

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

3. Juli 2001 *

In der Rechtssache C-380/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Bundesfinanzhof (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Bertelsmann AG

gegen

Finanzamt Wiedenbrück

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Sechsten 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)

erlässt

* Verfahrenssprache: Deutsch.

I - 5176

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Gulmann, der Richter V. Skouris (Berichterstatter), J.-P. Puissechet und R. Schintgen sowie der Richterin N. Colneric,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Bertelsmann AG, vertreten durch die Rechtsanwälte A. Raupach und D. Pohl,
- der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und B. Muttelsee-Schön als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von A. Robertson, Barrister,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Bertelsmann AG und der Kommission in der Sitzung vom 25. Januar 2001,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. März 2001,

folgendes

Urteil

- 1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 5. August 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Oktober 1999, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Bertelsmann AG (im Folgenden: Klägerin) und dem Finanzamt Wiedenbrück (im Folgenden: Beklagter) über die Umsatzsteuerbescheide für 1985 bis 1990, mit denen die von der Klägerin geschuldete Mehrwertsteuer auf Sachprämien festgesetzt wurde, die sie an Altkunden für die Anwerbung neuer Kunden versandt hatte.

Rechtlicher Rahmen

Das Gemeinschaftsrecht

- 3 Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

- a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen... 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 ...“

- 4 Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie lautet:

„In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen:

...

- b) die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Leistungserbringer von dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger fordert ...“

Das innerstaatliche Recht

- 5 § 3 des Umsatzsteuergesetzes von 1980 (UStG) führt die Umsätze auf, die der Umsatzsteuer unterliegen. Zu den Tauschumsätzen bestimmt § 3 Absatz 12 UStG:

„Ein Tausch liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht. Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung besteht.“

- 6 § 10 Absatz 2 Satz 2 UStG sieht in Bezug auf die Bemessungsgrundlage beim Tausch und tauschähnlichen Umsätzen vor:

„Beim Tausch..., bei tauschähnlichen Umsätzen... und bei Hingabe an Zahlungs Statt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.“

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefrage

- 7 Die Klägerin ist Organträgerin mehrerer Organgesellschaften, die im Clubgeschäft mit Büchern und Schallplatten tätig sind. In den Jahren 1985 bis 1990 überließen die Organgesellschaften ihren Altmitgliedern für die Anwerbung neuer

Mitglieder Sachprämien wie Bücher, Schallplatten oder Fahrräder. Diese Gesellschaften erwarben die Sachprämien von nicht dem Organkreis angehörenden Lieferanten und trugen die Kosten des Versandes der Prämien an die Vermittler.

- 8 In den Umsatzsteuerbescheiden für 1985 bis 1990 sah der Beklagte die Lieferungen der Sachprämien als tauschähnliche Umsätze an und setzte für diese Umsätze als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer neben den Einkaufspreisen für die Prämien auch die von den Organgesellschaften getragenen Versandkosten an.

- 9 Da die Klägerin der Auffassung war, dass die Einbeziehung der Versandkosten in die Bemessungsgrundlage für die Lieferungen der Sachprämien gegen die Sechste Richtlinie verstoße, erhob sie Sprungklage beim Finanzgericht Münster (Deutschland).

- 10 Nach Abweisung der Klage legte die Klägerin Revision zum Bundesfinanzhof ein. In seinem Vorlagebeschluss weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass der Wert der gelieferten Gegenstände nicht der einzige Bezugspunkt für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen sein könne. Die Besteuerungsgrundlage müsse nämlich auch die Versandkosten umfassen, da die Lieferung der Sachprämien als Nebenleistung deren Versand eingeschlossen habe. Da der Rechtsstreit nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht schon auf der Grundlage der Urteile des Gerichtshofes vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg.

1988, S. 6365) und vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-33/93 (Empire Stores, Slg. 1994, I-2329) entschieden werden kann, hat das Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Umfasst die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung einer Sachprämie, die dem Empfänger für die Vermittlung eines neuen Kunden zugesandt wird, nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern außer dem Einkaufspreis für die Sachprämie auch die Versandkosten?

Vorlagefrage

- 11 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung einer Sachprämie für die Vermittlung eines neuen Kunden außer dem Einkaufspreis für diese Prämie auch die Versandkosten umfasst, wenn diese von demjenigen getragen werden, der die Prämie liefert.

Vorbringen der Beteiligten

- 12 Die Klägerin trägt vor, der die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Sachprämien bildende Gegenwert sei ein subjektiver Wert, der nur schwer bestimmt werden könne, so dass allein der Einkaufspreis der Prämien zu berück-

sichtigen sei. Dies werde durch das Urteil Empire Stores bestätigt, in dem der Gerichtshof die Versandkosten nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen habe, obwohl es in dieser Rechtssache um ein Versandhandelsunternehmen gegangen sei. Darüber hinaus könnten die Versandkosten nicht als Nebenkosten im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie angesehen werden, weil die Klägerin diese selbst aufwende und nicht von den Abnehmern, d. h. den als Vermittler dienenden Kunden, einfordere.

- 13 Die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission vertreten demgegenüber die Ansicht, dass die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung einer Sachprämie neben dem Einkaufspreis auch die Versandkosten umfasse. Auch wenn sich der Gerichtshof im Urteil Empire Stores aufgrund der damaligen Fragestellung nicht explizit zur Einbeziehung der Versandkosten in die Besteuerungsgrundlage geäußert habe, lasse sich aus diesem Urteil zweifelsfrei ableiten, dass die Kosten derartiger Nebenleistungen der Lieferung in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen seien.

- 14 Die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs machen darüber hinaus geltend, dass sich die Notwendigkeit der Einbeziehung der Versandkosten in die Besteuerungsgrundlage auch aus dem Grundsatz ergebe, die Mehrwertsteuer in wettbewerbsneutraler und gleichmäßiger Weise zu erheben. Die Regierung des Vereinigten Königreichs führt insbesondere aus, dass eine Nichtberücksichtigung der im Versand bestehenden Dienstleistung des Steuerpflichtigen bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage eine Möglichkeit zur Steuerumgehung für Sachlieferungen böte, indem die Besteuerungsgrundlage zu niedrig angesetzt würde. Nach Ansicht der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs muss sich daher die Steuer auf die Versandleistung wirtschaftlich so realisieren, als ob der als Vermittler dienende Kunde die Sachprämie einschließlich ihres Versandes gegen eine Geldzahlung erworben hätte, die auch die Versandkosten abdecke.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 15 Aus dem Urteil des Gerichtshofes vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88 (Boots Company, Slg. 1990, I-1235, Randnrn. 15 und 16) ergibt sich, dass vor der Erörterung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die Anwendbarkeit des Artikels 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe b ausgeschlossen werden muss.
- 16 Bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Versandkosten handelt es sich um Beförderungskosten, die die Klägerin jedoch nicht von den Empfängern der Sachprämien einforderte. Daraus folgt, dass Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie hier nicht anwendbar ist. Die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung dieser Prämien ist daher nach Maßgabe des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zu bestimmen.
- 17 Zur Auslegung des in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffes „Gegenleistung“ ist daran zu erinnern, dass die Gegenleistung für eine Lieferung von Gegenständen nach ständiger Rechtsprechung aus einer Dienstleistung bestehen und deren Besteuerungsgrundlage im Sinne dieser Vorschrift sein kann, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen und der Dienstleistung besteht und wenn der Wert der Dienstleistung in Geld ausgedrückt werden kann (vgl. Urteile *Naturally Yours Cosmetics*, Randnrn. 11, 12 und 16, und *Empire Stores*, Randnr. 12).
- 18 Im Ausgangsverfahren wurden Gegenstände als Gegenleistung für eine in der Vermittlung neuer Kunden bestehende Dienstleistung geliefert. Hierzu ist festzustellen, dass zum einen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung der Sachprämien und der Vermittlung neuer Kunden besteht und dass zum anderen der Wert der gegenüber der Klägerin erbrachten Dienstleistungen in Geld

ausgedrückt werden kann, da diese durch die Lieferung eines Gegenstands vergütet werden (vgl. Urteil Empire Stores, Randnrn. 16 und 17).

- 19 Es stellt sich nunmehr die Frage, ob nicht nur zwischen der Lieferung der Sachprämien und der Vermittlung neuer Kunden, sondern auch zwischen dem Versand der Prämien und dieser Dienstleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.
- 20 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. insbesondere Urteile des Gerichtshofes vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 30, und vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249, Randnr. 27).
- 21 Im vorliegenden Fall stellt der Versand der Sachprämien in Anbetracht der Umstände eine Nebenleistung zur Hauptleistung dar, die in der Lieferung der Prämie besteht. Die Kunden, die neue Kunden angeworben haben, haben nämlich Anspruch auf die Lieferung der Sachprämie einschließlich ihres Versandes. Somit bilden die Lieferung und der Versand der Sachprämie zusammen einen einheitlichen Umsatz, dem eine Gegenleistung in Form der Vermittlung neuer Kunden gegenüber steht.
- 22 Was die Bestimmung des als Besteuerungsgrundlage für einen solchen Umsatz dienenden Gegenwerts angeht, so ist dieser Gegenwert nach ständiger Rechtsprechung ein subjektiver Wert, da die Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist, nicht aber ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert (vgl. insbesondere Urteile Naturally Yours Cosmetics, Randnr. 16, und Empire Stores, Randnr. 18).

- 23 Wie der Gerichtshof in Randnummer 19 des Urteils *Empire Stores* festgestellt hat, muss dieser Wert als subjektiver Wert derjenige Wert sein, den der Empfänger der Dienstleistung den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will, und dem Betrag entsprechen, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist.
- 24 Nach diesem im Urteil *Empire Stores* aufgestellten Grundsatz umfasst der Wert der Dienstleistung alle Ausgaben, die der Empfänger aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten, einschließlich der Kosten der Nebenleistungen, die im Zusammenhang mit der Lieferung der Gegenstände stehen. Da der Empfänger im vorliegenden Fall nicht nur den Einkaufspreis für die Sachprämien aufgewendet hat, sondern auch die Versandkosten für deren Lieferung, sind diese Kosten in die Besteuerungsgrundlage der Lieferung einzubeziehen.
- 25 Auf die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage ist demnach zu antworten, dass nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung einer Sachprämie für die Vermittlung eines neuen Kunden außer dem Einkaufspreis für diese Prämie auch die Versandkosten umfasst, wenn diese von demjenigen getragen werden, der die Prämie liefert.

Kosten

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

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 5. August 1999 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage umfasst die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung einer Sachprämie für die Vermittlung eines neuen Kunden außer dem Einkaufspreis für diese Prämie auch die Versandkosten, wenn diese von demjenigen getragen werden, der die Prämie liefert.

Gulmann

Skouris

Puissochet

Schintgen

Colneric

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 3. Juli 2001.

Der Kanzler

Der Präsident der Sechsten Kammer

R. Grass

C. Gulmann