

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
WALTER VAN GERVEN

vom 16. März 1994 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

Hintergrund

1. Mit Beschluß vom 14. Januar 1993 hat das Manchester Tribunal Centre der Value Added Tax Tribunals (im folgenden: vorlegendes Gericht) dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuer-richtlinie (im folgenden: Richtlinie) gestellt¹. Diese Frage stellt sich im Rahmen von zwei Verfahren, die aufgrund von Klagen, die die Empire Stores Ltd (im folgenden: Klägerin) gegen Mehrwertsteuerbescheide erhoben hat, die die Commissioners of Customs and Excise (im folgenden: Beklagte) für die Abrechnungszeiträume zwischen dem 1. Februar 1987 und dem 12. November 1988 bzw. dem 13. November 1988 und dem 22. Juli 1989 erlassen haben. Bei beiden Klagen geht es um die Mehrwertsteuer, die für Gegenstände geschuldet wird, die als Werbeartikel Personen angeboten werden, die sich selbst oder andere als potentielle Kunden anmelden.

2. Die Klägerin betreibt ein Versandhaus und verkauft Waren über einen Katalog, den sie an ihre gegenwärtigen oder zukünftigen Kunden verschickt. Nach Angabe des vorlegenden Gerichts sind nahezu alle Kunden Frauen. Die Waren können auf einmal oder in Raten bezahlt werden. In der Praxis werden sehr viele auf Raten gekauft. Während die Klägerin an jeden verkauft, der auf einmal zahlt, verkauft sie auf Raten nur an Personen, die sie als Kunden zugelassen hat. Nach der von dem vorlegenden Gericht am 17. August 1992 in der vorliegenden Sache erlassenen Entscheidung, verwendete die Klägerin in dem Zeitraum, auf die sich die von ihr angefochtenen Steuerveranlagungen beziehen, zur Anwerbung von Kunden zwei Verfahren.

Das erste Verfahren war als „self-introduction scheme“ („Selbstanmeldungssystem“) bekannt. Dabei warb die Klägerin mit Faltblättern oder Anzeigen in Zeitungen oder mit durch die Post zugeschickten Faltblättern. Sie bot dabei zukünftigen Kundinnen ein von diesen auszuwählendes Geschenk an, wenn sie ein dem Faltblatt oder der Anzeige beiliegendes Formular mit Angaben zur Person ausfüllten und der Klägerin zuschickten. Die Klägerin untersuchte dann die Kreditwürdigkeit anhand der

* Originalsprache: Niederländisch.

¹ — 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. 1977, L 145, S. 1).

genannten Angaben; war das Ergebnis zufriedenstellend, so schickte sie der zukünftigen Kundin den neuesten Katalog und andere Unterlagen, wie z. B. Zahlkarten, zu. Das von der Kundin ausgewählte Geschenk wurde dieser zugeschickt, sobald — je nach Lage des Falles — die Klägerin die Bestellung erhalten oder die Kundin für die Bestellung gezahlt oder eine erste Anzahlung geleistet hatte². Das vorliegende Gericht nennt als Geschenke einen automatischen Wasserkessel und ein Drucktastentelefon.

Das zweite Verfahren ist als „introduce-a-friend-scheme“ („Melde-eine-Freundin-an-System“) bekannt. Dabei wurden vorhandene Kundinnen durch ein von ihnen auszuwählendes Geschenk dazu veranlaßt, eine oder mehrere Freundinnen als zukünftige Kundinnen zu empfehlen. Sie mußten dazu mit ihrer Freundin die entsprechenden Formulare ausfüllen, das Geschenk ihrer Wahl angeben und die Formulare an die Klägerin zurückschicken. Auch hier wurde zunächst die Kreditwürdigkeit der potentiellen Kundin untersucht. Wenn diese als zufriedenstellend angesehen wurde und sobald die neue Kundin die erste Zahlung leistete, sandte die Klägerin der vorhandenen Kundin das Geschenk zu. Nach dem vorläufigen Urteil konnte als Geschenk einer von folgenden Gegenständen ausgewählt werden: eine Tasche mit Fächern (in einem ersten Falblatt ein Kassettenabspielgerät), ein Toaströster, ein Wasserkocher, ein Dampfbügeleisen, eine Disk-Kamera und ein „Gutschein im Wert

von 15 UKL“. Dieser Gutschein begründete einen Anspruch auf einen Preisnachlaß in Höhe von 15 UKL auf jeden Artikel im Katalog der Beklagten, der mehr als 15 UKL wert war. Nach Angabe des vorlegenden Gerichts hat keine der beiden Parteien des Ausgangsrechtsstreits geltend gemacht, daß der Selbstkostenpreis der Werbepartikel für die Klägerin mehr als 10 UKL pro Stück betrage.

3. In beiden Systemen entrichtete die Klägerin den Mehrwertsteueranteil des Preises, den sie selbst für die betreffenden Werbepartikel gezahlt hatte. Die Beklagten waren dagegen der Auffassung, daß die Klägerin die Mehrwertsteuer auf den Selbstkostenpreis des Artikels vor Steuern zuzüglich 50 % hätte entrichten müssen, was der von ihnen geschätzte Preis ist, den die Klägerin für den Artikel in Rechnung gestellt hätte, wenn er in ihren Katalog aufgenommen worden wäre. Die Beklagten nahmen die angefochtenen Mehrwertsteuerveranlagungen aufgrund dieser Auffassung vor.

4. Die Klägerin erhob gegen die Mehrwertsteuerveranlagungen Klage beim vorlegenden Gericht. Dieses legte dem Gerichtshof folgende Fragen vor:

Wendet ein Lieferer von Waren, die per Post aus einem Katalog bestellt werden („Katalog-Waren“) — in allen Einzelheiten in der als Anlage beigefügten Entscheidung

2 — Das vorliegende Gericht gibt in seinem vorläufigen Urteil an, daß i) das Geschenk bis zum 8. August 1988 der Kundin zugesandt wurde, wenn sie für die Bestellung bezahlt hatte oder eine erste Anzahlung geleistet hatte; ii) das Geschenk vom 8. August 1988 bis zum 22. Februar 1989 zugesandt wurde, wenn die Beklagte die Bestellung erhalten hatte, und daß iii) das Geschenk nach dem 23. Februar 1989 der Kundin zugesandt wurde, wenn sie eine erste Anzahlung dafür geleistet hatte.

beschriebene — Verfahren an, in deren Rahmen

- i) der Lieferer dann, wenn eine potentielle Kundin zufriedenstellende Angaben über sich selbst (insbesondere hinsichtlich ihrer Kreditwürdigkeit) macht, verspricht, dieser, wenn und sobald sie zugelassen ist und entweder Katalog-Waren bestellt oder — je nach Lage des Falles — Katalog-Waren bestellt und ordnungsgemäß eine Zahlung für diese Waren vornimmt, ohne Zuzahlung einen von ihr aus einem von dem Lieferer angebotenen Warensortiment ausgewählten Artikel zu liefern, der auch aus seinem Katalog bestellbar sein kann, und

- ii) der Lieferer dann, wenn eine schon vorhandene Kundin eine neue potentielle Kundin, die zufriedenstellende Angaben über sich selbst (insbesondere hinsichtlich ihrer Kreditwürdigkeit) macht, findet und für den Lieferer wirbt, verspricht, dieser bereits vorhandenen Kundin, wenn und sobald die geworbene Person zugelassen ist und entweder Katalog-Waren bestellt oder — je nach Lage des Falles — Katalog-Waren bestellt und ordnungsgemäß eine Zahlung für diese Waren vornimmt, ohne Zuzahlung einen von der schon vorhandenen Kundin aus einem von dem Lieferer angebotenen Warensortiment ausgewählten Artikel zu liefern, der auch aus seinem Katalog bestellbar sein kann,

und sind die nicht auf diese Weise bestellbaren Artikel („Nicht-Katalog-Waren“), die wie vorstehend beschrieben geliefert werden, nicht auf andere Weise Gegenstand von Lieferungen durch den Lieferer und nicht mit einem normalen Verkaufspreis versehen, wie sind dann im Rahmen der Anwendung des

Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977; ABl. L 145, S. 1) folgende Fragen — in bezug auf die beiden Verfahren — zu beantworten:

- 1) Erfolgt die Lieferung von Nicht-Katalog-Waren für eine andere Gegenleistung als den Geldbetrag, der dem Lieferer für die bei ihm bestellten Katalog-Waren zu zahlen ist?
 - i) der vom Lieferer gezahlte Einkaufspreis oder
 - ii) der (im Einklang mit den Preisfestsetzungsverfahren des Lieferers berechnete) Preis, zu dem der Lieferer die Waren verkaufen würde, wenn sie auch in seinem Katalog angeboten würden, oder
 - iii) irgendein anderer, und wenn ja, welcher Betrag?

- 2) Wenn die Frage 1) zu bejahen ist, wie ist dann die Besteuerungsgrundlage zu bestimmen? Ist die Besteuerungsgrundlage

Die Zulässigkeit der Fragen

5. Die Kommission hat Zweifel an der Zulässigkeit der Fragen. Nach Artikel 177 Absatz 2 EG-Vertrag dürfe ein nationales Gericht dem Gerichtshof nur dann eine Frage nach der Auslegung oder der Gültigkeit einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift zur Vorabentscheidung vorlegen, wenn es der Auffassung sei, daß eine Entscheidung darüber zum Erlaß seines Urteils erforderlich sei. Die Kommission weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß das vorlegende Gericht in seinem Urteil vom 17. August 1992 den zwei Klagen der Klägerin stattgegeben und die Steuerbescheide aufgehoben habe. In dieser Entscheidung sei angegeben, daß sie endgültig werde, wenn keine der Parteien binnen zwei Monaten darum ersucht habe, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen. Die Kommission hält es infolgedessen für zweifelhaft, ob eine Antwort des Gerichtshofes zum Erlaß einer Entscheidung im Ausgangsrechtsstreit wirklich erforderlich sei. Sie erhebt jedoch keine förmliche Einrede der Unzulässigkeit.

6. Die Zweifel der Kommission beruhen meines Erachtens auf einem unzutreffenden Verständnis der Entscheidung vom 17. August 1992. Das vorlegende Gericht hat darin ausdrücklich festgestellt, daß es sich nur um eine *vorläufige* Entscheidung handle. Obwohl es der Auffassung war, daß die Klägerin die Mehrwertsteuer auf der richtigen Grundlage entrichtet habe und daß daher „the appeals *ought* to be allowed and the assessments discharged“ (Hervorhebung durch mich), beschloß es den Parteien zwei Monate Zeit zu geben, um einen Antrag des Inhalts einzureichen, dem Gerichtshof eine oder mehrere Fragen zur Vorabentscheidung

vorzulegen. Die Klägerin stellte einen solchen Antrag am 14. Oktober 1992; nach einer Sitzung am 14. Januar 1993 beschloß das nationale Gericht eine Vorlage. In seinem Vorlagebeschluß vom selben Tag entscheidet das Gericht ausdrücklich, daß es „eine Entscheidung über die im Anhang ... wiedergegebenen Fragen ... zum Erlaß seines Urteils ... für erforderlich hält“. Da demnach die *Endentscheidung* des vorlegenden Gerichts von der Antwort des Gerichtshofes abhängt und es nach fester Rechtsprechung allein Sache des nationalen Gerichts ist, zu beurteilen, ob eine Vorabentscheidungsvorlage für seine Entscheidung erforderlich ist³, sehe ich keinen Grund dafür, das Ersuchen für unzulässig zu erklären.

Liegt eine Gegenleistung im Sinne der Richtlinie vor?

Vorschriften der Richtlinie

7. Nach Artikel 2 Absatz 1 unterliegen der Mehrwertsteuer

„Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

³ — Siehe u. a. Urteil vom 18. Oktober 1990 in den verbundenen Rechtssachen C-297/88 und C-197/89 (Dzodzi, Slg. 1990, I-3763, Randnr. 34).

Artikel 5 der Richtlinie gibt an, welche Ver-
richtungen als Lieferung von Gegenständen
gelten und daher als *steuerbare Umsätze* im
Sinne der Richtlinie anzusehen sind. Arti-
kel 5 Absatz 6 bestimmt diesbezüglich:

„Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt
wird die Entnahme eines Gegenstands durch
einen Steuerpflichtigen aus seinem Unter-
nehmen für seinen privaten Bedarf, für den
Bedarf seines Personals oder als unentgeltli-
che Zuwendung oder allgemein für unter-
nehmensfremde Zwecke, wenn dieser
Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem
vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwert-
steuer berechtigt haben. Jedoch fallen Ent-
nahmen für Geschenke von geringem Wert
und für Warenmuster zu Zwecken des
Unternehmens nicht darunter.“

Artikel 11 der Richtlinie schließlich definiert
die *Besteuerungsgrundlage*. Die folgenden
Regelungen in Artikel 11 Teil A, der sich auf
Lieferungen von Gegenständen und Dienst-
leistungen im Inland bezieht, sind hier ein-
schlagig:

„(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und
Dienstleistungen, die nicht unter den
Buchstabe b), c) und d) genannt sind,
alles, was den Wert der Gegenleistung bil-
det, 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 zusammenhängen-
den Subventionen;

b) bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7
genannten Umsätzen der Einkaufspreis
für die Gegenstände oder für gleichartige
Gegenstände oder mangels eines Ein-
kaufspreises der Selbstkostenpreis, und
zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeit-
punkt der Bewirkung dieser Umsätze
festgestellt werden;

c) (...)

d) (...)

(2) (...)

(3) In die Besteuerungsgrundlage sind nicht
einzubeziehen:

a) (...)

b) die Rabatte und Rückvergütungen auf
den Preis, die dem Abnehmer oder

Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird;

c) (...“

Von den Beteiligten vor dem Gerichtshof vertretene Auffassungen

8. Die Beteiligten haben jeweils unterschiedliche Argumente vorgebracht.

Die Klägerin trägt in erster Linie vor, die erste Frage sei zu verneinen und auf die zweite Frage brauche daher nicht mehr eingegangen zu werden. Sie macht geltend, daß der von der neuen Kundin gezahlte Geldbetrag unabhängig davon, welches Verfahren verwendet werde, die „Gegenleistung“ im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie darstelle, und zwar sowohl für die Lieferung der Waren auf die erste Bestellung hin als auch für die Lieferung des Geschenks. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere aus den Urteilen Hong-Kong Trade⁴ und Apple und Pear Development Council⁵ folge, daß ein steuerbarer Umsatz nur vorliege, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den gelieferten Gegenständen und dem erhaltenen Gegenwert bestehe. Eine solche unmittelbare Verbindung bestehe in der Tat zwischen der Lieferung des Geschenks und der Geldzahlung, da das Geschenk erst geliefert werde, wenn die Zahlung erfolgt sei.

Ferner ergibt sich nach Auffassung der Klägerin aus dem Urteil Coöperatieve Aardap-

pelenbewaarplaats⁶, daß der Gegenwert aus allem bestehe, was für die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen erhalten werde. Im vorliegenden Fall würden nun sowohl die Lieferung des Geschenks als auch die Lieferung der ersten aus dem Katalog bestellten Gegenstände für eine einzige Gegenleistung erbracht, nämlich die Geldzahlung. Außer dieser Zahlung werde für das Geschenk keine besondere oder zusätzliche Gegenleistung erbracht. Es gebe insbesondere keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Lieferung des Geschenks und den Angaben zur Person, die die neue Kundin über sich selbst mache, oder der Anmeldung einer neuen Kundin durch eine vorhandene Kundin. Der Anspruch auf das Geschenk entstehe nur, wenn die neue Kundin ihre erste Bestellung aufgebe und die damit verbundene Zahlung leiste. Aus diesen Gründen sei die vorliegende Rechtssache von der Rechtssache Naturally Yours Cosmetics Ltd.⁷ zu unterscheiden.

9. Die *britische Regierung* ist der Auffassung, die Frage, ob die Gegenleistung, die der Verkäufer für das Geschenk erhalte, etwas anderes als der für die bestellten Waren gezahlte Preis sei, stelle eine Tatfrage dar, über die das nationale Gericht zu entscheiden habe. Falls der Gerichtshof diese Frage jedoch beantworten wolle, so sei sie zu bejahen. Beide Verfahren führten nämlich zu zwei Umsätzen, von denen jeder seine eigene Gegenleistung habe: Zum einen zur Lieferung des Geschenks, bei der die Gegenleistung aus einer Dienstleistung bestehe, wobei jemand eine neue und annehmbare Kundin (sich selbst oder jemand anderes) zusammen

4 — Urteil vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Slg. 1982, 1277).

5 — Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Slg. 1988, 1443).

6 — Urteil vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Slg. 1981, 445).

7 — Urteil vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Slg. 1988, 6365).

mit Angaben über die Person dieser Kundin anmelde; zum anderen zur Lieferung von bestellten Katalogwaren, bei der die Gegenleistung aus einer Geldzahlung bestehe. Aus dem Urteil *Naturally Yours Cosmetics* folge, daß die Gegenleistung für eine Lieferung von Gegenständen aus einer Dienstleistung bestehen könne, wenn zwischen beiden ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe und wenn sie in Geld ausgedrückt werden könne. Hier seien beide Voraussetzungen erfüllt.

10. Diese *Kommission* trägt vor, zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage eines zusätzlichen Artikels, den ein Kaufmann im Zusammenhang mit dem Kauf eines Hauptartikels anbiete, sei danach zu unterscheiden, ob der zusätzliche Artikel von derselben Art wie der Hauptartikel sei. Sei der zusätzliche Artikel von derselben Art, dann gelte als Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie der vom Verbraucher für alle Artikel gezahlte Betrag. Sei der zusätzliche Artikel nicht von derselben Art, dann handle es sich um zwei unterschiedliche Gegenstände, bei denen die Besteuerungsgrundlage getrennt nach den Regeln der Richtlinie festzusetzen sei.

Nach Auffassung der Kommission ist hier der letzte Fall gegeben. Als Besteuerungsgrundlage sei der Gesamtbetrag anzusetzen, den der Verbraucher gezahlt habe. Die Lieferung eines Geschenks sei jedoch als ein besonderer Umsatz anzusehen, der unter Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie falle, nämlich die „Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen ... als unentgeltliche Zuwendung“.

Grundsätzlich sei daher nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie als Besteuerungsgrundlage der Kaufpreis der betreffenden Gegenstände heranzuziehen oder, wenn es keinen Kaufpreis gebe, der Selbstkostenpreis zur Zeit der Lieferung.

Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um „Geschenke von geringem Wert“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 a. E., so daß deren Lieferung keinen steuerbaren Umsatz darstelle und es deshalb keine Besteuerungsgrundlage gebe. Sollte das vorliegende Gericht der Auffassung sein, daß der zusätzliche Artikel doch nicht von geringem Wert sei, sei die Besteuerungsgrundlage der Kaufpreis, den der Lieferer des Gegenstands gezahlt habe, mit anderen Worten die vom nationalen Gericht unter (i) in seiner zweiten Frage angegebene Besteuerungsgrundlage.

11. Die *portugiesische Regierung* schließlich macht einen Unterschied nach dem von der Klägerin verwendeten Verfahren.

Hinsichtlich des „self-introduction-scheme“ trägt sie vor, das Geschenk stelle keinen „Rabatt“ im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie dar, da ein solcher Rabatt gewöhnlich in Form einer Preissenkung und nicht in Form einer Lieferung von Waren erfolge. Bei diesem Verfahren empfangen die Klägerin von ihrer Kundin keine Dienstleistung, die mit dem betreffenden Geschenk entlohnt werde; der Wert dieses Geschenks sei daher nicht als Gegenlei-

stung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a anzusehen. Der Verkaufsförderungsvorteil, den die Klägerin durch das Geschenk ziehe, sei zu unbestimmt, als daß er einen unmittelbaren Gegenwert für die Lieferung des Geschenks ausmachen könne. Außerdem sei das Geschenk unmittelbar mit dem Kauf von Waren und nicht mit der Anmeldung der Kundin verknüpft, der zu dem Kauf geführt habe. Das Geschenk sei bei diesem Verfahren folglich als eine unentgeltliche Zuwendung anzusehen, die nach Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie mit einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen sei.

Dagegen besteht nach Auffassung der portugiesischen Regierung beim „introduce-a-friend-scheme“ ein unmittelbarer und synallagmatischer Zusammenhang zwischen dem Ausschuchen und Anwerben einer neuen Kundin und der Lieferung des Geschenks. Es handelt sich dabei um eine Dienstleistung als Vermittlerin, die durch ein Geschenk belohnt werde, so daß ein Umsatz mit einer Gegenleistung vorliege, der nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a, so wie der Gerichtshof diese Vorschrift in der Sache *Naturally Yours Cosmetics* ausgelegt habe, steuerpflichtig sei.

Eigene Stellungnahme

12. Keine der oben wiedergegebenen Auffassungen kann mich ganz überzeugen. Ich werde an erster Stelle prüfen, ob die neue

bzw. die vorhandene Kundin im Rahmen der in Rede stehenden Verfahren eine *Gegenleistung* im Sinne der Richtlinie für den ihr gelieferten Gegenstand erbringt. Mit anderen Worten besteht die Kernfrage darin, ob bei der Lieferung des Gegenstandes ein *steuerbarer Umsatz* im Sinne der Richtlinie vorliegt. Ist dies zu bejahen, so stellt sich die Frage, wie die genaue *Grundlage* der Mehrwertsteuererhebung zu bestimmen ist.

13. Nach dem oben (Nr. 7) zitierten Artikel 2 der Richtlinie ist Voraussetzung für das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes, daß ein Steuerpflichtiger den Gegenstand *gegen Entgelt* liefert. Bei der Prüfung, ob dies bei den in Rede stehenden Geschenkssystemen der Fall ist, kann zunächst auf das Urteil in der Rechtssache *Hong-Kong Trade* verwiesen werden, das noch zur Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie⁸ ergangen ist⁹. Darin hat der Gerichtshof entschieden, daß

„sich unentgeltliche Leistungen in ihrem Wesen von steuerbaren Umsätzen [unter-

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

9 — Dies tut dem Wert dieses Urteils als Präzedenzfall für die vorliegende Rechtssache keinen Abbruch: Wie der Gerichtshof in den Urteilen *Apple und Pear Development* (a. a. O., Randnr. 10) und *Naturally Yours Cosmetics* (a. a. O., Randnr. 10) entschieden hat, ist die Rechtsprechung zur Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie in Anbetracht der gemeinsamen Zielrichtung, die dieser und der Sechsten Richtlinie zugrunde liegen, auch richtungsweisend für die Auslegung der letztgenannten Richtlinie.

scheiden], die im Rahmen des Mehrwertsteuersystems die Vereinbarung eines Preises oder eines Gegenwerts voraussetzen“¹⁰.

Daß unentgeltliche Dienstleistungen nicht unter das Mehrwertsteuersystem fallen, hat der Gerichtshof in demselben Urteil auch daraus hergeleitet, daß sie nach Artikel 8 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie keine Besteuerungsgrundlage bilden können¹¹. Diese Bestimmung, die einen Vorläufer des Artikels 11 der Richtlinie darstellt, definiert in Buchstabe a die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen und Dienstleistungen als „alles, was den Gegenwert für die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bildet“. Mit anderen Worten: Wenn es keinen Gegenwert oder — in der Terminologie des Artikels 11 der Richtlinie — keine Gegenleistung für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung gibt, liegt kein Umsatz gegen Entgelt und damit auch kein steuerbarer Umsatz vor.

14. Alles hängt deshalb von der genauen Ausgestaltung der Geschenkssysteme ab, so wie sie das vorliegende Gericht festgestellt

hat¹². Bei näherer Betrachtung beider Systeme überzeugt mich dann zunächst auch die Argumentation der Klägerin nicht, wonach die Gegenleistung für die Lieferung des Geschenks aus der Zahlung bestehen soll, die die Kundin für die von ihr *bestellten* Waren leiste. Wie das vorliegende Gericht in seiner vorläufigen Entscheidung vom 17. August 1992 zu Recht feststellt, stellt die Zahlung keineswegs die Gegenleistung für den geschenkten Artikel dar.

Das vorliegende Gericht weist zu Recht darauf hin, daß beide Verfahren eine *vertragliche Grundlage* haben. Mit Anzeigen, Katalogen und/oder Faltblättern macht die Klägerin potentiellen bzw. bereits vorhandenen Kundinnen ein Angebot, das, wenn diese darauf eingehen, zu einer Vereinbarung zwischen beiden Parteien führt. Aufgrund dieser Vereinbarung verpflichtet sich die Klägerin dazu, für die *Anmeldung* einer potentiellen Kundin und die *Verschaffung von Informationen* über diese — und unter der Bedingung, daß diese als kreditwürdig befunden wird und eine Ware aus dem Katalog bestellt und/oder eine Zahlung leistet —, einen von der anmeldenden Person ausgewählten Gegenstand zu liefern. Dieses Geschenk ist erkennbar *alsquid pro quo* für einen der Klägerin von der anmeldenden Person verschafften Vorteil gedacht, auch wenn der Vorteil je nach dem verwendeten Verfahren ein anderer ist.

10 — Urteil vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Hong-Kong Trade, a. a. O., Randnr. 10). Siehe auch das erst kürzlich erlassene Urteil in der Rechtssache Tolsma (Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93, Slg. 1994, I-743), in dem der Gerichtshof in bezug auf Dienstleistungen festgestellt hat, daß diese nur gegen Entgelt erbracht werden, „wenn zwischen den Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet“ (Randnr. 14).

11 — Urteil Hong-Kong Trade, Randnr. 11.

12 — Bei der Beantwortung von Fragen wie den vorliegenden muß der Gerichtshof notwendigerweise von den vom nationalen Gericht getroffenen tatsächlichen Feststellungen über die zugrundeliegenden Umsätze ausgehen: Siehe u. a. die Urteile vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88 (Boots Company, Slg. 1990, I-1235, Randnr. 11) und vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-18/92 (Bally, Slg. 1993, I-2871, Randnr. 8).

15. Woraus besteht der Vorteil für die Klägerin und damit die von ihr erhaltene Gegenleistung?

Beim „self-introduction-scheme“ besteht dieser Vorteil aus zwei Bestandteilen: i) der Entgegennahme von persönlichen (und teilweise vertraulichen) Angaben zur Person der sich selbst anmeldenden Kundin und der — zumindest stillschweigenden — Einwilligung zur Verwendung dieser Angaben für eine Prüfung der Kreditwürdigkeit (eine wesentliche Voraussetzung für den Verkauf auf Raten), wozu das vorliegende Gericht anmerkt, daß diese Angaben in Anbetracht der Tatsache einen wirtschaftlichen Wert haben, daß die Klägerin Verzeichnisse ihrer Stammkundinnen für 65 UKL pro tausend Namen und Adressen an Dritte verkaufen konnte und auch verkauft hat; und ii) einer großen Chance, daß die sich anmeldende Kundin, angelockt durch den geschenkten Artikel, bei der Klägerin Waren aus dem Katalog bestellen wird, was die Klägerin in die Lage versetzt, ihren Kundenstamm zu erweitern.

Beim „introduce-a-friend-scheme“ zieht die Klägerin mit der Maßgabe die gleichen Vorteile, daß die übermittelten Angaben und auch die Chance, daß Waren aus dem Katalog bestellt werden, sich auf die angemeldete Person beziehen und daß nicht diese den geschenkten Artikel erhält, sondern die „vermittelnde“ Kundin wegen ihres Auftretens als „Vermittlerin“.

Daß die Lieferung des Geschenks in beiden Systemen von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig ist, insbesondere der Kreditwürdigkeit der angemeldeten Person und der Bestellung und Bezahlung von Katalogwaren durch diese Person, tut meines Erachtens dem Vergütungscharakter dieser Lieferung keinen Abbruch.

16. Bei beiden Verfahren gibt es somit eine Gegenleistung. Es fragt sich jedoch, ob dies eine Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Richtlinie darstellt. Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang in den Urteilen Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, Apple and Pear Development Council und Naturally Yours Cosmetics folgende Kriterien entwickelt:

- Zwischen der Lieferung des Gegenstands und der erhaltenen Gegenleistung muß ein *unmittelbarer Zusammenhang* bestehen¹³;
- die Gegenleistung muß *in Geld* ausgedrückt werden können¹⁴ und
- die Gegenleistung muß einen *subjektiven Wert* haben, da Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist

13 — Urteile Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, a. a. O., Randnr. 12, Apple and Pear Development, a. a. O., Randnr. 11, und Naturally Yours Cosmetics, a. a. O., Randnrn. 11 und 12. Im letztgenannten Urteil wird die oben genannte Rechtsprechung, die sich auf Dienstleistungen bezog, auf die Lieferung von Gegenständen angewendet. In jüngster Zeit hat der Gerichtshof diese Rechtsprechung im Urteil Tolsma, a. a. O., Randnr. 13, bestätigt.

14 — Urteile Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, a. a. O., Randnr. 12, und Naturally Yours Cosmetics, a. a. O., Randnr. 16.

und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert¹⁵.

17. Bei Anwendung dieser Kriterien auf die vorliegende Rechtssache komme ich zu folgenden Feststellungen. Was das Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs angeht, geht meines Erachtens aus den dem Gerichtshof zur Verfügung stehenden Angaben hervor, daß ein solcher Zusammenhang hier tatsächlich besteht. Die Anmeldung mit Verschaffung von Informationen ist nämlich bei beiden Verfahren eine *conditio sine qua non* für die Lieferung des Geschenks. Auch das vorliegende Gericht ist am Ende seines vorläufigen Urteils zu dieser Feststellung gelangt: „Unseres Erachtens hing die Lieferung des Artikels bei beiden Verfahren unmittelbar mit der Anmeldung und mit nichts anderem zusammen.“¹⁶

Darüber hinaus läßt sich keinesfalls sagen, daß der Wert des Geschenks in keinem Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Wert steht, den die Anmeldung für die Klägerin hat. In diesem Punkt unterscheidet sich die vorliegende Rechtssache von den Fallgestaltungen in den Rechtssachen *Coöperatieve Aardappelenbwaarplaats*¹⁷ und *Apple and*

*Pear Development*¹⁸, in denen sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten klar ergab, daß kein unmittelbarer Zusammenhang vorlag, und liegt näher bei der Fallgestaltung, die in der Rechtssache *Naturally Yours Cosmetics* vorlag.

Die letztgenannte Rechtssache betraf einen Kosmetikgroßhändler (*Naturally Yours Cosmetics Limited*), der über „Kosmetik-Beraterinnen“ weiterverkaufte, die Freundinnen und Bekannte („Gastgeberinnen“) einschalteten, um bei diesen zu Hause Parties zu veranstalten, auf denen die betreffenden Erzeugnisse zum Kauf angeboten wurden. Die Kosmetik-Beraterinnen verkauften auf den Parties die Erzeugnisse, während der Gastgeberin als Belohnung für die Veranstaltung der Party ein Crèmetiegel aus dem Sortiment der Firma *Naturally Yours Cosmetics* angeboten wurde. Wenn der Crèmetiegel für diesen Zweck verwendet wurde, berechnete *Naturally Yours Cosmetics* der Kosmetik-Beraterin dafür nur 1,50 UKL anstelle des normalen Großhandelspreises von 10,14 UKL. Auf die Frage, was nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Richtlinie die

15 — A. a. O.

16 — Auf S. 58 des vorläufigen Urteils (englische Fassung).

17 — Die Rechtssache betraf eine landwirtschaftliche Genossenschaft, die die Kartoffeln ihrer Mitglieder lagerte und die beschlossen hatte, dafür für zwei Jahre kein Lagergeld zu erheben. Nach Auffassung der niederländischen Finanzverwaltung hatte die Genossenschaft doch eine Gegenleistung für ihre Dienste in Rechnung gestellt, die sich aus der Verringerung des Wertes der Anteilscheine ihrer Mitglieder infolge der Nichterhebung von Lagergeld ergebe. Der Gerichtshof hat entschieden, daß kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der erhaltenen Gegenleistung besteht, da eine nicht näher bestimmte Wertminderung von Anteilscheinen nicht als ein Entgelt angesehen werden kann, das die Genossenschaft als Erbringerin der Dienstleistungen erhält: Urteil *Coöperatieve Aardappelenbwaarplaats*, a. a. O., Randnr. 12.

18 — Dabei ging es um eine öffentlich-rechtliche Körperschaft (den *Apple and Pear Development Council*), die auf Antrag der Obsterzeuger geschaffen worden war und deren Aufgaben im wesentlichen aus der Werbung, der Verkaufsförderung und der Qualitätsverbesserung in bezug auf in England und Wales erzeugte Äpfel und Birnen bestanden. Der Gerichtshof verneinte die Frage, ob diese Organisation Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie erbrachte, da sie von ihren Mitgliedern einen jährlichen Beitrag erhob, der von der Größe der Anbauflächen dieser Mitglieder für Äpfel und Birnen abhing: Die einzelnen Apfel- und Birnerzeuger leiteten die Vorteile aus der Tätigkeit der Organisation nur „mittelbar aus den Vorteilen ab, die allgemein dem ganzen Wirtschaftszweig erwachsen“; außerdem bestand kein Zusammenhang zwischen dem Umfang des Vorteils für den einzelnen Erzeuger und der Höhe des Pflichtbeitrags: Urteil *Apple und Pear Development*, a. a. O., Randnr. 15.

genaue Besteuerungsgrundlage sein müsse, hat der Gerichtshof entschieden:

„Insoweit ergibt sich aus dem Vorlagebeschluß, daß die Verkaufsmethode der Klägerin durch das Tätigwerden der Kosmetik-Beraterinnen im Rahmen privater Parties gekennzeichnet ist, die sie mit Hilfe von Gastgeberinnen veranstalten. Dies soll der Grund sein, aus dem die Klägerin bereit ist, den Crèmetiegel, der als Geschenk dienen soll, zu einem sehr niedrigen Preis zu verkaufen. Im übrigen hat sich in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof gezeigt, daß der Crèmetiegel, wenn die Kosmetik-Beraterin den vorgesehenen Dienst nicht erbringt, d. h. keine Gastgeberin findet, die eine Party veranstaltet, zurückgegeben oder mit dem üblichen Großhandelspreis bezahlt werden muß. Wenn dies der Fall sein sollte — es ist Sache des nationalen Gerichts, dies zu entscheiden —, dann besteht ein unmittlbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung des Crèmetiegels zu einem sehr niedrigen Preis und dem von der Kosmetik-Beraterin geleisteten Dienst.“¹⁹

18. In der vorliegenden Rechtssache lassen sich die Vorteile, die der Klägerin durch die potentielle bzw. vorhandene Kundin erwachsen, zweifellos *in Geld ausdrücken*, auch wenn mit dem vorliegenden Gericht einzuräumen ist, daß die Kundin den Wert des Geschenks nur annähernd kennt und den Wert des Vorteils, der der Klägerin daraus erwächst, überhaupt nicht. Entscheidend ist, daß die der Klägerin erwachsenen Vorteile für sie einen wirtschaftlichen Wert hatten.

19 — Urteil *Naturally Yours Cosmetics*, a. a. O., Randnr. 14 (Hervorhebung durch mich).

Das Hilfsvorbringen der Klägerin, daß die Gegenleistung nicht in Geld ausgedrückt werden könne und für sie subjektiv keinen Wert habe, kann mich daher nicht überzeugen: Wie das vorlegende Gericht in seiner vorläufigen Entscheidung ausführte, hatte der Wert der Anmeldung für die Klägerin sehr wohl einen *subjektiven Wert*, da sie bereit war, dafür einen Gegenstand zu liefern, für den sie den Selbstkostenpreis gezahlt hatte.

19. Meine Schlußfolgerung geht deshalb dahin, daß die Lieferung des Geschenks durch die Klägerin bei beiden Verfahren eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne der Richtlinie darstellt und daß deshalb ein steuerbarer Umsatz vorliegt. Entgegen der Auffassung der Kommission handelt es sich hier nicht um eine „unentgeltliche Zuwendung oder [einen] allgemein für unternehmensfremde Zwecke „bestimmten Gegenstand: Damit sind Gegenstände gemeint, die ein Steuerpflichtiger aus seinem Unternehmen entnimmt, um über sie für unternehmensfremde Zwecke zu verfügen — was ja nicht der Fall ist“²⁰. Solche Lieferungen werden im übrigen einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Auch handelt es sich hier nicht um „Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu

20 — Ich darf hier an den Zweck dieser Bestimmung erinnern, wie ihn der Gerichtshof im Urteil vom 6. Mai 1992 in der Rechtssache *De Jong* (Rechtssache C-20/91, Slg. 1992, I-2847, Randnr. 15) verdeutlicht hat, nämlich „sicherzustellen, daß ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft, gleichbehandelt werden. Deswegen läßt es diese Vorschrift nicht zu, daß ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf entnimmt, und daß er so gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil genießt.“

Zwecken des Unternehmens“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 letzter Satz: Meines Erachtens sind damit Geschenke im Sinne von Werbegeschenken gemeint, die dazu bestimmt sind, den Goodwill oder die Bekanntheit des Namens allgemein zu fördern, ohne daß dem — anders als im vorliegenden Fall — eine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht.

Erst recht stellen die Geschenke keine „Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis“ im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie dar: Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß es hier keineswegs um „eine Ermäßigung des Preises ... [geht], zu dem ein Artikel dem Kunden üblicherweise angeboten wird“, wobei der Verkäufer, auch wenn er keine Gegenleistung von dem Käufer erhält, „auf die Vereinnahmung des Betrags, den der Rabatt ausmacht, [verzichtet], eben, um den Kunden zum Kauf des Artikels anzuregen“²¹.

Die Besteuerungsgrundlage

20. Es stellt sich demzufolge die Frage, was die genaue Besteuerungsgrundlage sein muß. Auch hier weichen die Auffassungen der Beteiligten voneinander ab. Nach Meinung der britischen und der portugiesischen Regierung (bei der letztgenannten nur in bezug auf das „introduce-a-friend-scheme“) muß als Grundlage der *Einzelhandelspreis* gelten, d. h. der Preis, der für die betreffenden Waren in Rechnung gestellt worden

wäre, wenn sie im Katalog der Klägerin aufgeführt gewesen wären. In der mündlichen Verhandlung hat die britische Regierung vorgetragen, daß die Besonderheit beider Geschenkssysteme darin bestehe, daß dem Kunden vorgespiegelt werde, daß er etwas kostenlos erhalte, wofür er andernfalls den Katalogpreis hätte bezahlen müssen. Der subjektive Wert bestehe deshalb in dem Preis, die der Kunde hätte bezahlen müssen, um die betreffenden Waren im Einzelhandel zu erhalten.

Hilfsweise trägt die Klägerin dagegen vor, da die Parteien im vorliegenden Fall in bezug auf den Wert der Geschenke nichts vereinbart hätten, sei der subjektive Wert der Preis, den die Klägerin für die betreffenden Waren bezahlt habe, da dies die Kosten seien, die zu tragen sie bereit gewesen sei, um die Informationen zu erhalten. Auch das vorliegende Gericht neigt in seiner vorläufigen Entscheidung dieser Auffassung zu.

21. Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Richtlinie ist besonders weit gefaßt: Besteuerungsgrundlage ist *alles*, was der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze als Gegenleistung erhält oder (noch) erhalten soll²². Wie bereits ausgeführt (Nr. 16) muß nach Auffassung des Gerichtshofes die *tatsächlich* erhaltene Gegenleistung als Besteuerungs-

21 — Urteil *Boots Company, a. a. O.*, Randnr. 18, siehe auch meine Schlußanträge in dieser Rechtssache, Slg. 1990, I-1256 und I-1257, Nrn. 11 und 12.

22 — Vgl. das Urteil *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Randnr. 12, wo der Gerichtshof entschieden hat, daß die Besteuerungsgrundlage aus allem bestehen muß, was als Gegenwert für die Dienstleistung erhalten wird.

grundlage gelten. Ausschlaggebend ist mit anderen Worten der subjektive Wert, der nach der Vereinbarung der Parteien dem Lieferer oder Dienstleistenden zukommen soll, und nicht ein objektiver, von dem konkreten Umsatz losgelöster Wert.

Was ist im vorliegenden Fall der subjektive Wert? Es ist die Leistung, die die Klägerin gegenüber der potentiellen oder vorhandenen Kundin als Gegenleistung für den von

ihr beschafften Vorteil tatsächlich zu erbringen bereit war. Die Gegenleistung besteht nun aber aus dem *Gegenstand*, den die Kundin nach ihrer Angabe als Geschenk erhalten wollte; sie besteht nicht aus einem zwischen den Parteien vereinbarten *Geldbetrag*. Ich folgere daraus, daß der Einkaufspreis des Geschenks für die Klägerin und nicht der Preis, den die Klägerin dritten Käufern in Rechnung stellt, die Besteuerungsgrundlage sein muß.

Ergebnis

22. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die Fragen des vorlegenden Gerichts wie folgt zu beantworten:

- „1) Bei beiden vom vorlegenden Gericht beschriebenen Verfahren stellt die vom Lieferer vorgenommene Lieferung eines Geschenks eine Lieferung von Gegenständen im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dar, für die eine ausreichend unmittelbare Gegenleistung erbracht wird.
- 2) Als Besteuerungsgrundlage gilt der Einkaufspreis, den der Lieferer für die als Geschenk gelieferten Gegenstände gezahlt hat.“