlich für den Umsatz tatsächlich erhalten habe, und dass der über die gesamte Absatzkette hinweg erhobene Gesamtbetrag der Steuer dem maßgeblichen Anteil am Nettoendpreis entsprechen müsse. Andererseits (dies vertreten die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs)

<sup>20</sup> — Schlussanträge in der Rechtssache C-48/97 (Urteil des Gerichtshofes vom 27. April 1999, Kuwait Petroleum, Slg. 1999, I-2323, Nr. 44).

bedeute er, dass der für jeden Umsatz abgezogene Betrag genau dem auf den vorhergehenden Umsatz erhobenen Betrag entsprechen müsse.

48. Im Normalfall (bei der Basiskette, die ich oben beschrieben habe) gelten beide Erfordernisse und lassen sich ohne weiteres miteinander vereinen.

49. In den hier vorliegenden Varianten kann der Umstand, dass der Preis nach Abgabe der Ware durch eine Zahlung von A an C oder an D verringert wird, dagegen nur schwer Berücksichtigung finden, ohne das eine oder das andere Erfordernis zu beeinträchtigen.

50. Darf A (der die Preisreduzierung bezahlt hat) seine Besteuerungsgrundlage entsprechend mindern, so entspricht seine Mehrwertsteuerschuld nicht mehr dem Vorsteuerabzug des B. B kann, solange seine steuerliche Stellung nicht berichtigt wird, von seiner Mehrwertsteuerschuld einen höheren Betrag abziehen, als für den ihm erbrachten Umsatz entrichtet worden ist. Darf A die Berichtigung jedoch nicht vornehmen, muss er einen höheren Betrag versteuern, als er tatsächlich erhalten hat, und der Gesamtbetrag der auf allen Stufen der Kette erhobenen Mehrwertsteuer ist höher als der zutreffende Anteil an dem von D letztendlich bezahlten Preis.

51. In dieser Rechtssache geht es um die Besteuerungsgrundlage für den Verkauf von A an B. Diese ist nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie der Wert der Gegenleistung, die der Lieferant erhält. Wie im Urteil Elida Gibbs hervorgehoben<sup>21</sup>, stellt diese Gegenleistung den im konkreten Fall tatsächlich erhaltenen Wert dar. Mit dieser Feststellung hat der Gerichtshof nichts Neues eingeführt, sondern sich auf seine ständige Rechtsprechung bezogen, und diese Regel ist seither auch erneut bestätigt worden<sup>22</sup>. Im vorliegenden Fall ist nach dieser Auslegung klar, dass der A zugeflossene Wert der Gegenleistung, nachdem die Zahlung zur Absatzförderung einmal vorgenommen worden ist, geringer ist als der Betrag, den B ursprünglich an ihn bezahlt hat.

52. Darüber hinaus entspricht die Mehrwertsteuer ihrer Natur nach einem bestimmten Anteil am Mehrwert jeder Stufe der Kette und, auf der Endverbraucherstufe, dem gleichen Anteil am Gesamtwert der Absatzkette. Sie ist nach Artikel 2 der Ersten Richtlinie „ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer“. Im vorliegenden Fall ist der Gesamtwert der Absatzkette nach Vor-

21 — Randnr. 27.

22 — Vgl. z. B. Urteil vom 16. Oktober 1997 in der Rechtssache C-258/97 (Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 13) und zuletzt Urteil vom 29. Mai 2001 in der Rechtssache C-86/99 (Freemans, Slg. 2001, I-4167, Randnr. 27).

nahme der Zahlung zur Absatzförderung geringer als der ungeschmälerte Wert des Absatzes von C an D.

aber nicht auf die Besteuerungsgrundlage oder die Steuer für den zweiten und dritten Umsatz oder etwa auf den Vorsteuerabzug, den B für den ersten Umsatz geltend machen kann, aus; die erhobene Mehrwertsteuer beträgt also insgesamt  $9 + 10 + 10$ .

53. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen gehe ich nun auf die ausführlichen Einwände der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs ein.

*Ungereimtheiten bei Abrechnung und Kontrolle*

54. An dieser Stelle erscheint für die Prüfung der Frage, was genau sich aus der Lösung Deutschlands und aus derjenigen der Kommission ergibt, ein Rückgriff auf die oben dargestellten vereinfachten Modellketten hilfreich.

55. Bei der Preisnachlassvariante zahlt D dem C einen Betrag von 319 in bar und zugleich den Gutschein von 11 und A löst C den Gutschein mit einem Betrag von 11 ein. Nach Auffassung Deutschlands hat dies keine Auswirkung auf die auf den drei Stufen erhobene Mehrwertsteuer ( $10 + 10 + 10$ ), da es mit diesen drei Umsätzen nichts zu tun hat. Nach Ansicht der Kommission vermindert die Zahlung die Besteuerungsgrundlage des A um 10 und folglich seine Mehrwertsteuerschuld um 1, wirkt sich

56. Bei der Preiserstattungsvariante zahlt A an D den Betrag von 11 für dessen Kauf von C zu einem Preis von 330 einschließlich Mehrwertsteuer. Auch dies hat nach Auffassung Deutschlands keine Auswirkung auf die drei Umsätze. Nach Ansicht der Kommission wirkt es sich wiederum nur so aus, dass sich die Besteuerungsgrundlage des A um 10 und seine Mehrwertsteuerschuld um 1 vermindert; die von B und C abziehbaren Vorsteuerbeträge veränderten sich nicht.

57. Der Grund dafür, dass beide Ansätze bei beiden Varianten jeweils zu demselben Ergebnis kommen, liegt darin, dass die „überspringende“ Zahlung einfach eine Stufe näher an den ersten Umsatz herangerückt oder von ihm entfernt wird, es jedoch immer mindestens einen Händler in der Kette gibt, der diese Zahlung weder erhält noch vornimmt. Es scheint unstrittig, dass ohne ein solches „Überspringen“ alle Besteuerungsgrundlagen zu berichtigen wären, d. h. dann, wenn A unmittelbar an C und dieser wiederum an D verkaufen sowie D teilweise mit einem Gutschein be-

zahlen würde, der später von C bei A eingelöst wird<sup>23</sup>, oder wenn der von D benutzte Gutschein zunächst von C bei B und dann von B bei A eingelöst würde, oder wenn A unmittelbar an D verkaufen und später einen Teil des Kaufpreises erstatten würde.

58. In einem Fall des „Überspringens“ wie dem hier streitigen führt die vom Gerichtshof im Urteil Elida Gibbs und von der Kommission hier vertretene Lösung jedoch dazu, dass die Besteuerungsgrundlage für A dem ihm tatsächlich zugekommenen Wert entspricht und dass sich der von den Finanzbehörden erhobene Mehrwertsteuerbetrag genau proportional zu dem Wert am Ende der Absatzkette verhält, während der von Deutschland und dem Vereinigten Königreich verfolgte Lösungsweg zu keinem dieser Ergebnisse führt.

59. Andererseits führt die im Urteil Elida Gibbs gewählte Lösung dazu, dass A, der dem B ursprünglich eine Mehrwertsteuer von 10 berechnet hat (die B in seiner Abrechnung gegenüber den Finanzbehörden von der Mehrwertsteuer, die er für seinen Verkauf an C berechnet hat, abgezogen hat), diesen Betrag rückwirkend auf 9 vermindern darf, ohne dass die Berechtigung von B zum Abzug von 10 davon beeinflusst wird. Deutschland und das Vereinigte Königreich halten dies für eine nicht hinnehmbare Diskrepanz, die zu einer Lücke in der Festsetzung und Erhebung der Steuer führt.

23 — Dies entspricht dem in der Rechtssache Yorkshire Cooperatives zu prüfenden Sachverhalt, siehe Fußnote 16.

60. Ich bin nicht der Meinung, dass diese Diskrepanz nicht hinnehmbar ist. Die Mehrwertsteuer ist das, was das Wort bedeutet: eine Steuer auf den Mehrwert jeder Stufe. Auf jeder Stufe bemisst sich die Besteuerungsgrundlage nach dem Unterschied zwischen Eingangsumsätzen und Ausgangsumsätzen. Der tatsächliche Wert der Umsätze hat keinen Einfluss auf diesen Unterschied, obwohl er für die Prüfung der korrekten Erhebung des Gesamtbetrags der Steuer von Bedeutung ist. Aus dieser Sicht scheint es mir unerheblich, ob im Falle der rückwirkenden Berichtigung der Mehrwertsteuerschuld des A der Vorsteuerabzug des B ebenfalls berichtigt wird oder nicht, vorausgesetzt, dass der Unterschied zwischen dem Vorsteuerabzug und der Mehrwertsteuerschuld des B dem zutreffenden Prozentsatz der Steuer auf den von B tatsächlich *hinzugefügten Wert* (= *Mehrwert*) entspricht. Eine künstliche Berichtigung der Zwischenumsätze, die nach Artikel 20 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie möglich sein mag, aber nach Ansicht aller Parteien eine sehr lästige Sache wäre, ist einfach nicht erforderlich, um zum richtigen Ergebnis zu kommen.

61. In diesem Zusammenhang ist jedoch auf drei Einzelargumente einzugehen.

62. Die deutsche Regierung trägt erstens vor, dass eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage für einen Lieferanten ohne Korrektur der Rechnung nicht möglich sei, da nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweise, diese Steuer schulde.

63. Ich glaube allerdings nicht, dass Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c dahin verstanden werden sollte, dass er ein solches Ergebnis erfordert. Diese Vorschrift soll sicherstellen, dass Steuer entrichtet wird, wenn sie auf einer Rechnung ausgewiesen wird, sie betrifft aber nicht die Bemessung dieser Steuer. Das Hauptziel ist, zu gewährleisten, dass Beträge, die auf der Grundlage von Rechnungen als Vorsteuer abgezogen werden, sich über die Absatzkette hinweg mit den Beträgen ausgleichen, die als Mehrwertsteuer gezahlt werden. Dieses Ziel wird nicht durch eine Berichtigung vereitelt, die zwar nicht an alle anderen Umsätze in der Kette weitergegeben wird, aber keine Auswirkung auf die Gesamtbilanz hat.

64. Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c ist vom Gerichtshof hauptsächlich in zwei Rechtssachen ausgelegt worden: Genius Holding<sup>24</sup> und Schmeink & Cofreth<sup>25</sup>. Keine dieser beiden Rechtssachen betraf die hier in Rede stehende Frage; beide Urteile lassen jedoch erkennen, dass der Gerichtshof in erster Linie mit der Möglichkeit der Steuerhinterziehung oder, allgemeiner, von Steuerausfällen befasst war. Insbesondere im Urteil Schmeink & Cofreth hat er die Vorschrift nicht eng ausgelegt, sondern festgestellt, dass sie — sogar in Bezug auf Steuerhinterziehung — nur die genaue Erhebung der geschuldeten Steuer sicherstellen solle. Der Gerichtshof hat auch ausdrücklich akzeptiert, dass der von B abgezogene Vorsteuerbetrag nicht zwangsläufig dem Betrag der von A nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c geschuldeten Steuer entspricht (im Urteil Genius Holding) und

dass die Vorschrift eine spätere Berichtigung des von A auf der Grundlage der Rechnung geschuldeten Betrags nicht ausschließt, soweit das Steueraufkommen nicht gefährdet ist.

65. Ich werde auf die Frage des Steuerfalls unten<sup>26</sup> näher eingehen, aber ich glaube nicht, dass in den Fällen, die ich oben dargelegt habe, eine solche Ausfallgefahr besteht.

66. Zweitens tragen Deutschland und das Vereinigte Königreich vor, dass eine Rückvergütung von A an D (oder C) wie eine Gegenleistung durch einen Dritten und folglich nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a als ein Teil der Besteuerungsgrundlage anzusehen sei und nicht wie ein Preisnachlass nach bewirktem Umsatz mit der Folge einer Verminderung der Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil C Absatz 1. Deutschland macht geltend, dass A hinsichtlich des Absatzes von C an D ebenso wenig an diesem Umsatz beteiligt sei wie es die Großmutter von D wäre, wenn sie einen Teil des Kaufpreises vorstrecken würde; das Vereinigte Königreich vergleicht die Situation damit, dass A vor dem Geschäft des C steht und Geldscheine an die Käufer seiner Waren aushändigt.

67. Diese Würdigung trifft meines Erachtens zu, *soweit es um den Umsatz zwi-*

24 — Urteil des Gerichtshofes vom 13. Dezember 1989 in der Rechtssache 342/87 (Genius Holding, Slg. 1989, 4227).

25 — Urteil des Gerichtshofes vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-454/98 (Schmeink & Cofreth und Strobel, Slg. 2000, I-6973).

26 — Nrn. 75 bis 95.

schen C und D geht. Entweder zahlt D an C 319 plus den Gutschein im Wert von 11, den A dem C dann vergütet (in der Preisnachlassvariante), oder er zahlt den vollen Preis von 330 und erhält von A später einen Betrag von 11 (in der Preiserstattungsvariante). Im ersten Fall ist A ein Dritter im Verhältnis zum Umsatz zwischen C und D, der einen Teil der Gegenleistung bezahlt, im zweiten Fall ist er am Umsatz überhaupt nicht beteiligt. In beiden Fällen beträgt der für den Einzelhandelsverkauf zutreffenderweise zu erhebende Mehrwertsteuerbetrag 30 (10 % des von C eingenommenen Nettoendkaufpreises) abzüglich der Vorsteuer des C in Höhe von 20.

68. Die Anwendung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a auf diesen Umsatz schließt jedoch die Anwendung des Artikels 11 Teil C Absatz 1 auf die Besteuerungsgrundlage für A nicht aus, die sich auf einen anderen Umsatz bezieht. Es ist der Preis der ersten Lieferung, der verringert wurde. Außerdem bezieht sich Artikel 11 Teil C Absatz 1 nur auf die Verminderung der Besteuerungsgrundlage für den Lieferanten und nicht auf die Verminderung der Vorsteuer des Empfängers. Obwohl eine Verminderung im Regelfall beide Seiten eines Umsatzes betrifft, steht nichts seiner Anwendung hinsichtlich nur einer Seite entgegen, wenn nur eine Seite betroffen ist.

69. Ich sehe also keinen Widerspruch zwischen den beiden Vorschriften bei ihrer Anwendung auf die hier in Rede stehenden Arten von Programmen noch zwischen ihrer Anwendung und der von der Kommission vertretenen Lösung.

70. Die deutsche Regierung weist drittens darauf hin, dass die Verminderung der Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil C Absatz 1 „unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen“ erfolgt. Berechtigt dies einen Mitgliedstaat dazu, die Bedingung aufzustellen, dass eine Berichtigung nur erfolgen darf, wenn die Rechnung des A berichtigt wird, und dass dann auch der Vorsteuerabzug des B vermindert werden muss?

71. In seinem Urteil Molenheide<sup>27</sup> hat der Gerichtshof Folgendes festgestellt:

„So ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam schützen zu wollen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. Die Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen, das ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist.“

... der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit [ist] auf nationale Maßnahmen... anwendbar..., die ein Mitgliedstaat in Ausübung seiner Zuständigkeit für Mehrwertsteuersachen getroffen hat, soweit diese Maßnahmen dann, wenn sie über das zur Erreichung ihres Zieles Erforderliche hin-

27 — Urteil des Gerichtshofes vom 18. Dezember 1997 in den Rechtssachen C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 (Molenheide u. a., Slg. 1997, I-7281, Randnrn. 47 f.).

ausgingen, die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, insbesondere die Regelung des Vorsteuerabzugs, die einen wesentlichen Bestandteil dieses Systems darstellt, beeinträchtigen würden.“

72. Diese Feststellungen beziehen sich speziell auf das Recht zum Vorsteuerabzug; ich bin aber der Ansicht, dass dieses Recht nur ein Aspekt des übergreifenden Rechts ist, nicht mehr Steuer zahlen zu müssen, als unter der Berücksichtigung des Wertes der eigenen Umsätze erhoben werden darf. Das Recht auf Bestimmung der Umsatzsteuerschuld nach der korrekten Grundlage (nach rückwirkender Berichtigung, wenn sich diese Grundlage geändert hat) ist ein anderer, mindestens ebenso wichtiger Aspekt, für den die gleichen Grundsätze gelten müssen.

73. Von meinem Standpunkt über die richtige Beurteilung der Umsatzkette bei Programmen der hier vorliegenden Art ausgehend, bin ich der Auffassung, dass es über das zur Erreichung des Zieles, die Rechte der Finanzbehörden zu schützen, Erforderliche hinausgeht, wenn für eine Verminderung eine Weitergabe der rückwirkenden Berichtigung über die gesamte Kette verlangt wird. Dies kann daher nicht auf der Grundlage der Befugnisse der Mitgliedstaaten nach Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gerechtfertigt werden.

74. Damit soll nicht die Wirkung dieser Vorschrift negiert werden, indem den Mitgliedstaaten jede Befugnis zur Festlegung

der Bedingungen für die vorzunehmende Berichtigung abgesprochen wird. Ich bin jedoch der Ansicht, dass die vorgesehene Art von Bedingungen nach eher dahin geht, sicherzustellen, dass eine Verminderung nur dann gewährt wird, wenn sie gerechtfertigt ist, und z. B. Anforderungen an ordnungsgemäße Belege für erfolgte Zahlungen beinhalten kann.

#### *Steuerausfälle*

75. Sowohl Deutschland als auch das Vereinigte Königreich machen geltend, dass die Lösung der Kommission zu Steuerausfällen führe.

76. Zu berücksichtigen ist dabei, dass Steuer nicht schon dann „ausfällt“, wenn es an einem Steueraufkommen fehlt. Steuerausfälle liegen nur dann vor, wenn die Steuer hätte erhoben werden sollen, aber nicht erhoben worden ist.

77. Bei dem von mir verwendeten vereinfachten Modell führt die Lösung der deutschen Regierung dazu, dass eine Mehrwertsteuer von 10 auf den Absatz von A an B und von 30 auf die gesamte fragliche Absatzkette erhoben wird. Nach der vom

Gerichtshof in dem Urteil Elida Gibbs angewandten und von der Kommission in dieser Rechtssache verteidigten Lösung beitragen die erhobenen Beträge nur 9 und 29.

78. Meines Erachtens zeigt die Prüfung der Umsätze, dass unter Berücksichtigung des A tatsächlich zugeflossenen Wertes und des gesamten wirtschaftlichen Wertes der Kette im Regelfall 9 und 29 die zutreffenderweise zu erhebenden Beträge sind. Der Unterschied zwischen diesen Beträgen und denjenigen von 10 und 30, die die deutschen Finanzbehörden erheben möchten, stellt keinen „Ausfall“ von Steueraufkommen dar.

79. Deutschland hat jedoch zwei Situationen beschrieben, in denen dieser Regelfall nicht gegeben sein soll. Die Kommission wendet dagegen ein, dass diese Situationen in der Praxis äußerst selten vorkämen. Wie dem auch sein mag, so können sie doch nicht ohne weiteres übergangen werden. In einem dritten Punkt geht das deutsche Vorbringen meines Erachtens hingegen völlig fehl.

#### — Befreite Ausfuhren

80. Nach Artikel 15 der Sechsten Richtlinie sind eine Reihe von Lieferungen nach Orten außerhalb der Gemeinschaft von der Mehrwertsteuer befreit. Nach Artikel 17

Absatz 3 Buchstabe b ist für solche Lieferungen die Vorsteuer abzuziehen oder zu erstatten. Die deutsche Regierung weist darauf hin, dass in dem Fall, dass C oder D sich außerhalb der Gemeinschaft befinde, je nachdem B oder C ein Recht auf Abzug/Erstattung der vollen Vorsteuer von 20 habe, mit der die gelieferte Ware bereits belastet sei; wenn A jedoch später eine Zahlung zur Absatzförderung von 11 vornehme, die die Kosten des D verringere, und gleichzeitig zur Verminderung seiner Mehrwertsteuerschuld um 1 berechtigt sei, werde von den Finanzbehörden ein Gesamtbetrag von 21 erstattet, obwohl nur ein Betrag von 20 erhoben worden sei.

81. Dies würde in der Tat einen Steuer ausfall darstellen.

82. Die Kommission wendet dagegen ein, dass Erstattungen im Rahmen von Gutscheiprogrammen im Zusammenhang mit Ausfuhren praktisch nicht vorkämen. Die deutsche Regierung verwies in der mündlichen Verhandlung jedoch auf Geldleistungen zur Absatzförderung in nicht unerheblicher Höhe von Autoherstellern an Endkäufer, einschließlich solcher außerhalb der Gemeinschaft. Solche Fälle sollten daher berücksichtigt werden, obschon ich der Ansicht bin, dass sie angemessen behandelt werden können, ohne den im Urteil Elida Gibbs gewählten Ansatz umzustoßen.

83. Wenn A in der gewöhnlichen binnengemeinschaftlichen Situation gestattet werden kann, seine Mehrwertsteuerschuld infolge einer Zahlung zur Absatzförderung an D oder für D zu vermindern, dann deshalb, weil der von D bezahlte Preis die

Mehrwertsteuer enthält, so dass davon ausgegangen werden kann, dass jeder Preisnachlass auch einen Anteil der Mehrwertsteuer umfasst. Wenn dagegen ein Gegenstand gemäß den Artikeln 15 und 17 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerfrei aus der Gemeinschaft ausgeführt wird, ist in keinem der Preise, die auf dieser oder einer folgenden Stufe der Kette berechnet werden, eine gemeinschaftliche Mehrwertsteuer enthalten. Daher kann bei einer Zahlung von A an einen in der Kette folgenden Empfänger außerhalb der Gemeinschaft nicht davon ausgegangen werden, dass sie einen Mehrwertsteuerbetrag enthält, der eine Verminderung der Mehrwertsteuerschuld des A veranlassen könnte.

84. Es sollte nicht prohibitiv schwierig sein, sicherzustellen, dass A in solchen Fällen nicht einen fiktiven Mehrwertsteuerbetrag von seiner Mehrwertsteuerschuld abziehen kann. Um im Regelfall einen Abzug vornehmen zu können, muss A zumindest über eine ordnungsgemäße Buchführung verfügen, die die erfolgten Zahlungen ausweist. Wenn Gutscheinprogramme außerhalb der Gemeinschaft durchgeführt werden, so müssen im Fall der Preisnachlassgutscheine Vereinbarungen mit ausländischen Einzelhändlern getroffen werden; sowohl bei Preisnachlass- als auch bei Preiserstattungsprogrammen müssen Zahlungen in einer Nichtgemeinschaftswährung vorgenommen werden, um einen Anreiz darstellen zu können. Diese beiden Faktoren sollten den Finanzbehörden die Kontrolle relativ einfach machen.

85. Die in Artikel 11 Teil C Absatz 1 vorgesehene Art von Bedingungen scheint da-

her angemessen und ausreichend zu sein, um eine Geltendmachung unberechtigter Ansprüche oder Steuerausfälle zu verhindern.

86. Die deutsche Regierung trägt ferner vor, dass dasselbe Problem im Fall von steuerbefreiten Umsätzen innerhalb der Gemeinschaft entstehen würde — wenn z. B. die Lieferung von C an D ein befreiter Umsatz wäre, die Lieferung von A an B aber ein besteuerteter Umsatz gewesen wäre.

87. In solchen Fällen kann C keine Vorsteuer abziehen, beim Preis des letzten Umsatzes ist aber dennoch davon auszugehen, dass er keine Mehrwertsteuer enthält. Die Antwort ist jedoch die gleiche: Da der von D geleistete Kaufpreis keine Mehrwertsteuer enthält, kann ein Nachlass auf diesen Preis oder eine teilweise Vergütung dieses Preises ebenfalls keine Mehrwertsteuer enthalten und A kann seine Mehrwertsteuerschuld nicht berichtigen.

88. Jedenfalls erscheint es angesichts der Art der Gutscheinprogramme<sup>28</sup> sehr unwahrscheinlich, dass sie im Zusammenhang mit Umsätzen verwendet werden könnten, die nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind oder werden könnten.

28 — Vgl. meine Ausführungen in Nr. 31.

— Zahlungen an einen steuerpflichtigen „Endverbraucher“

89. In der zweiten Fallgestaltung, auf die die deutsche Regierung verweist, ist D, dem der von A angebotene Preisnachlass zugute kommt, kein echter Endverbraucher, sondern ein Steuerpflichtiger, der den erworbenen Artikel für seine eigenen steuerbaren Umsätze verwendet. In dem von der deutschen Regierung beanstandeten Fall kauft D einen Artikel zu einem Preis von 330 einschließlich Mehrwertsteuer zur Bewirkung seiner eigenen Ausgangsumsätze und zieht Vorsteuer in Höhe von 30 von seiner Mehrwertsteuersteuerschuld ab. Wenn er aber von A eine Zahlung zur Absatzförderung in Höhe von 11 erhält und A die Besteuerungsgrundlage für sich selbst deshalb um 1 vermindern darf, darf D einen Mehrwertsteuerbetrag abziehen, der weder geschuldet noch entrichtet worden ist.

90. Auch in diesem Fall kommt es zu einem echten Steuerausfall.

91. Auch hier wendet die Kommission ein, dass solche Fälle in der Praxis äußerst selten vorkämen und sie mag — bis zu einem bestimmten Punkt — Recht haben. Wenn D die Waren des A in einem mehr als nur recht spärlichen Umfang für seine steuerbaren Umsätze benutzt, ist es wenig wahrscheinlich, dass er sie über Zwischenhändler bezieht — er wird vermutlich versuchen, sie zu einem möglichst niedrigen Preis zu erhalten, im Idealfall unmittelbar

von A. Es ist jedoch nicht schwierig, sich vorzustellen, dass ein Hersteller von Waren, die z. B. von kleinen Handwerkern verwendet werden, nur über Großhändler verkauft und dennoch ein Preiserstattungsprogramm zur Belohnung von Handwerkern betreibt, die diese Waren kaufen.

92. Aber auch hier erscheint es mir nicht unverhältnismäßig schwierig, dieser Art von Steuerausfällen entgegenzuwirken. Zunächst stimme ich nicht mit der deutschen Regierung darin überein, dass D die ihm von C in Rechnung gestellte volle Vorsteuer von 30 von seiner eigenen Mehrwertsteuersteuerschuld abziehen darf. Wenn man akzeptiert, dass A seine Mehrwertsteuersteuerschuld um 1 vermindern darf, dann muss man auch akzeptieren, dass sich die Vorsteuer des D um 1 vermindert, wenn er von A die Zahlung zur Absatzförderung in Höhe von 11 erhält. Ist D ein Steuerpflichtiger, muss er über seine Ein- und Ausgangsumsätze ordnungsgemäß Buch führen, und das Unterlassen der Aufzeichnung solcher Promotionszahlungen käme einer Steuerhinterziehung gleich.

93. Die deutsche Regierung befürchtet möglicherweise, dass die Aufdeckung solcher Steuerhinterziehungen und die Durchsetzung der Abrechnungspflicht für Zahlungen zur Absatzförderung schwierig sein würde. Dies wird jedoch nur unter außergewöhnlichen Umständen der Fall sein. Steuerpflichtige beziehen ihre Lieferungen im Allgemeinen nicht Artikel für Artikel bei Einzelhandelsgeschäften —

dies würde ihre Kosten verglichen mit dem Einkauf größerer Mengen bei Großhändlern oder ähnlichen Speziallieferanten wahrscheinlich um mehr als das erhöhen, was durch die Ausnutzung eines Mehrwertsteuer-Schlupflochs im Zusammenhang mit der Verwendung von Preiserstattungs- oder Preisnachlassgutscheinen hereinzuholen ist. Im Regelfall sollte es nicht allzu schwierig sein, Kontrollen vorzunehmen. Bei Preiserstattungs-gutscheinen müssen die Unterlagen des A vermutlich alle Zahlungen an D ausweisen. Bei Preisnachlassgutscheinen, bei denen ein „Überspringen“ ohnehin unwahrscheinlich ist, könnte C vorgeschrieben werden, auf der Rechnung an D zu vermerken, dass die Waren teilweise mit einem Gutschein bezahlt wurden.

— Doppelter Abzug der Mehrwertsteuer

94. Die deutsche Regierung trägt noch einen weiteren Fall vor, in dem es ihrer Ansicht nach zu Steuerausfällen kommt. Bei Preisnachlassgutscheinen führe der Umstand, dass der Nettowert des Gutscheins nicht in die Besteuerungsgrundlage für C eingerechnet würde — wie vom Gerichtshof in den Urteilen *Boots Company* und *Argos Distributors*<sup>29</sup> bestätigt —, in Ver-

bindung mit der Verminderung der Besteuerungsgrundlage für A zu einem doppelten Abzug und damit zu einem Steuerausfall.

95. Hier verweist die deutsche Regierung meines Erachtens zu Unrecht auf die Urteile *Boots Company* und *Argos Distributors*, da es in diesen Rechtssachen nicht um „überspringende“ Zahlungen der streitigen Art ging. In der Situation, mit der wir befasst sind, sollte — wie die Kommission ausführt — der Nettowert des Gutscheins in die Besteuerungsgrundlage für C einbezogen werden. C erhält diesen Betrag tatsächlich von A (als Gegenleistung eines Dritten gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a), so dass es nur einen einzigen Abzug gibt. Dies widerspricht nicht der in einem anderen wirtschaftlichen Zusammenhang gewählten Lösung im Urteil *Boots*, wo der Wert des Gutscheins nicht in die Besteuerungsgrundlage für den Einzelhändler einzubeziehen war, weil es sich um einen Nachlass handelte, den der Einzelhändler selbst gewährte, oder im Urteil *Argos Distributors*, wo der Gutschein unmittelbar durch den Hersteller im Austausch für die von ihm gelieferten Waren eingelöst wurde.

*Verzerrung des Wettbewerbs*

96. Schließlich macht die deutsche Regierung geltend, dass die Lösung nach dem

<sup>29</sup> — Rechtssache 126/88, zitiert in Fußnote 10, und Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94 (*Argos Distributors*, Slg. 1996, I-5311).

Urteil Elida Gibbs in zwei Fällen zu einer Wettbewerbsverzerrung führe, indem die umsatzsteuerliche Behandlung der Gutscheinprogramme (für die A lediglich seine eigenen finanziellen Mittel einsetzt) günstiger sei als die anderer Werbemaßnahmen, die anderen Unternehmen zugute kommen könnten.

97. Ich glaube nicht, dass ein steuerlicher Anreiz für Unternehmen, ihre eigenen Mittel einzusetzen, anstatt andere Unternehmen einzuschalten, zwangsläufig eine Wettbewerbsverzerrung darstellt, aber er könnte zugegebenermaßen das Handelsvolumen verringern, statt es zu vergrößern. Jedenfalls besteht ein solcher Anreiz meines Erachtens nicht oder seine Wirkung ist eher zu vernachlässigen; wenn er doch bestehen sollte, dann scheint er durch die Sechste Richtlinie gerechtfertigt.

#### — Vergleich mit der Werbung

98. Die deutsche Regierung macht geltend, dass das Ziel der von Herstellern betriebenen Gutscheinprogramme darin bestehe, den Absatz zu fördern, ohne die Einnahmen des Einzelhändlers bei jedem einzelnen Verkauf zu schmälern. Sie stellten Werbemaßnahmen dar, die der Hersteller initiiere und finanziere, und seien als solche eine Alternative zu einer Werbekampagne. Werde dem Hersteller gestattet, die Besteuerungsgrundlage für sich selbst im Fall

von Gutscheinsystemen zu vermindern, werde er wohl eher diese wählen und so den Wettbewerb zum Nachteil der Werbeagenturen verzerren.

99. Die Kommission weist darauf hin, dass die deutsche Regierung ihr Vorbringen zur Wahl zwischen einem Gutscheinprogramm und Werbung auf Zahlen stütze, die die Netto- und die Bruttopreise durcheinander brächten.

100. Ich stimme der Kommission darin zu. Wenn A beschließt, D bei jedem Kauf eines seiner Produkte einen Betrag von 11 zu zahlen, und er seine Mehrwertsteuerschuld jeweils um 1 vermindern darf, dann ist das hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht anders, als wenn er beschließen würde, denselben Betrag für Werbung für seine Produkte auszugeben. Wenn A einen Betrag von 11 für Werbedienstleistungen ausgibt, so enthält dieser Betrag Mehrwertsteuer in Höhe von 1, die aus der Sicht des A Vorsteuer darstellt, die er von seiner Mehrwertsteuerschuld abziehen kann. In beiden Fällen lautet das Ergebnis trotz unterschiedlicher Mechanismen, dass A eine um 1 niedrigere Mehrwertsteuer zahlt. Für A ist daher die Mehrwertsteuerlage völlig neutral, was die Wahl der Absatzförderungsmethode angeht, und es gibt keinen finanziellen Anreiz für ihn, die eine Methode der anderen vorzuziehen — und folglich keine offenkundige Wettbewerbsverzerrung.

101. Die Finanzbehörden nehmen in der Tat insgesamt etwas weniger ein, wenn A sich für ein Gutscheinprogramm entscheidet; aber die Mehrwertsteuer stellt für ihn keinen Grund dar, die Dienste der Werbeagenturen nicht in Anspruch zu nehmen, es sei denn, er hat einen solchen Groll in sich, dass er bei für ihn selbst gleich bleibender Lage systematisch die für die Finanzbehörden nachteiligste Lösung wählt. Viel wahrscheinlicher ist es aber, dass er seine Entscheidung auf der Grundlage der erwarteten Auswirkungen auf den Absatz trifft.

— Vergleich mit Werbegeschenken

102. Nach Ansicht der deutschen Regierung führt die Zulassung der Verminderung der Besteuerungsgrundlage für A aufgrund der hier in Rede stehenden Zahlungen zur Absatzförderung zu einer unterschiedlichen Behandlung von solchen Gutscheinprogrammen und der Art von Werbegeschenken, die der Gerichtshof in der Rechtssache Kuwait Petroleum<sup>30</sup> zu prüfen hatte.

103. In dieser Rechtssache bot eine Erdölgesellschaft Kunden für je zwölf Liter

gekauften Treibstoff eine Wertmarke an. Nach Sammlung einer bestimmten Anzahl von Wertmarken konnten diese gegen Werbegeschenke aus einem besonderen Katalog eingetauscht werden. Der Gerichtshof entschied, dass nicht etwa deswegen, weil für die „Geschenke“ nichts berechnet wurde, von einer Rückvergütung oder einen Rabatt im Sinn des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie die Rede sein könne und dass die Lieferung dieser „Geschenke“, sofern sie nicht von geringem Wert seien, als Lieferung gegen Entgelt anzusehen sei und daher als ein steuerbarer Umsatz.<sup>31</sup>

104. Der Lieferant hat daher in einem solchen Fall Mehrwertsteuer auf den Wert der Lieferung der „Geschenke“ zu entrichten, kann aber auch den Vorsteuerabzug für ihre Anschaffung geltend machen. Das Ergebnis erscheint mehrwertsteuerneutral; da es keinen Mehrwert gibt, heben sich die beiden Beträge gegeneinander auf.

105. Wenn sich A nach dem Vorbringen der deutschen Regierung für die Ausgabe

31 — Gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie, der Folgendes bestimmt: „Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster nicht darunter.“

30 — Zitiert in Fußnote 20.

von Werbegeschenken entscheidet, so kauft er die „Geschenke“ zu einem Nettopreis von 10 ein, für die er Mehrwertsteuer in Höhe von 1 zu entrichten hat. Er gibt sie dann im Rahmen eines als entgeltlich zu betrachtenden Umsatzes an D ab. Da es keinen Mehrwert gegeben hat, beträgt das anzunehmende Entgelt weiterhin 10 und die Mehrwertsteuer 1. Nach Abzug der Vorsteuer gibt es keine Auswirkung auf die Mehrwertsteuerschuld des A. Wenn er sich für Preiserstattungs- oder Preisnachlassgutscheine entscheidet, bietet er D einen Nachlass oder eine Erstattung von 11 an, bestehend aus einer Nettopreisreduktion von 10 und einer entsprechenden Mehrwertsteuerreduktion von 1. Dies wirkt sich entsprechend dem Urteil Elida Gibbs in Form einer Reduzierung seiner Mehrwertsteuerschuld um 1 aus.

106. Hier besteht in der Tat ein Unterschied in der steuerlichen Behandlung, der aber — wie die Kommission ausgeführt hat — den Vorschriften der Sechsten Richtlinie innewohnt. Aus Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b und Teil C Absatz 1 ergibt sich, dass Rückvergütungen und Rabatte — ob bei der Lieferung oder später gewährt — nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind. Aus diesen Vorschriften und aus Artikel 5 Absatz 6 in der Auslegung des Gerichtshofes im Urteil Kuwait Petroleum geht ebenfalls hervor, dass die unentgeltliche Lieferung von Waren (wie Werbegeschenke) für geschäftliche Zwecke einer entgeltlichen Lieferung gleichsteht, für die die Besteuerungsgrundlage der Einstandspreis ist, und dass unter solchen Umständen eine Rückvergütung

oder ein Rabatt nicht gegeben ist. Die beiden Arten von Systemen fallen unter verschiedene Vorschriften, woraus sich ihre unterschiedliche Behandlung erklärt. Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, umfasst das eine System die Lieferung von mehr Waren zum selben Preis, das andere die Lieferung derselben Waren zu einem geringeren Preis.

107. Darüber hinaus bin ich der Ansicht, dass die deutsche Regierung nicht nachgewiesen hat, dass eine solche Ungleichbehandlung zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Es trifft zu, dass Lieferanten von Artikeln, die als Werbegeschenke benutzt werden, weniger Geschäft machen würden, wenn A aus steuerlichen Erwägungen Preisnachlass- oder Preiserstattungs-gutscheine Werbegeschenken vorziehen würde. A wird jedoch vermutlich zwischen den verschiedenen Systemen der Absatzförderung unter Berücksichtigung ihrer Nettokosten und ihrer Auswirkungen auf den Absatz wählen; er wird das System wählen, das D veranlasst, zu den niedrigsten Kosten für ihn, A, am meisten zu kaufen. Es besteht kein Grund anzunehmen, dass D das System des Angebotes eines Preisnachlasses oder einer Preiserstattung in Höhe von 11 (einschließlich Mehrwertsteuer) in jedem Fall attraktiver erscheint als das Angebot eines Werbegeschenke, dessen Wert 11 einschließlich Mehrwertsteuer beträgt.

#### *Abschließende Erwägungen*

108. Die in dieser Rechtssache vorgetragene Argumente sind nicht un-

gleichgewichtig. Die Kommission hat überzeugende Gründe für die Auffassung vorgetragen, dass die Mehrwertsteuerschuld für die Lieferung des A an B — auch wenn der Gerichtshof sein Urteil in der Rechtssache Elida Gibbs nicht so abgefasst hätte — nach den Grundsätzen der Sechsten Richtlinie den von A an C oder an D vergüteten Preisnachlass berücksichtigen sollte und der Gesamtbetrag an Mehrwertsteuer, der über die gesamte Absatzkette erhoben wird, proportional zu dem Betrag sein sollte, der vom Endverbraucher tatsächlich gezahlt wird. Die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs haben auf strukturelle und praktische Probleme dieser Lösung hingewiesen, die nicht ohne weiteres zu übergehen sind.

109. Dennoch sollte meines Erachtens dem Standpunkt der Kommission gefolgt werden.

110. Zunächst und vor allem bin ich der Ansicht, dass im Fall einer sonst unüberbrückbaren Differenz dem Erfordernis, dass der zu erhebende Mehrwertsteuerbetrag dem richtigen Verhältnis am vom Lieferanten letztendlich tatsächlich eingenommenen Wert (und für die gesamte Kette am Endpreis) entsprechen soll, größere Bedeutung zuzumessen ist als strukturellen Erfordernissen. Die Zielerreichung ist mit anderen Worten wichtiger als der Einsatz

der Mittel, die zur Erreichung dieses Zieles geschaffen wurden.

111. Ferner sind die fraglichen strukturellen und praktischen Probleme nicht unüberwindbar. Ich habe in diesen Schlussanträgen bestimmte Lösungen vorgeschlagen und aus dem, was in den Schriftsätzen und im Lauf der mündlichen Verhandlung vorgetragen worden ist, ergibt sich, dass alle Mitgliedstaaten — mit Deutschland als einziger Ausnahme — ihr Recht dem Urteil Elida Gibbs entsprechend geändert haben. Nur ein anderer Mitgliedstaat war der Ansicht, dass die mit dieser Anpassung verbundenen Schwierigkeiten eine Unterstützung Deutschlands in dieser Rechtssache rechtfertigten.

112. Unter diesen Umständen bin ich der Meinung, dass von der vom Gerichtshof im Urteil Elida Gibbs gewählten Auslegung nicht ohne eine durchschlagende Rechtfertigung abgegangen werden sollte. Die Bedenken der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs sind zwar ernst zu nehmen, können mich aber nicht davon überzeugen, dass die gegenwärtige Situation gegen die Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems verstößt oder zu unlösbaren Problemen im Hinblick auf die Vermeidung ungerechtfertigter Steuerausfälle führt. Daher bin ich der Auffassung, dass es jedenfalls völlig unverhältnismäßig wäre, von allen anderen Mitgliedstaaten zu fordern — wie es bei einer Abkehr vom Urteil Elida Gibbs der Fall wäre —, ihr Mehrwertsteuerrecht, das zufrieden stellend zu funktionieren scheint, erneut zu ändern.

## Ergebnis

113. Ich bin daher der Meinung, dass der Gerichtshof

- feststellen sollte, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 11 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen hat, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die auch dann eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage eines Lieferanten ermöglichen, wenn er Gutscheine einlöst, die von einem nachfolgenden Händler als Teil der Bezahlung seiner Waren angenommen worden sind, und er die Waren nicht unmittelbar an diesen Händler geliefert hat;
  
- der Bundesrepublik Deutschland die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der Kosten des Vereinigten Königreichs, das seine eigenen Kosten trägt, auferlegen sollte.