

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 24. Januar 2008<sup>1</sup>

1. Gleichviel, welcher Mehrwertsteuersatz auf Umsätze erhoben werden mag, es wird immer Fälle geben — sofern die Wahl der zulässigen Sätze und Preise nicht künstlich beschränkt wird —, in denen der geschuldete Betrag einen Bruchteil der kleinsten Währungseinheit des Zahlungsmittels ausmacht<sup>2</sup>. In derartigen Fällen ist eine Rundung der Beträge notwendig. Fraglich ist dann, ob die Rundung nach oben oder unten und auf welcher Stufe sie erfolgen soll — bei jedem einzelnen Artikel, bei jedem einzelnen Kassenbon bzw. bei jeder einzelnen Rechnung, bei jeder Steuererklärung usw. Je nach Beantwortung dieser Fragen kann es zu erheblichen Abweichungen bei den abzurechnenden Gesamtbeträgen der Steuer kommen.

2. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen möchte der Hoge Raad der Niederlanden wissen, a) ob für die Rundung das nationale Recht oder das Gemeinschaftsrecht gilt und b) wenn das Letztere, ob die Mitgliedstaaten die Rundung pro Artikel nach unten zulassen müssen, auch wenn mehrere Umsätze auf derselben Rech-

nung aufgeführt werden oder in derselben Umsatzsteuererklärung enthalten sind.<sup>3</sup>

### Einschlägige Gemeinschaftsvorschriften

3. In Art. 2 der Ersten Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>4</sup>, die zur für den vorliegenden Fall maßgeblichen Zeit (Oktober 2003) galt, war bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf

3 — Ähnliche Fragen wurden auch in der Rechtssache Wether- spoon (in der noch anhängigen Rechtssache C-302/07) gestellt; dort soll zusätzlich noch geklärt werden, c) ob die kaufmännische Auf- oder Abrundungsmethode vorgeschrieben werden kann, d) auf welcher Ebene die Rundung erfolgen muss und e) welche Konsequenzen sich aus den Grundsätzen der Gleichbehandlung und der mehrwertsteuerlichen Neutralität ergeben, wenn die Steuerbehörden nur bestimmten Unternehmen die systematische Abrundung erlauben.

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). Mit Wirkung vom 1. Januar 2007 wurde die Erste Richtlinie aufgehoben und ersetzt durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), deren Art. 1 Abs. 2 mit geringfügigen sprachlichen Abweichungen die gleichen Bestimmungen enthält. Die Richtlinie 2006/112 bezweckt im Interesse der Klarheit und Wirtschaftlichkeit eine Neufassung der Struktur und des Wortlauts aller anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften über die Mehrwertsteuer, jedoch ohne dass dies grundsätzlich zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts führen soll (dritter Erwägungsgrund). Soweit daher im Folgenden auf Bestimmungen der Richtlinie 2006/12 verwiesen wird, impliziert dies nicht, dass die entsprechenden Vorschriften der aufgehobenen Richtlinien in ihrem Wortlaut identisch waren.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Im vorliegenden Fall, in dem es um Eurobeträge geht, ist die kleinste Währungseinheit der Cent, auf den sich meine weiteren Ausführungen beziehen; auf die Bezeichnung der Währungseinheit kommt es jedoch nicht an.

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 Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

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

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt.“

4. Detailliertere Vorschriften finden sich in der Sechsten Richtlinie<sup>5</sup>. Zwei davon betreffen die Rundung — allerdings von Prozentsätzen, nicht von Beträgen. Art. 19<sup>6</sup> regelt die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, wenn die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze sowohl für zu versteuernde als auch für steuerbefreite Lieferungen und Dienstleistungen verwendet

5 — 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, vielfach geändert). Mit der Richtlinie 2006/12 wurde auch die Sechste Richtlinie aufgehoben und ersetzt, aber aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit beziehe ich mich auf ihre Bestimmungen im Präsens. Inhaltlich — und größtenteils auch in der Formulierung — haben diese Bestimmungen in den entsprechenden Vorschriften der Richtlinie 2006/112 weiterhin Bestand.

6 — Art. 175 der Richtlinie 2006/112.

werden; gemäß Art. 19 Abs. 1 ist dann der Pro-rata-Satz in Prozent festzusetzen und auf einen vollen Prozentsatz *aufzurunden*. Ferner sieht Art. 25 Abs. 3<sup>7</sup> bezüglich der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger vor, dass die Ausgleichs-Prozentsätze auf einen halben Punkt *ab- oder aufgerundet* werden können.

5. Auch die nachstehenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie wurden als hier relevant angeführt.

6. Nach Art. 2 Abs. 1<sup>8</sup> unterliegen die Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer. Gemäß Art. 5 Abs. 1<sup>9</sup> gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

7. Nach Art. 10 Abs. 1 und 2 ist Steueratbestand der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden, d. h. der Anspruch, den der Fiskus gegenüber dem Steuerschuldner auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann. Grundsätzlich tritt dies zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird<sup>10</sup>.

7 — Art. 295 bis 305 der Richtlinie 2006/112, vor allem Art. 298.

8 — Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

9 — Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

10 — Art. 62, 63 und 66 der Richtlinie 2006/112.

8. In Art. 11 Teil A<sup>11</sup> ist der Grundsatz niedergelegt, dass die Besteuerungsgrundlage im Wesentlichen alles umfasst, was der Lieferer vom Abnehmer oder von anderer Seite für den Umsatz erhält.

9. Art. 12 Abs. 3 Buchst. a verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Festlegung eines Normalsatzes der Mehrwertsteuer, lässt jedoch für bestimmte Kategorien von Umsätzen ermäßigte Sätze zu<sup>12</sup>.

10. Nach Art. 17 Abs. 1 und 2<sup>13</sup> ist der Steuerpflichtige berechtigt, von der von ihm geschuldeten Steuer die entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden und die er für Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet.

11. Nach Art. 22 Abs. 3 Buchst. a<sup>14</sup> hat der Steuerpflichtige dafür Sorge zu tragen, dass für jeden besteuerten Umsatz, den er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung ausgestellt wird (daraus ergibt sich implizit, dass bei Umsätzen an Endverbraucher, die natürliche Personen sind, eine solche Rechnungsausstellungspflicht nicht besteht<sup>15</sup>), und nach Art. 22 Abs. 3 Buchst. b muss diese Rechnung neben anderen Angaben auch getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag

sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen<sup>16</sup>. Nach Art. 22 Abs. 5<sup>17</sup> hat jeder Steuerpflichtige bei der Abgabe der periodischen Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten.<sup>18</sup>

12. Darüber hinaus macht die Kommission auf bestimmte Regelungen der Richtlinie 98/6<sup>19</sup> aufmerksam. Insbesondere definiert Art. 2 Buchst. a dieser Richtlinie den Begriff „Verkaufspreis“ im Einzelhandel als den Endpreis für eine Produkteinheit oder eine bestimmte Erzeugnismenge, der die Mehrwertsteuer und alle sonstigen Steuern einschließt, und nach Art. 3 Abs. 1 ist der Verkaufspreis bei allen betroffenen Erzeugnissen anzugeben.

16 — Zum hier maßgeblichen Zeitpunkt war diese Fassung von Art. 22 Abs. 3 Buchst. b übrigens ersetzt worden durch die Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung (ABl. 2002, L 15, S. 24), in der weitere Anforderungen aufgezählt sind. Die Richtlinie 2001/115 trat am 6. Februar 2002 in Kraft, aber die Frist für ihre Umsetzung durch die Mitgliedstaaten lief erst am 1. Januar 2004 ab. Offenbar trat die Umsetzung in den Niederlanden zu diesem Termin in Kraft (Gesetz vom 18. Dezember 2003, *Staatsblad* Nr. 530 vom 29. Dezember 2003, S. 1). Der Hoge Raad verweist auf „Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b zehnter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie (in der bis zum 1. Januar 2004 geltenden Fassung)“ — einen zehnten Gedankenstrich gibt es aber erst seit der durch die Richtlinie 2001/115 geänderten Fassung, und dieser besagt, dass in der Rechnung der zu zahlende Steuerbetrag anzugeben ist. Da es hier jedoch vor allem darum geht, dass in einer Mehrwertsteuerrechnung der Mehrwertsteuerbetrag auf den Umsatz angegeben sein muss, ist die Unstimmigkeit unerheblich. Die entsprechenden Bestimmungen finden sich jetzt in Art. 226 der Richtlinie 2006/112.

17 — Art. 206 der Richtlinie 2006/112.

18 — Nach Art. 22 Abs. 4 Buchst. a wird der Steuerzeitraum von den einzelnen Mitgliedstaaten auf einen, zwei oder drei Monate oder auf einen anderen Zeitraum festgelegt, sofern dieser ein Jahr nicht überschreitet, und die periodische Steuererklärung ist innerhalb eines Zeitraums abzugeben, der ebenfalls vom Mitgliedstaat festgelegt wird und zwei Monate nach Ende des Steuerzeitraums nicht überschreiten darf (vgl. jetzt Art. 252 der Richtlinie 2006/112).

19 — Des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Februar 1998 über den Schutz der Verbraucher bei der Angabe der Preise der ihnen angebotenen Erzeugnisse (ABl. L 80, S. 27).

11 — Art. 73 der Richtlinie 2006/112.

12 — Art. 96 bis 99 der Richtlinie 2006/112.

13 — Art. 167 und 168 der Richtlinie 2006/112.

14 — Der einschlägige Wortlaut von Art. 22 fand sich zum hier maßgeblichen Zeitpunkt in Art. 28h der Sechsten Richtlinie als eine der „Übergangsbestimmungen“; die Art. 22 Abs. 3 Buchst. a entsprechende Regelung ist jetzt in Art. 220 der Richtlinie 2006/112 enthalten.

15 — Zumindest nicht im innergemeinschaftlichen Handel — die Pflicht erstreckt sich unabhängig von der Art des Abnehmers auf alle Fernabsätze, die im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert werden, sowie auf alle innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen.

### **Einschlägige niederländische Vorschriften**

13. In den Niederlanden ist die Mehrwertsteuer in der *Wet op de omzetbelasting* (Umsatzsteuergesetz) 1968 und im *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* (Durchführungsbeschluss über die Umsatzsteuer) 1968 geregelt. Der Normalsatz der Mehrwertsteuer beträgt 19 %, ferner gibt es einen ermäßigten Satz von 6 %.

14. Zu der für den vorliegenden Fall maßgeblichen Zeit gab es keine Vorschrift über die Rundung der geschuldeten Beträge. Mit Wirkung vom 1. Juli 2004 wurde dem *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* ein neuer Artikel 5a hinzugefügt:

„Bei der Berechnung der Steuer auf die Vergütung und auf den Zollwert ... wird der Betrag der geschuldeten Steuer mathematisch auf Cents gerundet. Diese mathematische Rundung auf Cents wird so angewandt, dass bei Beträgen, bei denen die dritte Dezimalstelle die Ziffer 5 oder eine höhere Ziffer erreicht, aufgerundet und in dem Fall, dass die dritte Dezimalstelle diese Ziffer nicht erreicht, abgerundet wird.“

15. In der Note zur Erläuterung dieser Änderung heißt es, dass die Problematik der Rundung im Beratenden Ausschuss für die

Mehrwertsteuer<sup>20</sup> diskutiert worden sei und dass sich die Kommission auf den Standpunkt gestellt habe, dass dieser Punkt, da die Richtlinie keine Vorschriften hierzu enthalte, nach dem Subsidiaritätsgrundsatz von den Mitgliedstaaten auf nationaler Ebene geregelt werden könne.

16. In der Erläuterungsnote wurde außerdem ausgeführt, dass sich die vorgeschriebene Methode auf das Erfordernis einer mathematischen Rundung auf volle Cent beschränke und dass dabei freigestellt sei, ob die Steuer pro Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung berechnet und gerundet werde oder ob die Rundung auf den Gesamtbetrag einer Reihe von Lieferungen zusammen erfolge.

17. Nach Art. 38 der *Wet op de omzetbelasting* müssen Händler die Preise für die von ihnen angebotenen Gegenstände oder Dienstleistungen einschließlich Mehrwertsteuer angeben, es sei denn, es handelt sich beim Abnehmer um einen Steuerpflichtigen oder eine öffentliche Einrichtung.

### **Vorgeschichte und Verfahren**

18. Koninklijke Ahold NV (im Folgenden: Ahold) betreibt Supermärkte in den Niederlanden. Als Einzelhändlerin ist sie

<sup>20</sup> — Hierbei handelt es sich um ein nach Art. 29 der Sechsten Richtlinie (Art. 398 der Richtlinie 2006/112) eingesetztes Gremium, in dem Vertreter der Mitgliedstaaten und der Kommission Fragen bezüglich der Durchführung der Mehrwertsteuer erörtern.

verpflichtet, die Preise für die von ihr zum Verkauf angebotenen Artikel inklusive Mehrwertsteuer anzugeben.

19. Im Oktober 2003 berechnete und meldete Ahold die Mehrwertsteuer auf die Verkäufe in allen ihren Supermärkten, indem sie von dem Gesamtbetrag per Kassenbon oder „Warenkorb“ ausging. Sie unterteilte den auf den einzelnen Kassenbons inklusive Mehrwertsteuer angegebenen Gesamtbetrag in drei Zwischensummen, und zwar a) für Gegenstände, für die der Normalsatz galt, b) für Gegenstände, für die der ermäßigte Satz galt, und c) für Gegenstände, für die Ahold keine Mehrwertsteuer abzuführen brauchte, weil diese aufgrund einer Sonderregelung im Voraus entrichtet worden war. Ahold multiplizierte die ersten beiden Zwischensummen mit 19/119 bzw. 6/106, um auf diese Weise die im Preis enthaltene Mehrwertsteuer zu ermitteln<sup>21</sup>. Jeder dieser Beträge wurde dann mathematisch (nach oben oder unten) auf volle Cent gerundet. Die so errechneten Summen wurden als Mehrwertsteuer auf die verkauften Gegenstände gemeldet und zur Berechnung der per saldo (d. h. nach dem Vorsteuerabzug) geschuldeten Umsatzsteuer verwendet.

20. In zwei Supermärkten führte Ahold jedoch darüber hinaus zu betriebsinternen Zwecken noch eine weitere, abweichende Berechnung durch, bei der sie davon ausging, dass a) der Mehrwertsteuerbetrag nicht pro Kassenbon, sondern jeweils für jeden einzelnen verkauften Gegenstand ermittelt werden müsse und b) eine gegebenenfalls erforderliche Rundung stets *nach unten* auf volle Cent vorzunehmen sei. Nach dieser Berechnung kam Ahold zu dem Ergebnis,

dass sie für die beiden Filialen und den streitigen Zeitraum 1 414 Euro weniger schulde, als sie angemeldet und entrichtet hatte.

21. Gegen den Bescheid, mit dem die Erstattung dieses Betrags abgelehnt wurde, strengte Ahold ein Verfahren an, das mittlerweile beim Hoge Raad anhängig ist. Ahold macht geltend, eine Methode, die dazu führe, dass der geschuldete Steuerbetrag um einen noch so geringen Betrag höher sei als der Betrag, der sich bei strikter Anwendung des geltenden Mehrwertsteuersatzes ergebe, verstoße gegen das Gemeinschaftsrecht.

22. Der Hoge Raad ersucht um die Entscheidung der folgenden Fragen:

1. Gilt in Bezug auf die Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen ausschließlich das nationale Recht, oder ist dies — insbesondere unter Berücksichtigung von Art. 11 Teil A und Art. 22 Abs. 3 Buchst. b, Abs. 5 der Sechsten Richtlinie — eine Angelegenheit des Gemeinschaftsrechts?
2. Wenn Letzteres der Fall sein sollte: Folgt aus den genannten Richtlinienbestimmungen, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Rundung pro Artikel nach unten zuzulassen, auch wenn verschiedene Umsätze auf einer einzigen Rechnung aufgeführt werden und/oder in einer einzigen Steuererklärung enthalten sind?

21 — Dabei ist zu beachten, dass bei Einzelhandelspreisen die Mehrwertsteuer aus einem bestimmten, die Mehrwertsteuer enthaltenden Preis herausgerechnet und nicht umgekehrt zu einem nominalen, die Mehrwertsteuer nicht enthaltenden Preis hinzugerechnet werden muss. Ein Einzelhandelsverkaufspreis, der Mehrwertsteuer in Höhe von 19 % enthält, entspricht 119 % des Nettopreises ohne Steuer. Der Mehrwertsteuerbetrag ist daher nicht gleich 19/100 (19 %), sondern 19/119 des Einzelhandelspreises. Das Gleiche gilt entsprechend für jeden beliebigen anderen Mehrwertsteuersatz.

23. Ahold, die Regierungen Griechenlands, der Niederlande, Polens und des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und waren mit Ausnahme der polnischen Regierung auch in der mündlichen Verhandlung vertreten.

25. Für dieses Ergebnis sprechen, worauf einige Mitgliedstaaten hingewiesen haben, im Übrigen auch die Vertragsbestimmungen über die Harmonisierung der Umsatzsteuern (Art. 93 EG) und über Richtlinien (Art. 249 Abs. 3 EG).

## Würdigung

26. Andererseits steht aber auch fest, dass die Mitgliedstaaten in einem von einer Harmonisierungsrichtlinie erfassten Bereich keine Maßnahmen erlassen dürfen, die dieser Richtlinie zuwiderlaufen bzw. die mit den in dieser Richtlinie verankerten Vorschriften oder Grundsätzen oder mit im Gemeinschaftsrecht geltenden höherrangigen Vorschriften und Grundsätzen unvereinbar sind<sup>23</sup>.

### *Erste Frage — anzuwendendes Recht*

24. Es steht fest, dass die Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen in keiner Mehrwertsteuerrichtlinie der Gemeinschaft ausdrücklich geregelt ist. Die Art. 11 Teil A und 22 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, auf die der Hoge Raad verweist, sind zwar für die Ermittlung von Mehrwertsteuerbeträgen relevant, sie sind jedoch bei Weitem nicht präzise genug formuliert, um konkrete Schlussfolgerungen für die Rundung dieser Beträge ziehen zu können. Da dem so ist und da sich die Rundungsproblematik unausweichlich stellt, muss die erforderliche detaillierte Regelung dem nationalen Recht vorbehalten sein<sup>22</sup>.

27. Mit anderen Worten, die Rundung ist keine Frage allein des nationalen Rechts oder allein des Gemeinschaftsrechts; sie ist im Einzelnen durch das nationale Recht in den vom Gemeinschaftsrecht gesetzten Grenzen zu regeln.

### *Zweite Frage — Abrundung pro Gegenstand*

28. Demnach lautet die zweite Vorlagefrage im Wesentlichen, ob eine nationale Vorschrift, wonach Unternehmen die Mehrwertsteuer für jeden einzelnen verkauften

22 — Vgl. entsprechend Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma (C-35/05, Slg. 2007, I-2425, Randnr. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 — Eine Aussage, die der Gerichtshof im Steuerbereich bereits viele Male bestätigt hat, zuletzt im Urteil vom 11. Oktober 2007, Hollmann (C-443/06, Slg. 2007, I-8491, Randnr. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).



Gegenstand auf volle Cent abrunden dürfen, aufgrund des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrechts, insbesondere der Sechsten Richtlinie, geboten bzw. mit diesem Recht vereinbar oder unvereinbar ist.

29. Meines Erachtens ist eine solche Regelung aus den unten aufgeführten Gründen mit den für die Mehrwertsteuer geltenden Grundsätzen unvereinbar. Die Problematik weist zwar zwei Teilaspekte — einerseits Abrundung, andererseits Rundung pro Gegenstand — auf, diese sind jedoch eng miteinander verbunden, so dass ich sie hier zusammen behandeln werde.

30. Vorab ist zu bemerken, dass der vom Hoge Raad zu entscheidende Rechtsstreit den Fall von Lieferungen an Endverbraucher zu Einzelhandelspreisen inklusive Mehrwertsteuer betrifft. Ich beschränke meine Prüfung zunächst auf diesen Sachverhalt — der sich unter dem Gesichtspunkt der Rundung in gewisser Weise von Fällen unterscheidet, in denen es um Lieferungen an andere Steuerpflichtige und Lieferungen zu Nettopreisen, zu denen die Mehrwertsteuer addiert wird, geht<sup>24</sup>.

31. Zwei Erfordernisse scheinen mir von übergeordneter Bedeutung zu sein: genaue Proportionalität der Mehrwertsteuer zum Preis und Neutralität hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Belastung der Unternehmen.

32. Das erste Erfordernis ergibt sich ausdrücklich aus Art. 2 der Ersten Richtlinie. Daraus folgt, dass der in einem Einzelhandelspreis enthaltene Mehrwertsteuerbetrag

bei einem vorgegebenen Mehrwertsteuersatz dem genauen Anteil des Preises entsprechen muss, der sich aus der Anwendung dieses Satzes ergibt. Beträgt der Satz 19 %, beläuft sich der genaue Steueranteil bei diesem Einzelhandelspreis auf 19/119 des Preises. Das ist der genaue Anteil, ob er sich nun in vollen Cent ausdrücken lässt oder nicht.

33. Das zweite Erfordernis leitet sich sowohl aus der genannten Vorschrift als auch aus der Abzugsregelung in Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie her. Die Mehrwertsteuer soll ausschließlich die Endverbraucher und nicht die verschiedenen Händler und Dienstleister belasten, die einen Beitrag zu den Enderzeugnissen geleistet haben oder durch deren Hände sie gegangen ist<sup>25</sup>. Andererseits müssen diese Unternehmen die vom Endverbraucher entrichteten Mehrwertsteuerbeträge an die Steuerbehörden abführen und dürfen sie nicht als eigenen Gewinn einbehalten.

34. Was den Endverbraucher anbelangt, der die Last der Mehrwertsteuer trägt, diese aber weder getrennt entrichtet noch zu einem späteren Zeitpunkt abzieht, so besteht keine Notwendigkeit, den in einem Einzelpreis enthaltenen Steuerbetrag auf volle Cent festzulegen. Er mag ein berechtigtes Interesse haben, den Betrag und den Prozentsatz zu erfahren, aber hierfür ist die Angabe eines Näherungswerts an den nächsten vollen Centbetrag ausreichend. Derartige Angaben, die sich nicht auf einer gemäß Art. 22 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie ausgestellten Rechnung, sondern auf dem Kassensbon befinden, müssen für die Einzelhändler und die Steuerbehörde in keiner Weise maßgeblich sein.

24 — Vgl. die Ausführungen zu den letztgenannten Sachverhalten unten, Nrn. 55 ff.

25 — Vgl. z. B. Urteil vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35. Im Gegenteil, für die beiden letztgenannten Beteiligten ist es von praktischer Bedeutung, dass bei den Berechnungen zur Ermittlung der geschuldeten Beträge genaue Werte verwendet werden.

36. Nach Art. 22 Abs. 4 und 5 der Sechsten Richtlinie muss der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf die von ihm bewirkten Umsätze in seinen periodischen Steuererklärungen anmelden, wo sie als eine Position in die Berechnung des Steuerbetrags eingeht, den er bei Abgabe der Erklärung per saldo zu entrichten hat.

37. Eine (aus einer Aufrundung resultierende) Erhöhung des angemeldeten Betrags führt dazu, dass per saldo ein höherer Steuerbetrag an die Steuerbehörde abgeführt wird, eine (aus einer Abrundung resultierende) Minderung führt dazu, dass per saldo weniger Steuer abgeführt wird<sup>26</sup>.

38. Auch wenn sich daher der in einem Einzelhandelspreis enthaltene genaue Steueranteil, den der Kunde zahlt (in unserem Beispiel 19/119), nicht ändert, wäre der Einzelhändler beim Aufrunden des Betrags auf volle Cent in der periodischen Steuererklärung verpflichtet, aus seinem Gewinn zusätzlich einen Centbruchteil zu entrichten, den er eigentlich nicht schuldet, während er beim Abrunden einen Centbruchteil als zusätzlichen Gewinn einbehalten könnte.

39. Man mag einwenden, dass es sich bei einem Centbruchteil um einen so winzigen Betrag handelt, dass die Steuergerechtigkeit des Mehrwertsteuersystems nicht ernsthaft gefährdet wird. Durch die Vielzahl der in einem bestimmten Steuerzeitraum verkauften Gegenstände verstärkt sich jedoch der Effekt und kann ein erhebliches Ausmaß erreichen.

40. Nach der von Ahold durchgeführten Berechnung ergibt sich für ihre beiden Filialen in einem Monat ein Differenzbetrag von etwa 1 400 Euro. Ihrem Internetportal lässt sich entnehmen, dass Ahold allein in den Niederlanden über 2 000 Verkaufsstellen unterschiedlicher Größe betreibt. Angesichts dessen scheint die grobe Schätzung der Regierung des Vereinigten Königreichs plausibel, dass, „würde den vier größten Supermarktketten, die Lieferungen im Vereinigten Königreich vornehmen, das Abrunden pro Artikel gestattet und bliebe der von den Kunden gezahlte Preis unverändert, dies zu einer Abrundung der von den Supermärkten abgerechneten und entrichteten Mehrwertsteuer um weit über 70 Millionen GBP (100 Millionen Euro) pro Jahr führen würde“<sup>27</sup>.

41. Es besteht kein Grund zu der Annahme, dass das Aufrunden zu einer geringeren Verzerrung als das Abrunden führen würde, jedoch könnte sich der Grad der Verzerrung in denjenigen Mitgliedstaaten erhöhen, in denen die kleinste gesetzliche Währungseinheit größer als ein Cent ist.

26 — Oder in den Ausnahmefällen, in denen die abzugsfähige Vorsteuer höher als die Steuer auf die bewirkten Umsätze ist, zu einer Minderung bzw. Erhöhung des von der Behörde per saldo zu erstattenden Betrags.

27 — In der mündlichen Verhandlung sprach der Prozessbevollmächtigte des Vereinigten Königreichs von noch höheren Summen, nämlich zwischen 200 Millionen GBP und 800 Millionen GBP.



42. Bei einem systematischen Ab- oder Aufrunden des Mehrwertsteuerbetrags auf jeden verkauften Gegenstand wird daher ein Ergebnis, bei dem die Grundsätze der genauen Proportionalität und der Neutralität der Mehrwertsteuer in vollem Umfang gewahrt sind, deutlich verfehlt<sup>28</sup>. Beim Abrunden würden insgesamt erhebliche Summen der von den Kunden entrichteten Mehrwertsteuer von den Einzelhändlern einbehalten, anstatt wie geschuldet an die Steuerbehörden abgeführt, während beim Aufrunden die Behörden von den Einzelhändlern entsprechende Summen erheben würden, die weder geschuldet noch von den Kunden entrichtet worden sind.

43. Demzufolge kann es nach dem gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht nicht zulässig — geschweige denn geboten — sein, dass bei der Abrechnung die Mehrwertsteuer bei jedem einzelnen von Einzelhändlern verkauften Gegenstand nach unten (oder oben) gerundet wird.

44. Damit ist die zweite Vorlagefrage des Hoge Raad beantwortet.

45. Vielleicht sollte man jedoch noch überlegen, welche Lösungsmöglichkeiten akzeptabel wären, da der hier interessierende Sachverhalt Einzelhandelsverkäufe an Endverbraucher zu Preisen inklusive Mehrwertsteuer betrifft.

28 — Auch das systematische Runden auf Kassenbon- oder „Warenkorb“-Ebene muss einen erheblichen, wenngleich geringeren Effekt haben, da in den einzelnen Mitgliedsstaaten täglich gewaltige Mengen solcher Belege ausgegeben werden.

46. Um den von mir vorstehend dargestellten Verzerrungsfaktor zu reduzieren oder zu minimieren, wenn auch nicht ganz auszuschalten, erscheinen mindestens zwei Ansätze geeignet. Sie könnten einzeln oder auch parallel verfolgt werden.

47. Erstens: Das kaufmännische Rundungsverfahren, bei dem die Bruchteile eines Cent unter 0,5 auf volle Cent abgerundet und die Bruchteile über 0,5 auf volle Cent aufgerundet werden, dürfte — worauf alle Regierungen der Mitgliedstaaten, die Erklärungen eingereicht haben, hinweisen — zu einer Reduzierung der genannten Verzerrung führen, weil sich nämlich die Abrundungs- und die Aufrundungsbeträge im Allgemeinen ausgleichen werden<sup>29</sup>.

48. Eine derartige Lösung muss sich nicht unbedingt auf den Mehrwertsteuerbetrag auswirken, der in dem Betrag enthalten ist, den der einzelne Kunde für einen Gegenstand zahlt, und der bei einem Satz von 19 %

29 — In der mündlichen Verhandlung hat das Vereinigte Königreich einen Fall angeführt, in dem die mathematische Rundung pro Artikel über sechs Monate bei einem einzigen Händler zu einer Steuerrückgang von über 17 000 GBP geführt hätte. Außerdem trifft es zu, dass das kaufmännische Rundungsverfahren eine geringfügige, aber methodisch bedingte Häufung der Aufrundungsfälle mit sich bringt, weil 0,5 Cent stets aufgerundet werden, obwohl der Wert genau zwischen zwei vollen Cent liegt. Diesem Problem ließe sich mittels der unverzerrten Rundung (engl. „banker's rounding“ oder „rounding to even“) begegnen, bei der z. B. bei der Rundung auf ganze Zahlen ein Wert, der *genau* auf 0,5 ohne weitere Dezimalstellen endet, auf die nächste ganze gerade Zahl gerundet wird. 3,5 wird somit wie sonst auch auf 4 gerundet, 2,5 hingegen auf 2.

weiterhin 19/119 des Einzelhandelspreises beträgt<sup>30</sup>. Sie stellt lediglich einen praktischen Weg dar, um einen Näherungswert für die Summe der einzelnen Beträge zu ermitteln, die jeder Einzelhändler in seiner periodischen Steuererklärung gegenüber der Steuerbehörde abrechnen muss. Eine noch höhere Genauigkeit ließe sich möglicherweise erzielen, wenn man den im Preis der einzelnen Gegenstände enthaltenen Mehrwertsteuerbetrag auf beispielsweise acht oder zehn Dezimalstellen genau berechnet, alle so ermittelten Beträge addiert und diese Summe dann auf volle Cent rundet, aber ein derartig verfeinertes Verfahren erscheint unnötig kompliziert (und für kleine Händler belastend).

49. Zweitens: Ausgehend von letzterer Überlegung braucht eine Rundung — abgesehen von Angaben zu Preisen inklusive Mehrwertsteuer — überhaupt erst bei der tatsächlichen *Entrichtung* der Mehrwertsteuer vorgenommen zu werden. Dieser Zeitpunkt kommt jedoch erst, wenn der nach Art. 22 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie bei der Abgabe der Steuererklärung geschuldete Betrag berechnet wird. Bis dahin muss der Einzelhändler in seiner Buchführung lediglich die Preise inklusive Mehrwertsteuer und den jeweils geltenden Steuersatz angeben; der in diesen Preisen enthaltene Steuerbetrag kann einfach als 19/119, 6/106 oder als Bruch entsprechend einem sonstigen geltenden Satz erfasst werden (d. h., erfasst wird der von Art. 2 der Ersten Richtlinie verlangte „genau proportionale“ Anteil). Wenn sich die Rundung auf den letzten Schritt beschränkt,

erhält man genauere Ergebnisse und reduziert darüber hinaus den Rechenaufwand.

50. Wenn der Rundungseffekt auf diese Weise auf einen Centbruchteil pro Einzelhändler, Steuersatz und periodische Steuererklärung begrenzt wird, tritt keine schwerwiegende Verzerrung des Gesamtbetrags der eingenommenen Steuer gegenüber dem von den Kunden entrichteten Gesamtbetrag ein, und auch die Neutralitätsverzerrung kann pro Einzelhändler nicht mehr als einige wenige Cent ausmachen.

51. Außerdem können bei einem Aufschieben der Rundung bis zur letzten möglichen Stufe die Folgen einer systematischen Abrundung für die Steuergerechtigkeit in der Tat vernachlässigt werden. Der Gerichtshof hat in der Rechtssache Elida Gibbs entschieden, dass der Betrag, der der Steuerbehörde im Endergebnis zugutekommt, nicht höher sein darf als der vom Endverbraucher gezahlte<sup>31</sup>. Bei strenger Anwendung dieses Postulats scheint eine systematische Abrundung auf der Stufe der periodischen Steuerklärungen diejenige Lösung zu sein, die den zu beachtenden Vorschriften und Grundsätzen am ehesten gerecht wird.

52. An dieser Stelle möchte ich nur noch eine abschließende Bemerkung anbringen. Nach der Richtlinie 98/6 haben die Einzelhändler Verkaufspreise anzugeben, die die

30 — Der Betrag kann, wie ich oben in Nr. 34 ausgeführt habe, zur Information des Kunden als gerundeter Wert ausgewiesen werden. Probleme ergeben sich jedoch, wenn der gerundete Betrag als der im Preis enthaltene *tatsächliche* Mehrwertsteuerbetrag betrachtet würde. Wenn beispielsweise der Preis für einen Gegenstand 0,28 Euro und der Mehrwertsteuersatz 19 % beträgt, so beläuft sich die darin enthaltene Mehrwertsteuer auf 0,0447 Euro (19/119 x 0,28 Euro). Wird dieser Betrag auf 0,04 Euro gerundet, beträgt der Preis ohne Steuer 0,24 Euro. 19 % von 0,24 Euro ergibt jedoch den Wert 0,0456 Euro, der auf 0,05 Euro aufzurunden ist, so dass der Preis inklusive Mehrwertsteuer eigentlich hätte 0,29 Euro betragen müssen.

31 — Urteil vom 24. Oktober 1996 (C-317/94, Slg. 1996, I-5339, Randnrn. 18 bis insbesondere 24). Verfahrenssprache war zwar Englisch, aber mir scheint, dass die Formulierung im Englischen: „the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer“ (deutsch: „die Steuerverwaltung [darf] daher *letztlich* keinen Betrag *erheben* ... , der den vom Endverbraucher gezahlten übersteigt“) — nicht genau der ursprünglichen französischen Urteilsfassung: „l'administration fiscale ne saurait en *définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final“ entspricht (Hervorhebung nur hier).

Mehrwertsteuer einschließen. Wie in der mündlichen Verhandlung erörtert, berücksichtigen sie bei der Festlegung dieser Preise Marktfaktoren: die vom Einzelhändler angestrebte Gewinnspanne, den Preis, den zu zahlen der Kunde bereit ist, und den Preis, den die Konkurrenten verlangen. Es liegt auf der Hand, dass die Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen sich auf diese Faktoren auswirken kann, vor allem wenn es um den Verkauf preiswerter Massenware geht. Die Mehrwertsteuer soll in Bezug auf die Händler jedoch neutral wirken, und es kann nicht zugelassen werden, dass mehrwertsteuerliche Rechenoperationen kaufmännische Entscheidungen dieser Art beeinflussen. Insofern ist besonders zu berücksichtigen, dass große Supermarktketten viel eher in der Lage sind, solche Rechenoperationen zu übernehmen, als kleine Händler, so dass eine gegebenenfalls eingeräumte Möglichkeit, Mehrwertsteuer pro einzelnen Gegenstand zu runden, den Wettbewerb zugunsten der erstgenannten und zu Lasten der letztgenannten Steuerpflichtigen verzerren könnte.

53. Zusammenfassend lässt sich sagen: (i) Wenn Beträge zu einer Endsumme addiert werden müssen, führt eine mathematische Rundung zu einer geringeren Verzerrung als eine systematische Auf- oder Abrundung (beim unverzerrten Rundungsverfahren ist die Verzerrung noch geringer); (ii) die Verzerrung lässt sich wirksamer minimieren, wenn in jedem Steuerzeitraum zunächst die einzelnen Beträge inklusive der Mehrwertsteuer addiert und die geschuldeten Steuerbeträge erst dann auf der Grundlage dieser Bruttosummen berechnet werden; (iii) auf dieser Stufe ist es dann zulässig, den geschuldeten Betrag in allen Fällen auf die nächste Mindestzahlungseinheit abzurunden, um Überzahlungen an die Steuerbehörden zu vermeiden.

54. Ich möchte betonen, dass die von mir skizzierten Ansätze nicht unbedingt als die einzigen Optionen zu betrachten sind, die den Mitgliedstaaten zur Verfügung stehen.

Zulässig ist jede Lösung, bei der die einschlägigen Vorschriften und Grundsätze beachtet werden — und mit der insbesondere erreicht wird, dass der Einzelhändler einen Differenzbetrag zwischen dem genauen Mehrwertsteueranteil im Einzelhandelspreis und dem mit der Steuerbehörde abgerechneten Betrag weder für sich behält noch an die Behörde abführt.

*Preise ohne Mehrwertsteuer und Lieferungen an Steuerpflichtige*

55. Der beim Hoge Raad anhängige Rechtsstreit betrifft Einzelhandelsverkäufe zu Preisen inklusive Mehrwertsteuer. Die vorstehenden Überlegungen beziehen sich auf diesen konkreten Sachverhalt und gehen davon aus, dass der Verkauf an Endverbraucher erfolgt. Diese Verbraucher haben, wie ich ausgeführt habe, einen Anspruch darauf, zu erfahren, wie hoch der in dem von ihnen gezahlten Preis enthaltene Mehrwertsteueranteil ist, wobei ihnen dieser Betrag auf den nächsten vollen Cent gerundet mitgeteilt werden darf. Diese Angaben finden sich üblicherweise auf den von den Einzelhändlern ausgestellten Belegen, müssen im Verhältnis zwischen Händler und Steuerbehörde jedoch nicht maßgeblich sein.

56. Erfolgt der Verkauf dagegen an Steuerpflichtige, die die fraglichen Gegenstände für die Zwecke ihrer eigenen besteuerten Umsätze verwenden, muss eine Mehrwertsteuerrechnung gemäß Art. 22 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie ausgestellt werden. In der Rechnung ist sowohl der Preis ohne Steuer als auch der Steuerbetrag jeweils als eine Summe anzugeben, deren Begleichung mit einem gesetzlichen Zahlungsmittel möglich ist.

57. Derartige Sachverhalte betreffen normalerweise nicht Einzelhändler, sondern Händler, deren Geschäftstätigkeit im Wesentlichen in der Belieferung anderer Steuerpflichtiger besteht. Im Gegensatz zu Einzelhändlern legen sie in der Regel einen Preis — in vollen Cent — ohne Mehrwertsteuer fest und berechnen dann auf diesen Preis die Mehrwertsteuer zum geltenden Satz. Um den Mehrwertsteuerbetrag als ganze Zahl in Cent angeben zu können, wird auch hierbei oftmals eine Rundung des Betrags nach oben oder unten erforderlich sein.

58. In einem solchen Fall treten die oben von mir skizzierten Verzerrungen jedoch entweder überhaupt nicht oder nur mit wesentlich geringeren Auswirkungen auf.

59. Soweit es um *Individualumsätze* geht, bei denen die vom Lieferer berechnete Mehrwertsteuer beim Kunden eine letztlich zum Abzug berechtigte Vorsteuer darstellt, bewirkt der Betrag auf beiden Seiten weder eine Belastung noch eine Entlastung, und da sich aufgrund der Abzugsregelung die Mehrwertsteuer auf die Lieferung auf der einen und die Vorsteuer auf der anderen Seite gegenseitig aufheben, bleibt der Betrag, der bei der Lieferung an den Endverbraucher als letztes Glied der Mehrwertsteuernkette erhoben wird, gleich.

60. In den selteneren Fällen, in denen die Lieferung an einen Endverbraucher erfolgt, hat eine Rundung zwar geringfügige Folgen für den vom Kunden entrichteten und von der Steuerbehörde eingenommenen Betrag, beeinträchtigt aber aus der Sicht des Lieferers nicht die Neutralität der Steuer. Der in Rechnung gestellte Betrag muss auch gegenüber der Steuerbehörde abgerechnet werden, und der Bruchteil, um den dieser Betrag gerundet wird, wirkt sich weder bei einer

Aufrundung noch bei einer Abrundung auf die Gewinnspanne des Lieferers aus<sup>32</sup>.

61. Es trifft zu, dass sich der *kumulative* Effekt der Rundung bei solchen Umsätzen auf den Gesamtbetrag des Mehrwertsteueraufkommens des Mitgliedstaats auswirken mag, aber dieser Effekt hält sich in Grenzen. Die Endverbraucher kaufen überwiegend bei Einzelhändlern ein, die beim Verkauf Preise inklusive Mehrwertsteuer angeben müssen. Beziehen sie Ware auf andere Weise, wird es sich wahrscheinlich um höherwertige Artikel handeln, so dass bei einer Rundung um weniger als einen Cent die Abweichung vom genauen Betrag im Verhältnis wesentlich geringer ist. Beim mathematischen Rundungsverfahren hält sich der Effekt sowohl hinsichtlich der gesamten Mehrwertsteuereinnahmen als auch hinsichtlich der einzelnen Kunden in Grenzen.

62. Soweit ein Steuerpflichtiger im Rahmen außergewöhnlicher *Individualumsätze* Gegenstände von einem Einzelhändler erwirbt, die er für seine eigenen bestellten Lieferungen oder Dienstleistungen verwenden wird, und daher die beim Einkauf entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen will, wird er eine Rechnung verlangen, in der der Nettobetrag zuzüglich des Steuerbetrags ausgewiesen ist. In diesem Fall muss der Einzelhändler seinen Preis leicht anpassen, um diese Beträge in vollen Cent angeben zu können. Aus den vorstehend aufgeführten Gründen wirkt sich diese Anpassung jedoch weder auf die beiden Parteien noch auf den letztlich erhobenen Mehrwertsteuerbetrag aus.

32 — Zu beachten ist, dass diese Option echten Einzelhändler nicht zur Verfügung steht, da diese zur Angabe von Preisen einschließlich Mehrwertsteuer verpflichtet sind (vgl. Richtlinie 98/6, in Nr. 12 angeführt).

## Ergebnis

63. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Hoge Raad vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen ist in den gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrichtlinien nicht im Einzelnen geregelt. Eine solche Regelung ist daher Sache des nationalen Rechts, das dabei aber alle sich aus den Richtlinien ergebenden einschlägigen Vorschriften und Grundsätze beachten muss.
2. Nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist es Einzelhändlern zur Ermittlung der in ihren periodischen Steuererklärungen anzumeldenden Mehrwertsteuer auf ihre Lieferungen nicht gestattet, den Mehrwertsteuerbetrag abzurunden, der im Bruttopreis jedes einzelnen verkauften Gegenstands enthalten ist.