

Rechtssache C-505/22

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

25. Juli 2022

Vorlegendes Gericht:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa
– CAAD) (Portugal)

Datum der Vorlageentscheidung:

22. Juli 2022

Klägerin:

Deco Proteste – Editores, Lda.

Beklagte:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Übertragungen von Gegenständen – Begriff der unentgeltlichen Zuwendung –
Begriff des Geschenks von geringem Wert – Geschenke mit einem Wert von
weniger als 50 Euro, die die Grenze von fünf Promille des Vorjahresumsatzes des
Steuerpflichtigen überschreiten

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Auslegung des Unionsrechts, insbesondere des Art. 16 Abs. 2 der Richtlinie
2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame
Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1); Art. 267 AEUV

Vorlagefragen

1. Erhalten neue Abonnenten beim Abschluss eines Zeitschriftenabonnements eine Prämie („gadget“) im Sinne von Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie, so ist dies anzusehen:

a) als unentgeltliche Zuwendung, die sich vom Abschluss des Zeitschriftenabonnements unterscheidet,

oder

b) als integraler Bestandteil einer einzigen entgeltlichen Transaktion,

oder

c) als integraler Bestandteil eines Geschäftspakets, das aus einem Hauptgeschäft (dem Abonnement der Zeitschrift) und einem Nebengeschäft (der Gewährung der Prämie) besteht, wobei Letzteres als eine Übertragung angesehen wird, die entgeltlich erfolgt und für das Abonnement der Zeitschrift von Bedeutung ist?

2. Falls die erste Frage dahin beantwortet wird, dass eine unentgeltliche Zuwendung vorliegt, ist dann die Festlegung einer jährlichen Obergrenze von fünf Promille des Vorjahresumsatzes des Steuerpflichtigen für den Gesamtwert der Prämien (zusätzlich zu der Obergrenze für den Einheitswert) mit dem in Art.16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Begriff der Entnahmen für Geschenke von geringem Wert vereinbar?

3. Falls die vorstehende Frage bejaht wird, ist dann dieser Wert von fünf Promille des Vorjahresumsatzes des Steuerpflichtigen als so niedrig anzusehen, dass Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie seine praktische Wirksamkeit verliert?

4. Verstößt diese Grenze von fünf Promille des Vorjahresumsatzes des Steuerpflichtigen – unter Berücksichtigung auch der Zwecke dieser Regelung – gegen die Grundsätze der Neutralität, der Gleichbehandlung bzw. Nichtdiskriminierung und der Verhältnismäßigkeit?

Angeführte Unionsvorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), insbesondere Art. 16 Abs. 2

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Art. 3 Abs. 3 Buchst. f zweiter Teil und Abs. 7 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetzbuch, im Folgenden: CIVA)

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Die Deco Proteste – Editores, Lda. (im Folgenden: Klägerin) ist eine Handelsgesellschaft, deren Gegenstand die Herausgabe von Zeitschriften und sonstigem Informationsmaterial über Verbraucherschutz ist; sie entwickelt über ihre Redaktionsabteilung Zeitschriften zur Aufklärung und zum Schutz der Verbraucher, die sie über ein Abonnementsystem vertreibt.
- 2 Die Klägerin ist Teil der internationalen EUROCONSUMERS-Gruppe, in der verschiedene Organisationen zur Förderung und zum Schutz der Verbraucherinteressen zusammengeschlossen sind. Sie ist mit der portugiesischen Verbraucherschutzorganisation DECO – Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor verbunden.
- 3 Um die Finanzierung ihrer Tätigkeit sicherzustellen, benötigt die Klägerin eine große Zahl von Abonnenten für ihre Zeitschriften. Zur Verkaufsförderung und zur Gewinnung neuer Abonnenten wendet die Klägerin verschiedene Marketingtechniken an, darunter „Direktmarketing“ bzw. „paper mailing“, durch Versenden von Briefen (auf Papier) an potenzielle Abonnenten, „E-marketing“, durch Versenden von E-Mails an die genannten potenziellen Kunden, und „Telemarketing“.
- 4 In diesem Zusammenhang führt die Klägerin Werbekampagnen durch, bei denen sie Kunden, die ein Abonnement abschließen, das Recht gewährt, zusätzlich zu den abonnierten Zeitschriften eine Prämie in Form eines „gadget“ (namentlich ein Tablet) zu erhalten, stets mit einem Einheitswert von weniger als 50 Euro; zu diesem Zweck tätigt sie innergemeinschaftliche Erwerbe, bei denen sie *reverse charge* anwendet und Mehrwertsteuer entrichtet und abzieht. Der Kunde erhielt die Prämie als Willkommensgeschenk, und es war jederzeit möglich, das Abonnement zu kündigen.
- 5 Die Klägerin wendet keine Treuefrist an, so dass die Kunden die Prämie behalten und keine Nachteile erleiden.
- 6 In den Jahren 2014, 2015, 2016 und 2017 überstieg der Gesamtwert der den neuen Abonnenten gewährten Prämien fünf Promille des Umsatzes der Klägerin; in den Jahren 2015 bis 2018 wurden dann Korrekturen vorgenommen.
- 7 In den von der Klägerin ausgestellten Rechnungen über die monatlichen Zahlungen für die – mit Gewährung einer Prämie – abonnierten Zeitschriften ist das Abonnement der Zeitschrift mit Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von

- 6 % (gemäß Art. 18 Abs. 1 Buchst. a CIVA) auf den entsprechenden Betrag angegeben. Sie enthalten keinen Hinweis auf die Übertragung von Prämien.
- 8 Im Jahr 2019 wurde bei der Klägerin ein Prüfverfahren durchgeführt, das die Körperschaftsteuer und die Mehrwertsteuer für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018 umfasste.
 - 9 Im Anschluss an dieses Verfahren wurden der Klägerin wegen Überschreitung der im portugiesischen Recht zur Umgrenzung der „Geschenke von geringem Wert“ vorgesehenen Grenze von fünf Promille des Umsatzes Mehrwertsteuerberichtigungen vorgeschlagen.
 - 10 Die Klägerin reichte freiwillig Ersatzerklärungen jeweils für den Dezember der Jahre 2015 bis 2018 ein und nahm eine Selbstveranlagung für die entsprechenden Mehrwertsteuerbeträge vor, die auch Verzugs- und Ausgleichszinsen umfasste.
 - 11 Sie war mit diesen Mehrwertsteuer-Selbstveranlagungen, die unter Beachtung der im Steuerprüfungsbericht dargelegten Auffassung der Beklagten vorgenommen worden waren, nicht einverstanden und reichte Widerspruch ein, mit dem sie die Aufhebung dieser Selbstveranlagungen sowie der Festsetzungen von Verzugs- und Ausgleichszinsen beantragte.
 - 12 Mit Beschluss vom 11. Mai 2021 wies der stellvertretende Direktor der Finanzdirektion Lissabon den Widerspruch zurück. In diesem Beschluss heißt es, dass eine Lieferung von Produkten, die sich von den dem Kunden in Rechnung gestellten Produkten unterschieden, ein Geschenk darstelle, das je nach seinem Einheitswert besteuert werde oder nicht. Da beim Erwerb dieser Geschenke das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt worden sei, unterliege der Jahreswert dieser Geschenke der Regelung über unentgeltliche Zuwendungen, und es bestehe eine Verpflichtung zur Veranlagung der Mehrwertsteuer (gemäß Art. 3 CIVA).
 - 13 Am 6. August 2021 reichte die Klägerin, da sie mit der Zurückweisung des Widerspruchs nicht einverstanden war, den vorliegenden Antrag auf Schiedsentscheidung beim vorliegenden Gericht, dem Tribunal Arbitral Tributário, ein. Der Antrag richtet sich gegen die Autoridade Tributária e Aduaneira (im Folgenden: Beklagte)
 - 14 Die Klägerin beantragt die Feststellung der Rechtswidrigkeit und demzufolge die Aufhebung der Entscheidung über die Zurückweisung des Widerspruchs sowie der beanstandeten Mehrwertsteuer-Selbstveranlagungen für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018 über 2 562 500,65 Euro und der Festsetzungen von Ausgleichs- und Verzugszinsen in Höhe von 270 936,70 Euro, die sich aus den freiwilligen Berichtigungen während des Prüfverfahrens für diese Jahre ergeben.
 - 15 Sie beantragt außerdem, die Beklagte zur Rückerstattung der ihrer Ansicht nach zu Unrecht gezahlten Steuern und Zinsen zuzüglich Erstattungszinsen bis zum Zeitpunkt der vollständigen Rückerstattung zu verurteilen.

Wesentliches Vorbringen der Parteien des Ausgangsverfahrens

Standpunkt der Klägerin

- 16 Die Klägerin macht das Vorliegen eines Rechtsfehlers geltend. Sie macht erstens geltend, dass die Gewährung von „gadgets“ an neue Abonnenten beim Abschluss eines Abonnements für ihre Zeitschriften keine Schenkung sei, da es keinen *animus donandi* gebe; zweitens handele es sich um ein Geschäftspaket, das verkaufsfördernde, Werbe- und kommerzielle Zwecke verfolge. Dieses Paket bestehe aus der Erbringung von Dienstleistungen (Abonnement) in Verbindung mit einer Übertragung von Gegenständen (das „gadget“) gegen ein Entgelt, das im Wert des Zeitschriftenabonnements enthalten sei, d. h., der Endpreis sei nicht nur der Preis für die verkauften Zeitschriften, sondern vielmehr der ermäßigte Preis der Zeitschriften zuzüglich des „gadget“.
- 17 Da es sich nicht um eine Schenkung handele, falle diese Übertragung nicht in den Anwendungsbereich von Art. 3 Abs. 3 Buchst. f CIVA, der auf Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie zurückgehe. Die Wahl des Namens, den die Klägerin der fraglichen Gewährung gebe, könne sich nicht auf die mehrwertsteuerliche Einordnung der von ihr vertriebenen Produkte auswirken. Selbst wenn davon ausgegangen würde, dass es sich bei dem Gegenstand um ein Geschenk handele, liege ferner der Einheitswert unter 50 Euro, so dass es stets unter den Begriff des geringen Wertes gemäß Art. 3 Abs. 7 CIVA fallen würde.
- 18 Die Tatsache, dass die gewährten „gadgets“ insgesamt mehr als fünf Promille des Vorjahresumsatzes ausmachten, habe keinen Einfluss auf den geringen Wert der übertragenen Gegenstände und auch nicht auf die rechtliche Konkretisierung des Begriffs „Geschenk von geringem Wert“.
- 19 Damit verstoße das Verständnis der Beklagten gegen Art. 3 Abs. 3 Buchst. f und Abs. 7 CIVA und sei mit Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar.
- 20 Darüber hinaus verstoße die Berücksichtigung der Obergrenze von fünf Promille des Umsatzes gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Neutralität und der Gleichbehandlung bzw. Nichtdiskriminierung, und zwar aus folgenden Gründen: Sie zwingt den Wirtschaftsteilnehmern ein Verhalten auf und beschränke dadurch deren wirtschaftliche Freiheit und die Neutralität; sie sei übermäßig restriktiv und nehme Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie seine praktische Wirksamkeit; sie diskriminiere die portugiesischen Wirtschaftsteilnehmer gegenüber Wirtschaftsteilnehmern aus anderen Mitgliedstaaten, die keine solche Begrenzung vorsähen; sie diskriminiere die Klägerin gegenüber im Inland ansässigen Wirtschaftsteilnehmern, deren Tätigkeit von einer geringeren Zahl von Kunden und/oder anderen Handelsmargen abhängt; sie gehe über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der wirksamen Wahrung der Rechte des Fiskus erforderlich sei, da nicht die Gefahr bestehe, dass Steuerpflichtige Geschenke von ungerechtfertigtem Wert machten, wenn sie tatsächlich zu gewerblichen Zwecken handelten.

Standpunkt der Beklagten

- 21 Zur Frage der Vereinbarkeit der in Art. 3 Abs. 7 der CIVA vorgesehenen Grenze von fünf Promille des Vorjahresumsatzes mit dem Unionsrecht weist die Beklagte darauf hin, dass die Mitgliedstaaten bei der Auslegung des Begriffs des Geschenks von geringem Wert über einen gewissen Spielraum verfügten, sofern sie den Zweck und die Stellung dieser Bestimmung in der Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht außer Acht ließen.
- 22 Die Mitgliedstaaten könnten unter Berücksichtigung verschiedener wirtschaftlicher Umstände Grenzen festlegen und Ausnahmen vorsehen, um Missbrauch zu verhindern, und die Grenze von fünf Promille des Umsatzes diene diesem Ziel, da sie u. a. verhindere, dass zwei Gegenstände zusammen übertragen würden, wobei der eine als entgeltlich übertragen erklärt werde und dem ermäßigten Steuersatz unterliege, und der andere formal als unentgeltliche Zuwendung bezeichnet werde, aber eine Übertragung von Gegenständen zum Normalsatz darstelle, weil die Übertragung ihrem Wesen nach entgeltlich erfolge.

Gemeinsamer Standpunkt der Parteien

- 23 Beide Parteien sind der Ansicht, dass die Gewährung der Prämien durch die Klägerin eine legitime Praxis sei, die den Gepflogenheiten des Handels entspreche und das Ziel habe, neue Kunden anzuziehen und zu gewinnen.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 24 Die Fragen, um die es im vorliegenden Verfahren geht, betreffen die Einordnung der Gewährung von Prämien durch die Klägerin an neue Abonnenten ihrer Zeitschriften im Rahmen von Werbekampagnen zur Gewinnung von Kunden.
- 25 Mit diesen Fragen soll erstens festgestellt werden, ob diese Gewährung eine echte unentgeltliche Zuwendung darstellt oder ob es sich um ein entgeltliches Gesamtgeschäftspaket handelt, bei dem das Abonnement der Zeitschriften mit der Übertragung der Prämie verbunden ist und der erhaltene Betrag dem Transaktionspreis des gesamten Geschäftspakets, das die Zeitschriften und die Prämie umfasst, entspricht. Im letzteren Fall läge keine Schenkung vor und Art. 3 Abs. 3 Buchst. f CIVA wäre nicht anwendbar.
- 26 Gelangt man zu dem Schluss, dass die Gewährung der Prämie eine unentgeltliche Übertragung von Gegenständen darstellt – wobei der Einheitswert stets unter 50 Euro liegt –, stellt sich ferner die Frage, ob die in Art. 3 Abs. 7 CIVA festgelegte Gesamthöchstgrenze von fünf Promille des Umsatzes des Steuerpflichtigen (im Vorjahr) für gewährte Prämien zusammen mit der Festlegung eines Höchstwerts pro Stück von 50 Euro mit Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist und ein geeignetes Kriterium für die Bestimmung des in dieser Vorschrift vorgesehenen Begriffs „Geschenke von geringem Wert“ darstellt. Wird dies bejaht, ist ferner zu prüfen, ob die Grenze von fünf Promille des Umsatzes gegen

die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Neutralität und der Gleichbehandlung bzw. Nichtdiskriminierung verstößt.

- 27 Was den nationalen Rechtsrahmen anbelangt, so wird in Art. 3 CIVA der Begriff der Übertragung von Gegenständen definiert, und in Abs. 3 Buchst. f dieses Artikels wird als solche eine unentgeltliche Übertragung von Gegenständen angesehen, wenn für diese Gegenstände oder deren Bestandteile ein vollständiger oder teilweiser Steuerabzug vorgenommen wurde. Art. 3 Abs. 7 CIVA wiederum schließt von der in diesem Buchst. f vorgesehenen Regelung Geschenke aus, deren Einheitswert 50 Euro nicht übersteigt und deren jährlicher Gesamtwert nicht mehr als fünf Promille des Umsatzes des Steuerpflichtigen im vorangegangenen Kalenderjahr beträgt, wie es dem Handelsbrauch entspricht.
- 28 Was das Unionsrecht anbelangt, so sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a vor, dass die Übertragung von Gegenständen „gegen Entgelt“ der Mehrwertsteuer unterliegt. Darüber hinaus enthält die Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 16 eine Bestimmung, die die Fälle der Gleichstellung unentgeltlicher Zuwendungen mit entgeltlichen Umsätzen, mit der entsprechenden Besteuerung, regelt. Diese Gleichstellung erfolgt jedoch nicht bei „Geschenken von geringem Wert“.
- 29 Die beiden zu klärenden Fragen betreffen die Anwendung der Begriffe „unentgeltliche Zuwendung“ und „Entnahmen für Geschenke von geringem Wert“, was eine – einheitliche – Auslegung von Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfordert.
- 30 Das vorliegende Gericht hat Zweifel hinsichtlich der Auslegung dieser beiden Begriffe.

Zum Begriff der unentgeltlichen Zuwendung

- 31 Der erste Zweifel hinsichtlich dieses Begriffs betrifft die Einstufung der Werbekampagne der Klägerin als: a) zwei getrennte Umsätze, nämlich zum einen die entgeltlichen Zeitschriftenabonnements und zum anderen die unentgeltliche Übertragung von Prämien im Sinne von Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie; oder b) einen entgeltlichen Umsatz, bei dem der Preis die Gegenleistung für das Gesamtpaket ist (dies kann entweder ein Geschäftspaket sein, das einem einzigen Umsatz entspricht, oder ein Geschäftspaket, das aus einem Hauptumsatz [dem Zeitschriftenabonnement] und einen Nebenumsatz [der Gewährung der Prämie] besteht, wobei die Prämie als entgeltlich übertragen und für das Zeitschriftenabonnement von Bedeutung angesehen wird).
- 32 Das vorliegende Gericht verweist insoweit auf das Urteil des Gerichtshofs vom 27. April 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, ECLI:EU:C:1999:203, Rn. 26), wonach eine Lieferung von Gegenständen nur dann gegen Entgelt erfolgt, „wenn zwischen dem Lieferanten und dem Erwerber ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die

Vergütung, die der Lieferant erhält, den tatsächlichen Gegenwert für den gelieferten Gegenstand bildet“. Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob die Prämie als Gegenleistung für einen Wert angesehen werden kann, auch wenn dieser nicht bestimmt oder gesondert ausgewiesen ist.

Zum Begriff des Geschenks von geringem Wert

- 33 Zu diesem Begriff führt das vorlegende Gericht aus, dass ungeachtet der Tatsache, dass der Gerichtshof bereits klargestellt hat, dass die Festsetzung einer monetären Obergrenze für die Konkretisierung des Begriffs des geringen Werts mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang stehen kann (vgl. Urteil vom 30. September 2010, EMI Group, C-581/08, ECLI:EU:C:2010:559), zu prüfen ist, ob es mit Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den Zielen des Unionsgesetzgebers vereinbar ist, wenn das nationale Recht zusätzlich zu einer Stückpreisobergrenze von 50 Euro eine vom Einheitswert der gewährten Gegenstände unabhängige Schwelle festlegt.
- 34 Wird davon ausgegangen, dass die Gewährung der Prämie eine unentgeltliche Zuwendung darstellt, ist also erstens festzustellen, ob der Begriff der Entnahmen für Geschenke von geringem Wert gemäß Art. 16 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur anhand des Einheitswertes, sondern auch gleichzeitig anhand eines Verhältnisses zwischen dem Gesamtwert der vom Steuerpflichtigen gewährten Geschenke und dem Vorjahresumsatz bestimmt werden kann, und, wenn ja, ob eine Grenze von fünf Promille des Umsatzes so niedrig ist, dass sie dieser Bestimmung ihre praktische Wirksamkeit nimmt, zweitens, ob diese Grenze angesichts von Wirtschaftsteilnehmern, deren Tätigkeit von einer geringeren Zahl von Kunden oder anderen Handelsmargen abhängt, sowie von Wirtschaftsteilnehmern aus anderen Mitgliedstaaten, die keine solche Begrenzung vorsehen, diskriminierend ist und gegen die Grundsätze der Neutralität und der Gleichbehandlung bzw. Nichtdiskriminierung verstößt, und drittens, ob diese Begrenzung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt, da sie über das hinausgeht, was erforderlich ist, um zu gewährleisten, dass es zu keiner missbräuchlichen Nutzung von unentgeltlichen Umsätzen durch die Steuerpflichtigen kommt.
- 35 Das vorlegende Gericht beschließt daher, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV die vorstehenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.