

Rechtssache C- 637/20

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

25. November 2020

Vorlegendes Gericht:

Högsta förvaltningsdomstolen (Schweden)

Datum der Vorlageentscheidung:

18. November 2020

Rechtsmittelführer und Beklagter:

Skatteverket

Rechtsmittelgegnerin und Klägerin:

DSAB Destination Stockholm AB

... [nicht übersetzt]

GEGENSTAND

Mehrwertsteuervorbescheid; Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union

Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) erlässt folgenden

Beschluss

Es wird eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union nach Art. 267 des AEU-Vertrags gemäß dem beigefügten Ersuchen um eine solche Vorabentscheidung eingeholt. ... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Or. 2]

Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEU-Vertrag betreffend die Auslegung von Art. 30a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)

Einleitung

- 1 Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof) möchte im Wege der Vorabentscheidung klären lassen, wie die Begriffe „Gutschein“ und „Mehrzweck-Gutschein“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen sind und was mit ihnen gemeint ist. Die Auslegungsfrage stellte sich im Rahmen eines Verfahrens, in dem ein Unternehmen, das beabsichtigt, unter der Bezeichnung „city card“ eine Karte zum Verkauf anzubieten, die den Inhaber dieser Karte berechtigt, verschiedene Dienstleistungen an einem bestimmten Ort für einen begrenzten Zeitraum und bis zu einem bestimmten Wert in Anspruch zu nehmen, einen Vorbescheid beantragt hatte.

Anwendbare unionsrechtliche Vorschriften

- 2 Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, welche Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen. Dazu gehören u. a. Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.
- 3 „Gutschein“ ist nach Art. 30a Abs. 1 ein Instrument, bei dem die Verpflichtung besteht, es als Gegenleistung oder Teil einer solchen für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen und bei dem die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer oder Dienstleistungserbringer entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind. [Or. 3]
- 4 Nach Art. 30a Abs. 2 ist „Einzweck-Gutschein“ ein Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen.
- 5 Art. 30a Abs. 3 bestimmt, dass „Mehrzweck-Gutschein“ ein Gutschein ist, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt.
- 6 Art. 30b Abs. 2 sieht vor, dass die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen, für die der Lieferer der Gegenstände oder Erbringer der Dienstleistungen einen Mehrzweck-Gutschein als Gegenleistung oder Teil einer solchen annimmt, der Mehrwertsteuer gemäß Art. 2 unterliegt, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 7 Gemäß Art. 73 umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält

oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

- 8 Art. 73a bestimmt, dass bei der Lieferung von Gegenständen oder bei der Erbringung von Dienstleistungen, die in Bezug auf einen Mehrzweck-Gutschein erfolgt, die Steuerbemessungsgrundlage unbeschadet des Art. 73 der für den Gutschein gezahlten Gegenleistung oder, in Ermangelung von Informationen über diese Gegenleistung, dem auf dem Mehrzweck-Gutschein selbst oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert entspricht, abzüglich des Betrags der auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen erhobenen Mehrwertsteuer.
- 9 Die Art. 30a, 30b und 73a wurden mit der Richtlinie (EU) 2016/1065 eingefügt.
- 10 Gemäß dem vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065 sollen diese Vorschriften nur Gutscheine betreffen, die zur Einlösung gegen Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet werden können. Dagegen sollen sie nicht für Instrumente gelten, die den Inhaber zu einem Preisnachlass beim Erwerb von **[Or. 4]** Gegenständen oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten.
- 11 Nach dem fünften Erwägungsgrund sollen die Bestimmungen über Gutscheine keine Änderung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Fahrscheinen, Eintrittskarten für Kinos und Museen, Briefmarken und Ähnlichem zur Folge haben.

Einschlägiges nationales Recht

- 12 Kapitel 1 § 1 Abs. 1 des Mervärdesskattelag (1994:200) (Gesetz [1994:200] über die Mehrwertsteuer) bestimmt, dass an den Staat Mehrwertsteuer zu entrichten ist u. a. für steuerpflichtige Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland erbringt. Nach Kapitel 2 § 1 Abs. 3 Nr. 1 ist unter der „Erbringung von Dienstleistungen“ die Ausführung, Überlassung oder anderweitige Zurverfügungstellung einer Dienstleistung gegen Entgelt zu verstehen.
- 13 Nach Kapitel 1 § 20 ist „Gutschein“ ein Instrument, das als Gegenleistung oder Teil einer Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen angenommen werden muss. Die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der potenziellen Lieferer oder Dienstleistungserbringer muss auf dem Instrument oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen, zu denen auch die Nutzungsbedingungen für dieses Instrument gehören, angegeben werden.
- 14 Kapitel 1 § 21 bestimmt, dass „Einzweck-Gutschein“ ein Gutschein ist, bei dem die Höhe der Mehrwertsteuer, die auf die von ihm erfassten Gegenstände und Dienstleistungen anfällt, und das Land, in dem diese Gegenstände als geliefert oder diese Dienstleistungen als erbracht gelten, bereits zum Zeitpunkt der

Ausstellung dieses Gutscheins bekannt sind. „Mehrzweck-Gutschein“ ist ein Gutschein, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt.

- 15 Kapitel 2 § 12 sieht vor, dass die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen, für die ein Mehrzweck-Gutschein als Gegenleistung oder Teil einer solchen von dem Lieferer oder Dienstleistungserbringer angenommen wird, als Umsatz im Sinne von Kapitel 2 § 1 gilt. Eine zuvor erfolgte Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins stellt dagegen keinen Umsatz dar. **[Or. 5]**
- 16 Nach Kapitel 7 § 3c ist Gegenleistung alles, was der Verkäufer vom Käufer oder einem Dritten für den Gegenstand oder die Dienstleistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung zusammenhängenden Beträge. Bei einer Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen gegen Vorlage eines Mehrzweck-Gutscheins, gilt die für den Gutschein gezahlte Gegenleistung als Gegenleistung für die Gegenstände oder Dienstleistungen. Liegt keine Information zur Höhe dieses Betrags vor, gilt der auf dem Mehrzweck-Gutschein oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebene Wert als Gegenleistung.

Sachverhalt

- 17 Die Rechtssache betrifft einen Vorbescheid des Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss), in dem es um die Frage ging, ob es sich bei einer city card um einen Mehrzweck-Gutschein handelt. Gegen den entsprechenden Teil des Vorbescheids legten sowohl das Skatteverk (Finanzbehörde) als auch die DSAB Destination Stockholm AB – das Unternehmen, das den Bescheid beantragt hatte, – Rechtsmittel beim Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof) ein. Gegen den Vorbescheid wurde auch Rechtsmittel eingelegt, soweit es um sich daraus ergebende Folgefragen ging.
- 18 Im Folgendem wird der Sachverhalt geschildert.
- 19 DSAB Destination Stockholm AB (im Folgenden: Unternehmen) verkauft an Touristen, die Stockholm besuchen, eine Karte. Diese Karte gewährt ihrem Inhaber während eines begrenzten Zeitraums und bis zu einem bestimmten Wert Zugang zu rund 60 Attraktionen, etwa Sehenswürdigkeiten und Museen. Auch rund zehn Personenbeförderungsleistungen etwa durch die unternehmenseigenen Hop-on-Hop-off-Busse und Hop-on-Hop-off-Boote sowie von anderen Vertragspartnern angebotene Sightseeing-Touren gehören dazu. Diese Dienstleistungen unterliegen entweder der Steuer, wobei unterschiedliche Sätze Anwendung finden können, oder sie sind von der Steuer befreit. Der Karteninhaber verwendet die Karte als Zahlungsmittel für das Eintrittsgeld oder Nutzungsentgelt und zahlt nichts zusätzlich, sondern hält nur die Karte zum Einlesen vor ein besonderes Kartenlesegerät. Gemäß einer mit dem Unternehmen geschlossenen Vereinbarung erhalten die Vertragspartner von diesem

Unternehmen die Gegenleistung für jeden Eintritt oder jede Nutzung, wobei ein bestimmter Prozentsatz vom normalen Eintrittsgeld oder Nutzungsentgelt abgezogen wird. Kein Vertragspartner ist verpflichtet, einem Karteninhaber mehr als einmal Zugang zu gewähren. Das Unternehmen garantiert keine Mindestzahl an Besuchern. Wird die Wertgrenze erreicht, verliert die Karte ihre Gültigkeit.

- 20 Die Karte gibt es in verschiedenen Versionen, die sich in ihrer Geltungsdauer und ihrer Wertgrenze unterscheiden. Eine Erwachsenenkarte mit einer Geltungsdauer von 24 Stunden kostet 669 SEK. Während der Geltungsdauer kann der Karteninhaber mit der Karte Dienstleistungen bis zu einem Wert von [Or. 6] 1 800 SEK zahlen. Die Geltungsdauer beginnt mit der ersten Nutzung der Karte. Die Karte muss nach dem Kauf binnen eines Jahres genutzt werden.
- 21 Der Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss) stellte fest, dass die Karte kein Mehrzweck-Gutschein sei. Vergleiche man die Definition für „Gutschein“ mit den Bestimmungen zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage, ergebe sich, dass auf einem Gutschein ein bestimmter Wert angegeben sein oder er sich auf bestimmte Lieferungen von Gegenständen oder das Erbringen bestimmter Dienstleistungen beziehen müsse. Dem Gutschein müsse eindeutig entnommen werden können, was man bei seiner Einlösung erhalte, selbst wenn sich möglicherweise – im Fall eines Mehrzweck-Gutscheins – Unsicherheiten ergäben, etwa in Bezug auf den Steuersatz oder das Land, in dem die Steuer zu entrichten sei.

Vorbringen der Parteien

Skatteverket

- 22 Die Karte zeichne sich nicht dadurch aus, dass sie gegen Waren oder Dienstleistungen eingetauscht werde, und daher sei sie auch nicht als Gutschein anzusehen. Charakteristisch für derartige Karten sei, dass sie nur eine begrenzte Zeit lang gültig seien (zwischen einem und fünf aufeinanderfolgenden Tagen) und dass der auf ihnen angegebene Wert im Verhältnis ihrer Geltungsdauer recht hoch sei. Es handele sich um eine Art Erlebniskarte, die den Karteninhaber berechtige, an einer Vielzahl von Attraktionen und einer unbegrenzten Zahl von Hop-on-Hop-off-Reisen teilzunehmen. Je intensiver die Karte genutzt werde, desto höhere Vergünstigungen erhalte der Karteninhaber, verglichen mit den regulären Preisen, die er für jede Attraktion einzeln hätte bezahlen müssen. Wegen des hohen angegebenen Werts der Karte und ihrer kurzen Geltungsdauer sei es für einen Durchschnittsverbraucher praktisch unmöglich, die Karte voll auszunutzen.

DSAB Destination Stockholm AB

- 23 Bei der Karte handele es sich um einen Mehrzweck-Gutschein. Die Vertragspartner seien verpflichtet, die Karte als Gegenleistung anzunehmen. In den für die Karteninhaber geltenden Nutzungsbedingungen sei geregelt, welche

Dienstleistungen mit der Karte bezahlt werden könnten und wer die Dienstleistungserbringer seien. Der Karteninhaber könne die Karte vorbehaltlich des Erreichens der geltenden Wertgrenze für sämtliche von den Vertragspartnern des Unternehmens angebotenen Attraktionen nutzen. Die Karte erfülle die in Art. 30a Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Kriterien. Für zusätzliche Anforderungen, um ein Instrument als Gutschein ansehen zu können, gebe es keinen Spielraum. Die Karte könne [Or. 7] als Gegenleistung für Dienstleistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterlägen, verwendet werden. Daher sei die Höhe der auf die von der Karte umfassten Dienstleistungen zu entrichtenden Mehrwertsteuer beim Ausstellen der Karte nicht bekannt.

Erforderlichkeit eines Vorabentscheidungsersuchens

- 24 Die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zu Gutscheinen sind noch relativ neu und finden auf Gutscheine Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2018 ausgestellt wurden. Der Gerichtshof scheint noch keine Gelegenheit gehabt zu haben, dazu Stellung zu nehmen, wie die Begriffe „Gutschein“ und „Mehrzweck-Gutschein“ auszulegen sind. Die Parteien vertreten unterschiedliche Auffassungen zu der Frage, ob eine Karte wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende als Mehrzweck-Gutschein anzusehen ist. Wie solche Karten zu behandeln sind, war Gegenstand von Erörterungen im Mehrwertsteuerausschuss der EU, ohne dass hierzu ein Konsens erzielt werden konnte. Gemäß den Ausführungen im Ausgangsverfahren wurde in Dänemark eine vergleichbare Karte als Mehrzweck-Gutschein angesehen.
- 25 Vor diesem Hintergrund hält es der Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof) für erforderlich, eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union einzuholen.

Frage

- 26 Der Högsta förvaltningsdomstol ersucht aufgrund der vorstehenden Ausführungen um Beantwortung folgender Frage:
- 27 Ist Art. 30a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass es sich bei einer Karte wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die den Karteninhaber berechtigt, verschiedene Dienstleistungen an einem bestimmten Ort für einen begrenzten Zeitraum und bis zu einem bestimmten Wert in Anspruch zu nehmen, um einen Gutschein handelt, und stellt er in diesem Fall einen Mehrzweck-Gutschein dar?