

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIAL FENNELLY

vom 9. Juli 1998 *

1. In dieser Rechtssache geht es um die Frage, ob „Geschenke“, die als Teil einer mit der Ausgabe von „Wertmarken“ verbundenen Werbekampagne verteilt wurden, um den Treibstoffverkauf an Tankstellen zu fördern, im Rahmen der Mehrwertsteuer unter das an der Tankstelle gezahlte Entgelt fallen oder ob sie, wenn sie nicht gegen dieses Entgelt geliefert wurden, jedenfalls von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie¹ erfaßt werden.

Werbemaßnahme mit Wertmarken im Jahr 1991 verlor die Klägerin 15 % ihres Marktanteils. Daraufhin entwickelte sie eine eigene Kampagne namens „Q8 Sails Collection“ (im folgenden: Sails-Kampagne), die zunächst nur an ihr gehörenden Tankstellen durchgeführt, bald aber auch auf Händler ausgedehnt wurde, die dies wünschten². Händler, die sich für die Durchführung der Kampagne entschieden, zahlten 0,22 (später 0,33) Pence pro Liter (zuzüglich Mehrwertsteuer) neben dem normalen Großhandelspreis für Treibstoff. Als Gegenleistung lieferte die Klägerin alle erforderlichen Werbeunterlagen und andere notwendige Gegenstände³.

I — Sachverhalt und rechtlicher Rahmen

A — Die fragliche Werbemaßnahme

2. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Kuwait Petroleum (GB) Ltd (im folgenden: Klägerin), verkauft Treibstoff der Marke „Q8“ (im folgenden: prämiengünstige Waren) als Einzelhändler an 110 Tankstellen und als Großhändler an selbständige Einzelhändler (im folgenden: Händler) an weiteren 500 Tankstellen. Beide Tankstellentypen sind einheitlich gestaltet. Nach dem Ende einer früheren

3. Die Sails-Kampagne lief von 1991 bis 1996. Für je zwölf Liter gekauften Treibstoff wurde eine Q8-Sails-Wertmarke ausgegeben. Gutschriften für anteilige Wertmarkenanprüche wurden in einigen Fällen gegen Ende der Werbemaßnahme durch die Verwendung von Magnetstreifenkarten erleichtert. Zum Füllen einer „Sammelkarte“ waren 30 solcher Wertmarken erforderlich. Die Zahl vollständiger Karten, die zur Erlangung eines bestimmten Geschenks (im folgenden: Prämie) benötigt wurde, war in einem Geschenk

* Originalsprache: Englisch.

1 — 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).

2 — Nach den dem Gerichtshof gemachten Angaben wurden etwa 220 der 500 selbständigen Tankstellen von größeren Händlern betrieben; davon nahmen 160 an der Sails-Kampagne teil.

3 — Die Zahlung erfolgte durch eine außerhalb der Rechnung vorgenommene Kürzung der Handelsspanne der Händler während der Laufzeit der Werbemaßnahme.

katalog angegeben. Viele, aber nicht alle Treibstoffkäufer sammelten Wertmarken ⁴.

1995 bereits 3 355 000 UKL oder 0,36 Pence pro Liter des an den teilnehmenden Tankstellen verkauften Treibstoffs ⁵.

4. Um ein Geschenk zu erhalten, mußte der Abnehmer ein Bestellformular ausfüllen, mit dem die Einhaltung der Voraussetzungen des Angebots überprüft wurde. Obwohl die Wertmarken als nicht übertragbar gekennzeichnet waren, ließ die Klägerin ein gewisses Maß an „privater Poolung“ (z. B. durch Arbeitskollegen), nicht aber ihren Weiterverkauf zu. Der Nennwert der Wertmarken wurde mit 0,001 Pence angegeben, und ihre Bareinlösung war nur bei einem Gesamtwert von über 25 Pence möglich, was den Kauf einer ganz erheblichen Treibstoffmenge erforderte. Nach Angaben der Klägerin lag die Einlösungsrate „deutlich über 50 %“; es sind aber auch andere Zahlen genannt worden.

B — *Rechtlicher Rahmen*

6. Es erscheint sinnvoll, die wesentlichen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts anzugeben, die in den dem Gerichtshof eingereichten Erklärungen angesprochen wurden. Gemäß Artikel 2 der Ersten Richtlinie ⁶ umfaßt die Mehrwertsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen.

5. Die Sails-Kampagne wurde aufgrund veränderter Marktbedingungen eingestellt, die vor allem das Ergebnis eines Preiswettbewerbs durch Tankstellen an Verbrauchermärkten waren. Die Einzelhandelspreise für Q8-Treibstoff fielen zwar um etwa 4 Pence pro Liter, aber nicht der gesamte Rückgang war zwangsläufig unmittelbar auf die Beendigung der Werbemaßnahme zurückzuführen. Wie dem Gerichtshof mitgeteilt wurde, betrogen die Kosten für die im Rahmen der Kampagne eingelösten Geschenke bis Februar

7. Grundsätzlich unterliegen gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie nur Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen gegen Entgelt der Mehrwertsteuer. In Artikel 5 wird die Lieferung von Gegenständen als „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, definiert. Gemäß Artikel 5 Absatz 6 unterliegen aber

⁴ — Im Vorlagebeschluß wird eine Zahl von 79 % genannt, die auf der theoretischen Höchstmenge von Wertmarken beruht, die angesichts der gesamten verkauften Treibstoffmenge hätten ausgegeben werden können.

⁵ — Ohne die an den Verkaufsstellen entstandenen und sonstige angefallene Kosten sowie Eventualverbindlichkeiten für künftige Einlösungen würde dieser Betrag bei 0,27 Pence pro Liter liegen.

⁶ — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301).

auch einige unentgeltliche Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuer:

seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.“

„Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.“

9. Artikel 11 der Sechsten Richtlinie betrifft die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer. In Artikel 11 Teil A Absatz 1 heißt es, soweit er hier relevant ist:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

8. In Artikel 6 Absatz 2, der entsprechenden Bestimmung für Dienstleistungen, heißt es dagegen, soweit er hier relevant ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, 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, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

b) bei den in Artikel 5 [Absatz] 6 ... genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden;

...

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf

...“

Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b sind „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“, nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen, während Artikel 11 Teil C Absatz 1 u. a. vorsieht, daß im Fall „des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes ... die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert“ wird.

10. Die oben genannten Gemeinschaftsvorschriften werden jetzt im Vereinigten Königreich durch den Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz von 1994; im folgenden: Gesetz von 1994) umgesetzt. Man sollte wissen, daß während der Laufzeit der Sails-Kampagne die Verteilung von Werbegeschenken, deren Einkaufspreis 10 UKL (ab 29. November 1995 15 UKL) überstieg, im Rahmen der nationalen Vorschriften zur Umsetzung von Artikel 5 Absatz 6 Satz 2 der Sechsten Richtlinie als steuerbarer Umsatz behandelt wurde.

C — Der Rechtsstreit und das nationale Verfahren

11. Die Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Beklagte) entschieden mit Schreiben vom 16. Juni 1995, daß die Klägerin gemäß Anhang 6 Absatz 6 des Gesetzes von 1994 in Fällen, in denen die Kosten für einen aufgrund der Sails-Kampagne gelieferten Gegenstand 10 UKL überstiegen, für die gelieferten Gegenstände mehrwert

steuerpflichtig sei. Nach Ansicht der Beklagten wurden diese Gegenstände „in anderer Weise als gegen Entgelt“ geliefert. Die Klägerin erhob gegen diese Entscheidung Klage vor dem VAT and Duties Tribunal London (im folgenden: vorlegendes Gericht).

12. Die Klägerin trug vor, die Prämien seien nicht „unentgeltlich“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie geliefert worden, der verhindern solle, daß Gegenstände ohne Zahlung von Mehrwertsteuer durch Steuerpflichtige verbraucht würden, die, wenn sie sie als Verbraucher gekauft hätten, Mehrwertsteuer entrichtet hätten⁷. Sie habe die Gegenstände nicht selbst verbraucht, sondern aufgrund eines Nebenvertrags, der zusammen mit der Lieferung des Treibstoffs als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang angesehen werden könne, an Autofahrer geliefert. Außerdem wurde vorgetragen, daß für die Lieferung der Prämien ein Entgelt gezahlt worden sei⁸. Die Lieferung des Treibstoffs und die Lieferung der Prämien stellten zwei voneinander abhängige Verträge dar. Die Bezahlung des Treibstoffs aufgrund des erstgenannten Vertrages habe die Zahlung für die spätere Lieferung der Prämien eingeschlossen. In den Fällen, in denen der Einzelhandel mit dem Treibstoff nicht von der Klägerin abgewickelt worden sei, habe der Teil des an den

7 — Dabei stütze sie sich auf die Schlußanträge von Generalanwalt Van Gerven in der Rechtssache C-33/93 (Empire Stores, Slg. 1994, I-2329, Nr. 19) und die Ausführungen von Lord Slynn in der Rechtssache Customs & Excise Commissioners/PFA (Enterprises) Ltd [1993] STC 86 (HL), wo er in bezug auf den damaligen Absatz 5(2) von Anhang 4 des Value Added Tax Act 1983 (nunmehr Anhang 6 Absatz 6 des Gesetzes von 1994) erklärte, daß dieser sich auf Fälle beziehe, in denen der Steuerpflichtige beim Kauf eines Wirtschaftsguts ein Vorsteuerguthaben erlangt habe und das Wirtschaftsgut dann ohne Zahlung von Umsatzsteuer einfach verschenke.

8 — Dabei wurde vor allem auf das Urteil vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365) verwiesen.

Händler gezahlten Treibstoffpreises, der zur Erlangung von Ansprüchen gegen die Klägerin gedient habe, in den zusätzlichen 0,22/0,33 Pence pro Liter (zuzüglich Mehrwertsteuer) bestanden, die die teilnehmenden Händler der Klägerin für diesen Treibstoff gezahlt hätten⁹.

13. Die Beklagten trugen vor, die zwei Stufen, in denen der Abnehmer die Geschenke erhalten habe, seien getrennt zu prüfen. Nach dem Urteil Boots¹⁰ erfordere der Begriff „Gegenleistung“ die Verschaffung eines Vorteils oder wirtschaftlichen Nutzens, der nicht nur in höherem Umsatz bestehen könne. Im vorliegenden Fall habe der Abnehmer keine andere Wahl gehabt, als den für den Treibstoff verlangten Betrag zu zahlen; er habe bei einem Verzicht auf das Recht zum Erhalt von Wertmarken keinen günstigeren Preis verlangen können. Falls eine Gegenleistung erbracht worden sei, habe sie somit nicht in Geld bestanden. Gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie unterlägen auch Geschenke zu Zwecken des Unternehmens der Mehrwertsteuer, sofern sie nicht „von geringem Wert“ seien. Im übrigen sei der von den Händlern hinsichtlich der Prämien an die Klägerin gezahlte Betrag für die Beteiligung an der Sails-Kampagne und folglich nicht als Beitrag zu den ihren Abnehmern gelieferten Gegenständen entrichtet worden.

14. Das vorlegende Gericht hat entschieden, daß die Werbemaßnahme nach nationalem Recht die Aushändigung der Wertmarken aufgrund eines einseitigen, von dem hauptsächlich Geschäftsvorgang — der Lieferung von Treibstoff — getrennten Angebots umfasse. Dieses einseitige Angebot habe sich in einen bindenden Vertrag verwandelt, wenn der Autofahrer die zur Erlangung eines Geschenks erforderliche Zahl vollständiger Karten vorgelegt und die übrigen Bedingungen der Kampagne erfüllt habe. Unter Bezugnahme insbesondere auf die Rechtssache Boots räumt es jedoch ein, daß sich der Begriff des Entgelts im Sinne des Mehrwertsteuerrechts der Gemeinschaft von dem des englischen Vertragsrechts unterscheide. Das vorlegende Gericht kommt zu dem vorläufigen Ergebnis, daß die Wertmarken „unentgeltlich“ erlangt worden seien, da der Autofahrer durch die Zahlung des Preises an der Tankstelle keine „Teilzahlung für den möglichen späteren Erwerb eines Geschenks“ geleistet habe. Da es diese Auffassung jedoch für möglicherweise mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar hält, hat es beschlossen, dem Gerichtshof folgende Fragen vorzulegen:

In Fällen, in denen ein Lieferant von Gegenständen eine Werbeaktion veranstaltet, in deren Rahmen — in groben Zügen —:

- i) der Veranstalter Gegenstände gegen Einlösung von Gutscheinen für geschäftliche Zwecke entsprechend den Bedingungen der Aktion zur Verfügung stellt,

9 — Es wurde eingeräumt, daß die Klägerin bei dieser Sichtweise zusätzliche Umsatzsteuer für den Betrag von 0,33 (oder 0,22) Pence pro Liter schulden würde. Hilfsweise wurde als mögliche Gegenleistung angeführt, daß der Abnehmer sich selbst als Kunde des Händlers präsentiere, der den Q8-Treibstoff verkauft habe. Dieses Vorbringen wurde jedoch vom vorlegenden Gericht als „weit hergeholt“ bezeichnet und rundweg zurückgewiesen.

10 — Urteil vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88 (Slg. 1990, I-1235).

- ii) bei der Aushändigung dieser Gegenstände keine Geldzahlung verlangt wird, betrachten, obgleich sie für geschäftliche Zwecke erfolgt?
- iii) die Gegenstände gegen Einlösung von Gutscheinen (Prämien) ausgehändigt werden, auf die ein Erwerber von Waren, mit denen Gutscheine ausgegeben werden (Prämienwaren), durch Bezahlung des vollständigen Endverkaufspreises dieser Waren ohne eine bestimmbare Zahlung für die Gutscheine Anspruch erworben hat:
1. Fallen unter die Wendung „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“, in Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates die gesamten Kosten für die Prämienwaren?
 - a) wenn alle für jeden Artikel der Prämienwaren eingelösten Gutscheine beim Erwerb von Prämienwaren vom Veranstalter der Aktion erlangt wurden;
 - b) wenn diese Gutscheine sämtlich beim Erwerb von Prämienwaren von einem Händler erlangt wurden, der sich an der Aktion beteiligt hat;
 - c) wenn die eingelösten Gutscheine beim Erwerb von Prämienwaren teils vom Veranstalter und teils von einem oder mehreren beteiligten Händlern erlangt wurden?
 2. Sind die Prämienwaren als „Lieferung gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie zu betrachten?
 3. Wenn die Prämienwaren in anderer Weise als gegen Entgelt oder „kostenfrei“ zur Verfügung gestellt werden, ist dann nach Artikel 5 Absatz 6 die Abgabe der Prämienwaren als Lieferung gegen Entgelt zu betrachten, obgleich sie für geschäftliche Zwecke erfolgt?
4. Ist eine der vorstehenden Fragen anders zu beantworten,
5. Kann, wenn die dritte Frage verneint wird, das Vereinigte Königreich gemäß Arti-

kel 27 der Sechsten Richtlinie des Rates entsprechend der Ausnahme, zu der es 1977 ermächtigt wurde, beim Veranstalter zusätzlich zu der Umsatzsteuer, die im vollständigen Endverkaufspreis der Prämienwaren enthalten ist, eine Umsatzsteuer von den Kosten des Veranstalters für die Prämienwaren erheben?

sei. Auf ihre Lieferung sollte Mehrwertsteuer erhoben werden, die anhand der in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Besteuerungsgrundlage, d. h. den Kosten für den Erwerb der Prämien, zu berechnen sei. Falls für die Prämien ein Entgelt gezahlt worden sein sollte, hält es das Vereinigte Königreich dennoch für zulässig, ihre Lieferung aufgrund einer Ausnahme, zu der es nach Artikel 27 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie ermächtigt worden sei, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

II — Beim Gerichtshof abgegebene Erklärungen

15. Die Klägerin, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland, die Französische und die Portugiesische Republik sowie die Kommission haben schriftliche und, mit Ausnahme Portugals, auch mündliche Erklärungen abgegeben. Diese können wie folgt zusammengefaßt werden.

16. Die Klägerin, die von der Kommission unterstützt wird, trägt vor, Artikel 5 Absatz 6 könne keine Anwendung finden, da die fraglichen Prämien gegen Entgelt geliefert worden seien. Beide machen ferner geltend, das Vereinigte Königreich könne die Erhebung von Mehrwertsteuer auf solche Lieferungen nicht auf eine Ausnahme gemäß Artikel 27 Absatz 1 stützen. Die Mitgliedstaaten, die Erklärungen abgegeben haben, sind einhellig der Ansicht, daß für die Lieferung der Prämien kein Entgelt gezahlt worden

III — Rechtliche Würdigung

A — Frage 1 und Rabatte gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b

17. Sowohl aus dem Vorlagebeschluß als auch aus den gegenüber dem Gerichtshof abgegebenen Erklärungen ergibt sich, daß die erste Frage, die dahin geht, ob von der Einräumung eines Rabattes auf den Preis im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie gesprochen werden kann, wenn sich der „Rabatt“ auf die gesamten Kosten für die Lieferung von Prämien erstreckt, im vorliegenden Fall gar nicht der Klärung bedarf. Wie die Klägerin, das Vereinigte Königreich, Frankreich und Portugal ausgeführt haben, existierte kein Kaufpreis für die fraglichen Prämien, so daß keine

Rabatte oder Rückvergütungen eingeräumt wurden. Die Auslegung von Artikel 5 Absatz 6 ist für den vorliegenden Sachverhalt maßgebender. Ich schlage daher vor, die erste Frage dahin gehend zu beantworten, daß es bei einer Kampagne wie der Sails-Werbekampagne keinen Rabatt im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b gibt.

C — *Frage 3 und die Tragweite von Artikel 5 Absatz 6*

B — *Übersicht über die Fragen 2 bis 5*

18. Die übrigen Fragen betreffen im wesentlichen drei Streitpunkte. Erstens: Ist die Lieferung der Prämien durch die Klägerin gemäß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie einer „Lieferung gegen Entgelt“ gleichzustellen? Zweitens: Ist davon auszugehen, daß die Klägerin ein Entgelt erhalten hat, das im Preis des Treibstoffs bestand, den Autofahrer an ihr oder den Händlern gehörenden Tankstellen kauften? Drittens: Ist das Vereinigte Königreich, falls die Antworten auf die ersten beiden Fragen dazu führen, daß diese Lieferungen nicht besteuert werden, gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie dennoch berechtigt, sie in Höhe des Selbstkostenpreises der Prämien zu besteuern? Ich schlage vor, die Fragen in dieser Reihenfolge zu behandeln.

19. Das vorlegende Gericht hat folgendes festgestellt: „Der Zweck der Werbemaßnahme bestand ... sowohl für die Klägerin als auch für die teilnehmenden Händler darin, den Umfang der Verkäufe von Q8-Treibstoff auf einem durch starken Wettbewerb gekennzeichneten Markt dadurch wiederherzustellen und aufrechtzuerhalten, daß sie eine Treuprämie anbieten konnten.“ Somit ist klar, daß die Lieferung der Prämien zu Zwecken des Unternehmens im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie erfolgte. Es stellt sich die Frage, ob Artikel 5 Absatz 6 trotz dieses Zweckes wegen der Unentgeltlichkeit der Lieferung anwendbar ist¹¹.

20. Die Feststellung, daß die Lieferungen zu Zwecken des Unternehmens erfolgten, bringt die Prüfung keineswegs zum Abschluß. Es ist sehr umstritten, ob Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie die Besteuerung von „Werbegeschenken“ ermöglichen soll, wenn der Kauf dieser Geschenke der Mehrwertsteuer unterlag und der Steuerpflichtige die Vorsteuern abziehen, aber für die Lieferungen keine Steuern entrichten möchte.

11 — Das Urteil vom 6. Mai 1992 in der Rechtssache C-20/91 (De Jong, Slg. 1992, I-2847), bei dem es sich um das einzige Urteil handelt, in dem sich der Gerichtshof bisher mit Artikel 5 Absatz 6 beschäftigte, und das die Entnahme eines zuvor geschäftlich genutzten Gegenstands — eines Wohnhauses — für den privaten Bedarf betraf, ist deshalb nicht einschlägig.

21. Die Klägerin beruft sich auf Artikel 2 der Ersten Richtlinie und macht geltend, die Mehrwertsteuer sei eine Steuer auf den Endverbrauch. Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie solle sicherstellen, daß Steuerpflichtige keinen unbilligen Vorteil erlangten, indem sie die Steuer auf den Eigenverbrauch umgingen. Nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b wären entsprechende Dienstleistungen eindeutig nicht steuerpflichtig.

22. Aus dem letztgenannten Punkt wird vom Vereinigten Königreich jedoch der Umkehrschluß gezogen, daß die Sechste Richtlinie Gegenstände anders behandeln wolle als Dienstleistungen. Außerdem trägt es mit Unterstützung Frankreichs und — in diesem Punkt — der Kommission zwei Argumente zum Wortlaut von Artikel 5 Absatz 6 vor. Erstens gelte die Bestimmung für jede „unentgeltliche Zuwendung“, d. h., dieser Ausdruck sei eindeutig disjunktiv zu lesen und nicht dem nachfolgenden Satzteil „allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ unterstellt. Zweitens sei der Ausschluß der „Geschenke von geringem Wert ... zu Zwecken des Unternehmens“ im zweiten Satz ein klarer Hinweis darauf, daß Geschenke von nicht geringem Wert nicht ausgeschlossen seien.

23. Ich gebe zu, daß eine völlig zweifelsfreie Auslegung von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie nicht möglich ist. Sowohl der Wortlaut als auch der allgemeine Inhalt dieser

Bestimmung müssen berücksichtigt werden. Einerseits soll der erste Satz, wie die Klägerin sagt, hauptsächlich dazu dienen, die Selbstversorgung mit Unternehmensgegenständen zu besteuern — wie z. B. bei einem Einzelhändler, der seinen Haushalt mit Waren aus seinem Geschäft versorgt. Gleichwohl kann der Ausdruck „unentgeltliche Zuwendung“ grammatisch gesehen disjunktiv gelesen werden. Für sich genommen ist der erste Satz mehrdeutig. Zwei andere den Wortlaut betreffende Erwägungen sprechen meines Erachtens aber entscheidend für die Behandlung als Disjunktion.

24. Erstens wäre die Vorschrift im zweiten Satz, daß „Geschenke von geringem Wert“, auch wenn sie zu Zwecken des Unternehmens gewährt werden, einer Lieferung gegen Entgelt nicht gleichzustellen sind, sinnlos, wenn diese Geschenke ohnehin so zu behandeln wären. Durch das Wort „jedoch“ wird der Gegensatz zwischen dem ersten und dem zweiten Satz hervorgehoben.

25. Zweitens läßt sich nur schwer die Folgerung vermeiden, daß die Dienstleistungen in Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie bewußt abweichend behandelt werden. Ohne Vermutungen anstellen zu wollen, bin ich der Ansicht, daß es zu den offenkundigen Unterschieden zwischen Gegenständen und Dienstleistungen gehört, daß sich Dienstleistungen nicht oder zumindest nicht ohne weiteres für Werbekampagnen eignen. Der höhere Arbeitsaufwand

dürfte die Möglichkeit verringern, kostenlose Dienstleistungen in großer Zahl zu erbringen. Deshalb wurden beide Bestimmungen wahrscheinlich bewußt unterschiedlich abgefaßt ¹².

26. Bestätigt wird diese Auffassung durch die Entstehungsgeschichte von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie, auf die das Vereinigte Königreich in seinen schriftlichen Erklärungen eingegangen ist. Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie trat an die Stelle von Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie, wonach „die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen zum Zweck des privaten Verbrauchs oder einer unentgeltlichen Zuwendung“ einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wurde und somit beststeuerbar war. Es ist darauf hinzuweisen, daß es den Mitgliedstaaten gemäß Anhang A Nr. 6 der Zweiten Richtlinie freistand, die Besteuerung solcher Umsätze durch das „Verbot“ des Vorsteuerabzugs oder, falls der Vorsteuerabzug bereits vorgenommen worden war, durch dessen „Berichtigung“ zu ersetzen. Somit ist klar, daß die Verfasser der Zweiten Richtlinie dafür sorgen wollten, daß Gegenstände, die Steuerpflichtige unter zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umständen erlangt hatten, nicht unentgeltlich zugewendet werden können, ohne daß Mehrwertsteuer in entsprechender Höhe entrichtet wird. An diesem Ziel wurde im Vorschlag der Kommission für die

Sechste Richtlinie festgehalten ¹³. In Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a dieses Vorschlags wurde „die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen zum Zweck des privaten Verbrauchs, des Verbrauchs durch sein Personal oder einer unentgeltlichen Zuwendung ...[, wenn] der betreffende Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben“, einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Abgesehen von der fehlenden Bezugnahme auf Fälle, in denen eine unentgeltliche Zuwendung zu Zwecken des Unternehmens erfolgt, ähnelte der Vorschlag somit sehr stark dem endgültigen Text (siehe oben, Nr. 7). Auch der zweite Satz der vorgeschlagenen Bestimmung war mit dem letztlich erlassenen Text nahezu identisch. Er sah vor, „Entnahmen für ... Geschenke von geringem Wert, die den steuerlich zulässigen Gemeinkosten zugeordnet werden können, nicht als steuerbare Lieferungen zu betrachten“.

27. Meiner Ansicht nach steht die Besteuerung von Werbegeschenken, da die streitige Sails-Kampagne nicht so gestaltet ist, daß das „Geschenk“ mit einer anderen Lieferung derart eng verbunden ist, daß es für das gleiche Entgelt wie diese Lieferung erbracht wird, mit dem Zweck des Mehrwertsteuersystems als vom Endverbraucher zu tragende Steuer in Einklang. Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bezieht sich zweifellos am eindeutigsten auf Fälle der Selbstversorgung von Steuerpflichtigen mit Gegenständen. Eine kurze Überlegung zeigt den Grund dafür. Die

12 — Da es sich bei einigen von der Klägerin abgegebenen Geschenken um Reisegutscheine handelte, ist darauf hinzuweisen, daß diese nicht unter Artikel 5 Absatz 6 fallen dürften, sondern als Verschaffung unkörperlicher Gegenstände eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 darstellen, für die gemäß Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe b keine zusätzliche Mehrwertsteuer anfällt. Da dem Gerichtshof keine Frage zu diesem Aspekt der Sails-Kampagne vorgelegt worden ist, hat allein das vorliegende Gericht darüber zu befinden.

13 — Vorschlag der sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (ABl. 1973, C 80, S. 1).

Gegenstände wurden dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Unternehmens geliefert, und er kann die Vorsteuer abziehen. Wenn ihr Verbrauch durch ihn oder Angehörige seines Haushalts nicht besteuert würde, würde er, obwohl er als Verbraucher handelt, keine Mehrwertsteuer entrichten. Das gleiche Ergebnis würde eintreten, wenn ein Unternehmen wie die Klägerin *nach Abzug der Vorsteuer* Gegenstände unentgeltlich zuwendet. Es ist weder falsch, noch widerspricht es der Logik des Mehrwertsteuersystems, in dieser Situation die Klägerin als den Verbraucher der Gegenstände zu behandeln.

28. Daß ein Steuerpflichtiger mittels eines Rabattsystems den gleichen geschäftlichen Zweck — die Verkaufsförderung — verfolgen kann wie mit Werbekampagnen der in Rede stehenden Art, ohne aber einer zusätzlichen, auf dem vollen Selbstkostenpreis für den Erwerb der Prämien beruhenden Mehrwertsteuerbelastung zu unterliegen, kann die obige Auslegung von Artikel 5 Absatz 6 der Richtlinie nicht beeinflussen. Die Verfasser der Sechsten Richtlinie nahmen durch Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b „Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden“, eindeutig von der Berechnung der Besteuerungsgrundlage im Rahmen der Mehrwertsteuer aus; Voraussetzung dafür ist nur, daß er sie „zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird“. Auch wenn geltend gemacht werden könnte, daß „Rabatte“ von 100 % nicht unter Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b fielen und daß darüber hinaus sehr große Rabatte der vom vorlegenden Gericht in seinen Erläuterungen zur ersten Vorlagefrage angesprochenen Art, bei denen der Abnehmer für ihm gelieferte Gegenstände nur einen symbolischen Betrag zu zahlen braucht, angesichts

der Bestimmungen von Artikel 5 Absatz 6 als potentielle Steuerumgehungstatbestände behandelt werden sollten, geht es hier nicht um einen solchen Rabatt. Die Klägerin hat nicht versucht, ihre Kampagne so zu gestalten, daß sie ihren Abnehmern Rabatte auf die Lieferung von Prämien einräumt. Ihr Hauptargument lautet vielmehr, daß für diese Lieferungen ein Teil des an der Tankstelle gezahlten Preises als Entgelt geleistet worden sei.

29. Ich schlage daher vor, die dritte Frage dahin gehend zu beantworten, daß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie verlangt, die unentgeltliche Abgabe von Prämien im Rahmen einer Kampagne zur Verkaufsförderung der in Rede stehenden Art einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen, obwohl die Abgabe zu Zwecken des Unternehmens erfolgt.

D — Frage 2 und das Entgelt für die Prämien

i) Zusammenfassung der Erklärungen

30. Die Klägerin wendet sich gegen die in der Trennung der zunächst erfolgten Lieferung

der prämiengünstigsten Waren (Treibstoff) von der späteren Lieferung der Prämien bestehende Vorgehensweise des vorliegenden Gerichts¹⁴. Sie trägt mit Unterstützung der Kommission vor, bei Prämien, die gegen Wertmarken ihrer eigenen Tankstellen abgegeben worden seien, stelle das Entgelt für die Lieferung der Gegenstände einen unbenannten Teil des vom Autofahrer für die Wertmarken und den Treibstoff gezahlten Preises einschließlich Mehrwertsteuer dar. Habe der Verbraucher die Wertmarken nicht angenommen, so habe er sich zum Verzicht auf einen Anspruch entschieden, für den er bezahlt habe. Zur Stützung dieses Vorbringens beruft sie sich insbesondere auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Elida Gibbs¹⁵, während sie die Heranziehung des Urteils Boots durch die Beklagten für verfehlt hält. Sie wiederholt ihr Vorbringen vor dem vorliegenden Gericht, daß der Verkauf des Treibstoffs mit den Wertmarken zum gleichen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang wie die Lieferung der Prämien gehöre.

31. Gleiches gilt nach Ansicht der Klägerin auch für die von Händlern ausgegebenen Wertmarken. Die Einbeziehung der Händler dürfe die Anwendung des für das Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft geltenden

Grundsatzes der Neutralität nicht beeinflussen. Sie verweist insbesondere auf Randnummer 28 des Urteils Elida Gibbs und führt aus, die Kampagne sei für die teilnehmenden selbständigen Händler mit keiner zusätzlichen Belastung verbunden gewesen; sie hätten ihr nämlich einen Aufschlag von 0,22/0,33 Pence pro Liter zuzüglich Mehrwertsteuer für Treibstofflieferungen gezahlt und im Gegenzug Wertmarken erhalten. Da die Händler diese zusätzliche Vorsteuer von der für die anschließende Lieferung von Treibstoff und Wertmarken an ihre Abnehmer geschuldeten Mehrwertsteuer abziehen könnten, sei die wirtschaftliche Auswirkung auf die Händler neutral. Hilfsweise trägt die Klägerin vor, die selbständigen Händler hätten in bezug auf die Ausgabe der Wertmarken als ihre Vertreter gehandelt. Bei dieser Sichtweise stelle ein Teil des Einzelhandelspreises das Entgelt für die Lieferung von Treibstoff durch den — im eigenen Namen auftretenden — Händler dar, während der Rest (0,22 oder 0,33 Pence pro Liter) das Entgelt für die Lieferung der Wertmarken durch den Händler als Vertreter der Klägerin sei.

32. Das Vereinigte Königreich widerspricht dem und erklärt, daß es an den Tankstellen für jede Treibstoffsorte nur einen Preis gegeben habe. Die Wertmarken seien — wie die Gutscheine in der Rechtssache Boots — ohne Entgelt ausgegeben worden; die anschließende Lieferung der Prämien sei jedoch unentgeltlich erfolgt, während die von der Firma Boots ausgegebenen Gutscheine unmittelbar als Rabatte auf den Preis der später gekauften Waren gedient hätten. In der mündlichen Verhandlung wurde geltend gemacht, der Sinn von Werbemaßnahmen der in Rede stehenden Art bestehe gerade darin, daß der Abnehmer etwas erhalten solle, ohne im Gegenzug etwas zahlen zu müssen. Die bloße Tatsache, daß

14 — Sie macht geltend, die Argumentation des vorliegenden Gerichts stehe in Widerspruch zur Vorgehensweise eines anders besetzten Londoner VAT and Duties Tribunal in der Rechtssache Gallaher/Commissioners of Customs & Excise, in der die Behandlung eines Vorlageantrags bis zur Entscheidung über die Vorlage in dieser Rechtssache aufgeschoben worden sei (Verfügung vom 3. April 1997). Die Rechtssache Gallaher betreffe ebenfalls ein Prämiensystem, bei dem mit den prämiengünstigsten Waren (Zigaretten) Gutscheine erworben worden seien, die zusammen mit der Verpackung der Zigaretten später gegen Prämien hätten eingetauscht werden können. Der Präsident der VAT and Duties Tribunals hat einem Schreiben an den Kanzler des Gerichtshofes vom 1. Mai 1997 eine Kopie seiner vorläufigen Entscheidung in der Rechtssache Gallaher zur Einsichtnahme durch den Gerichtshof im vorliegenden Fall beigelegt und erläutert, daß er keinen sachlichen Unterschied zwischen den Rechtssachen Gallaher und Kuwait Petroleum gesehen und eine Vorlage deshalb bis zur Entscheidung des Gerichtshofes in der letztgenannten Sache zurückgestellt habe.

15 — Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-317/94 (Slg. 1996, I-5339).

der Klägerin durch die Kampagne Kosten entstanden seien, habe keinen Einfluß auf die Frage, ob ein Entgelt geleistet worden sei. Das Entgelt sei das, was der Steuerpflichtige für die Lieferung erhalte. Im vorliegenden Fall könne es nicht als unbenannter Teil des von den Autofahrern gezahlten Kaufpreises angesehen werden; der Autofahrer habe nur den Treibstoff bezahlt und daneben die Wertmarken erhalten, ohne — wie in der Rechtsache Empire Stores — für sie an die Klägerin ein zusätzliches Entgelt zu entrichten. Es treffe daher nicht zu, daß die Lieferung von Treibstoff und die spätere Lieferung der Prämien ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang seien. Die zusätzlichen 0,22/0,33 Pence pro Liter seien der Klägerin von den Händlern als Gegenleistung für das Recht zur Beteiligung an der Werbemaßnahme und die daraus folgende Möglichkeit zur Erhöhung ihres eigenen Umsatzes gezahlt worden. Sie hätten kein Entgelt Dritter dargestellt, das die Händler im Zusammenhang mit der Lieferung der Prämien an die Klägerin weitergeleitet hätten, da zwischen der Zahlung und der Lieferung der Prämien durch die Klägerin kein „unmittelbarer Zusammenhang“ bestanden habe. Dieses Vorbringen wird von Frankreich und Portugal im wesentlichen unterstützt.

ii) Rechtliche Würdigung

33. Die unterschiedlichen Auffassungen zu der Frage, ob die Klägerin für die Prämien ein Entgelt erhielt, hängen im wesentlichen davon ab, ob der Verkauf von Treibstoff mit Wertmarken und die anschließende Lieferung von Prämien bei Einlösung der Wertmarken

einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen, wie die Klägerin geltend macht, oder ob, wie insbesondere das Vereinigte Königreich und Frankreich behaupten, kein gesondertes Entgelt erkennbar ist.

34. Diese Frage ist unter Heranziehung des eigenständigen gemeinschaftsrechtlichen Entgeltbegriffs zu klären, wie er in einem niederländische Kartoffeln betreffenden Urteil¹⁶ erläutert und in der späteren Rechtsprechung angewandt wurde. Der Gerichtshof entschied, daß „ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert“ bestehen müsse, daß es „möglich sein muß, den Gegenwert für eine Dienstleistung in Geld auszudrücken“, und daß „dieser Gegenwert ein subjektiver Wert ist, da die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert“¹⁷. Im vorliegenden Fall lautet daher die Frage, ob zwischen der Lieferung der Prämien und dem Kauf von Treibstoff durch die Autofahrer, die Wertmarken erhielten, ein „unmittelbarer Zusammenhang“ bestand.

35. In dem die niederländischen Kartoffeln betreffenden Urteil selbst wurde ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der von einer landwirtschaftlichen Genossenschaft vorgenommenen kostenlosen Lagerung von Kartoffeln ihrer Mitglieder und dem verringerten Wert der Genossenschaftsanteile der

16 — Urteil vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445), in dem der Gerichtshof entschied, daß der Begriff des Gegenwerts „in einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts enthalten ist, die hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist“.

17 — A. a. O., Randnrn. 12 und 13.

Mitglieder verneint. Ebenso wurde zwischen der Erhebung eines jährlichen Beitrags von den Erzeugern durch den Apple and Pear Development Council, eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, und den Tätigkeiten des Council kein unmittelbarer Zusammenhang gesehen¹⁸.

36. In der Rechtssache Tolsma, in der es darum ging, ob die Beträge, die ein Straßenmusiker von Passanten erhielt, als Entgelt für den Passanten erbrachte Dienstleistungen angesehen werden konnten, entschied der Gerichtshof, daß eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie „gegen Entgelt“ erbracht werde und somit steuerpflichtig sei, wenn „zwischen dem 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“¹⁹. Vor allem aufgrund des freiwilligen Charakters der Gaben an solche Musiker kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, daß „zwischen der musikalischen Darbietung und den dadurch veranlaßten Zahlungen kein notwendiger Zusammenhang“ bestehe²⁰.

37. In der Rechtssache Naturally Yours Cosmetics hatte der Gerichtshof dagegen zu prüfen, ob zwischen der Lieferung von Gegenständen durch einen Großhändler (Naturally Yours Cosmetics Ltd) zu einem niedrigeren

als dem normalen Preis und dem Wert einer ihm deswegen erbrachten Dienstleistung, d. h. zwischen der Lieferung kostengünstiger „Geschenke“ an private Gastgeberinnen und der Veranstaltung von Parties durch Kosmetikerinnen mit Hilfe der Gastgeberinnen zur Förderung des Verkaufs der Kosmetikprodukte des Großhändlers, ein unmittelbarer Zusammenhang bestand²¹. Der Gerichtshof entschied, daß ein solcher Zusammenhang bestehen könne, da der Geldwert, den der Großhändler und die Kosmetikerinnen der Dienstleistung beigemessen hätten, ermittelbar sei; er bestehe in der Differenz zwischen dem von den Kosmetikerinnen für das Geschenk tatsächlich gezahlten Preis und dessen üblichem Großhandelspreis. Desgleichen war in der Rechtssache Empire Stores zu prüfen, ob Privatpersonen, die sich selbst oder Dritte im Rahmen eines „self-introduction scheme“ oder eines „introduce-a-friend scheme“ der Versandfirma Empire Stores als neue Kunden anboten, eine nicht in Geld bestehende Gegenleistung dafür erbrachten, daß Empire Stores ihnen kostenlos bestimmte zusätzliche Gegenstände („Nicht-Katalogwaren“) lieferte. Der Gerichtshof entschied, ohne zwischen beiden Verfahren zu unterscheiden, daß „die Lieferung des ohne Zuzahlung zugesandten Artikels ... als Gegenleistung für die Vorstellung einer potentiellen Kundin ... erfolgt“²². Bei beiden Verfahren sei der „Zusammenhang zwischen der Lieferung des ohne Zuzahlung zugesandten Artikels und der Vorstellung einer potentiellen Kundin ... als unmittelbar zu qualifizieren: Wird diese Dienstleistung nicht erbracht, so wird ein Artikel ohne

18 — Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443).

19 — Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93 (Slg. 1994, I-743, Randnr. 14).

20 — A. a. O., Randnr. 17.

21 — Siehe oben, Fußnote 8.

22 — Urteil Empire Stores, a. a. O., Randnr. 13. Generalanwalt Van Gerven führte aus: „Dieses Geschenk ist erkennbar als *quid 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“ (Nr. 14 der Schlußanträge).

Zuzahlung von [Empire Stores] weder geschuldet noch geliefert“²³.

nichts anderes dar „als eine Urkunde, die die Verpflichtung der Firma Boots verkörpert, dem Inhaber des Gutscheins im Austausch gegen diesen beim Kauf von Redemption Goods einen Preisnachlaß zu gewähren“²⁵.

38. Den nützlichsten Anhaltspunkt für die Entscheidung des vorliegenden Falles scheint mir die Rechtssache Boots zu liefern. Dort wurden im Rahmen von Werbemaßnahmen in Zeitungen oder Zeitschriften, in Prospekten oder auf der Verpackung von „Premium Goods“, die in Läden der Firma Boots verkauft wurden, auszuscheidende kostenlose Gutscheine abgedruckt, die bei späteren Käufen von „Redemption Goods“ Anspruch auf einen Preisnachlaß in Höhe ihres Nennwerts verschafften. Der Rechtsstreit betraf nur den letztgenannten Aspekt des Falles. Die Firma Boots war zur Zahlung von Mehrwertsteuer auf den Nennwert der Gutscheine herangezogen worden. Obwohl der Fall formal einen angeblichen Rabatt betraf, ging die Kernfrage dahin, ob der Nachlaß beim Kauf von „Redemption Goods“ — wie das Vereinigte Königreich geltend machte — „im Austausch gegen den Gutschein gewährt werde, der einen Wert besitze“²⁴; erbrachte der Käufer mit anderen Worten beim zweiten Umsatz durch die Einlösung von Gutscheinen eine Gegenleistung in Höhe ihres Nennwerts? In der Rechtssache Boots ging es somit im Grunde um einen Preisnachlaß. Der Gerichtshof führte aus, daß die fraglichen Gutscheine „für die Firma Boots nur eine Verpflichtung zur Einräumung eines Nachlasses [bedeuteten], der gewährt wird, um den Kunden anzuziehen“; die Gutscheine seien „vom Kunden nicht gegen Entgelt erworben“ worden und stellten

39. Für die Lieferung der Prämien im Rahmen der Sails-Kampagne wird meines Erachtens keine Gegenleistung der in den oben genannten Fällen beschriebenen Art erbracht.

40. Ich halte es nicht für möglich, den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Lieferung der Prämien und einem erkennbaren Teil des an der Tankstelle gezahlten Treibstoffpreises herzustellen, auch wenn man berücksichtigt, daß jeder Autofahrer Anspruch auf Wertmarken für seinen Kauf oder zumindest für je 12 Liter gekauften Treibstoff hat. Aus Rechtssachen wie *Naturally Yours Cosmetics*, *Empire Stores* und *Boots* ergibt sich, daß durch die streitige Vorgehensweise sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht ein eigener erkennbarer Zusammenhang geschaffen wurde. Hätte die Sails-Kampagne dem Autofahrer Anspruch

23 — A. a. O., Randnr. 16. Daß die zusätzlichen Waren beim „introduce-a-friend scheme“ nur geliefert wurden, wenn die neue Kundin eine Bestellung aufgab und einige weitere Voraussetzungen erfüllte, schloß die Feststellung eines unmittelbaren Zusammenhangs nicht aus.

24 — A. a. O. (Fußnote 10), Randnr. 20.

25 — Siehe Randnrn. 13 und 21 des Urteils. Generalanwalt Van Gerven hielt die Gutscheine für die Verkörperung eines Rabattanspruchs. Er sah keinen Unterschied zwischen den kostenlos verteilten und den beim Erwerb von „Premium Goods“ erlangten Gutscheinen. Bei letzteren bestand seines Erachtens ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Gesamtpreis und der Lieferung der „Premium Goods“. In bezug auf die Lieferung der „Redemption Goods“ vertrat er die Ansicht, daß die Einlösung des Gutscheins „eine Verpflichtung des Lieferers verkörpert ... [und] aus diesem Grund nicht als Gegenleistung, d. h. als in Geld auszudrückender Vorteil für den Lieferer angesehen werden [kann]. Er muß deshalb als Rabatt oder Rückvergütung auf den Preis im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie betrachtet werden“ (Nr. 15 der Schlußanträge; Hervorhebung im Original).

auf einen bestimmten Nachlaß oder sogar auf z. B. einen Liter kostenlosen Treibstoff beim Erwerb von je 50 Litern verschafft, so wäre dies ein schlichter Nachlaß auf den Preis des gelieferten Treibstoffs — entsprechend dem in der Rechtssache Boots — gewesen. Ein Zusammenhang, wie er in den Rechtssachen Naturally Yours Cosmetics und Empire Stores vorlag, besteht hier nicht.

41. Es gibt jedoch zwei andere ausschlaggebende Erwägungen. Erstens ist unstrittig, daß ein erheblicher Teil der den Autofahrern zustehenden Wertmarken nicht beansprucht wird oder daß sie, wenn sie beansprucht werden, nicht immer benutzt werden, um Prämien zu erlangen. Die Klägerin trägt vor, daß der sowohl an den ihr gehörenden als auch an selbständigen Tankstellen scheinbar für Treibstoff gezahlte Preis in Wirklichkeit nur teilweise für Treibstoff und im übrigen für Prämien entrichtet werde. Autofahrer, die keine Wertmarken oder Prämien beanspruchten, zahlten also insoweit für nichts. Bei dieser Sichtweise müßte die Klägerin — oder die selbständigen Händler — Mehrwertsteuer zahlen, die anhand des für den Verkauf von Treibstoff erhaltenen Betrages, aber abzüglich des Betrages der nicht beanspruchten oder eingelösten Wertmarken zu berechnen wäre. Dieses Ergebnis ist, wenn auch logisch, zu theoretisch und wirklichkeitsfremd. Die Kommission verweist zur Stützung der Auffassung der Klägerin als Analogie auf den Erwerb einer Theaterkarte, die dann nicht genutzt wird. Meines Erachtens entrichtet der Erwerber einer Theaterkarte eindeutig ein Entgelt für die Reservierung eines Platzes bei einer später stattfindenden künstlerischen Dar-

bietung. Daß er aus irgendeinem Grund nicht in der Lage sein mag, die spätere Darbietung zu besuchen, spielt keine Rolle.

42. Zweitens — und dies ist von größerer Bedeutung — erscheint es mir unmöglich, die von der Klägerin vertretene Theorie des einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs so anzupassen, daß dem über Händler abgewickelten Teil der Treibstoffverkäufe Rechnung getragen wird. Die vorgeschlagene Anrechnung des von den Händlern an die Klägerin entrichteten Beitrags (0,22 oder 0,33 Pence pro Liter) auf den vom Autofahrer an der Tankstelle gezahlten Preis ist völlig willkürlich. Sie steht in keinem Zusammenhang mit dem vom Verbraucher — den die Kosten der Sails-Kampagne nicht interessieren — tatsächlich gezahlten Preis oder auch nur mit dem Preis der Prämien. Dies liegt natürlich daran, daß es unmöglich ist, den dazwischen liegenden Umsatz der Klägerin mit dem Händler in den Rahmen eines angeblich *einheitlichen* wirtschaftlichen Vorgangs zwischen der Klägerin und dem Verbraucher einzufügen. Darin zeigt sich, wie schwach das Argument wirklich ist. Überdies ist es, wie Teil c der vierten Frage andeutet, gar nicht möglich, die beiden Vorgänge voneinander zu trennen. Die Wertmarken, die von den von Händlern betriebenen Tankstellen stammten, ließen sich nicht von den unmittelbar von der Klägerin ausgegebenen Wertmarken unterscheiden.

43. In Wirklichkeit ist es nicht möglich, eine Reihe von Ereignissen, die aus zwei gesonderten Umsätzen bestehen — dem Verkauf von Treibstoff, verbunden mit der Ausgabe von Wertmarken, und der nachfolgenden Lieferung von Prämien für diese Wertmarken —, als einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zu behandeln. Dies gilt erst recht, wenn neben diesen Ereignissen auch der Verkauf von Treib-

stoff an einen selbständigen Händler und dessen Beteiligung an der Sails-Kampagne in die Betrachtung einzubeziehen sind. Auch wenn es manchmal erforderlich sein mag, zu ermitteln, ob eine Reihe gesonderter Umsätze zu mehrwertsteuerlichen Zwecken als einheitlicher Umsatz behandelt werden kann²⁶, stimme ich dem Vereinigten Königreich zu, daß die Vorgehensweise in Fällen wie der Rechtssache Henriksen²⁷ nicht allgemein anwendbar ist. Im vorliegenden Fall fanden, wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, mehrere Umsätze statt. Zumindest der Verkauf von Treibstoff und die Lieferung der Prämien waren nicht nur zeitlich, sondern auch inhaltlich voneinander trennbar. Würde die Sails-Kampagne von einem Händler durchgeführt, kam noch ein weiterer Umsatz hinzu.

44. Ich kann nicht behaupten, daß es leicht ist, der Rechtsprechung eine völlig stimmige Sammlung von Regeln zu entnehmen, die unbedenklich auf jede der Erfindungsgabe des Handelsverkehrs entspringende Werbekampagne angewandt werden können. Der Gerichtshof ist um grundsätzliche Entscheidungen über eine Vielzahl von Kampagnen ersucht worden, über die er in Wirklichkeit von Fall zu Fall entscheiden mußte. Insbesondere in einigen kürzlich ergangenen Ent-

scheidungen gibt es Elemente, in denen zumindest einige Aspekte des Vorbringens der Klägerin eine Stütze finden könnten. Die Klägerin hat stark auf das Urteil Elida Gibbs abgestellt²⁸. Es betraf die Verkaufsförderungskampagne eines Herstellers (Elida Gibbs) zur Verteilung von zwei Arten von Gutscheinen: Preisnachlaßgutscheine, die sowohl über Zeitungen und ähnliches an die Allgemeinheit als auch über Einzelhändler verteilt wurden, und Preiserstattungsgutscheine, die einfach auf die Verpackung ihrer Produkte aufgedruckt wurden. Die Preisnachlaßgutscheine waren vom Kunden beim Kauf eines der auf dem Gutschein angegebenen Produkte durch Übergabe an den Einzelhändler einzulösen, der den Nennwert des Gutscheins vom Ladenpreis des fraglichen Artikels abzog und die Differenz normalerweise später von Elida Gibbs erstattet bekam. Die Preiserstattungsgutscheine sandten die Verbraucher dagegen direkt an Elida Gibbs, und sie erhielten dann von ihr unmittelbar einen entsprechenden Betrag erstattet; an diesem Verfahren waren Groß- oder Einzelhändler überhaupt nicht beteiligt, und es war weder den Händlern bekannt, welche Kunden Ansprüche geltend machten, noch wußte Elida Gibbs, welcher Einzelhändler das Produkt verkauft hatte. Die Erstattung konnte daher zwischen Elida Gibbs und der übrigen Vertriebskette nie abgerechnet werden. Elida Gibbs machte jedoch geltend, daß ihr die Mehrwertsteuer für den dem Nennwert der Gutscheine entsprechenden Teil ihrer Verkäufe erstattet werden müsse, da es sich dabei um einen „rückwirkenden Rabatt“ auf das zunächst von ihr erlangte Entgelt handele²⁹. Der Gerichtshof sah das Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems darin, daß die Mehrwertsteuer nur den Endverbraucher treffen solle und daß die Besteuerungsgrundlage folglich „nicht höher sein [kann] als die Gegenleistung, die der

26 — Vgl. hierzu Nr. 42 meiner Schlußanträge vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-349/96, Card Protection Plan.

27 — Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Slg. 1989, 2763).

28 — A. a. O., Fußnote 15.

29 — Urteil Elida Gibbs, Randnr. 12.

Endverbraucher tatsächlich erbracht hat“³⁰. Bei einem Hersteller, der — wie Elida Gibbs — den Endverbrauchern den Wert von Preisnachlaß- oder Preiserstattungsgutscheinen erstattet, bedeute dieser Grundsatz, daß die erhaltene Gegenleistung ein Betrag sei, „der dem von dem Groß- oder Einzelhändler gezahlten Verkaufspreis für seine Artikel abzüglich des Wertes dieser Gutscheine entspricht“; die Besteuerungsgrundlage des Herstellers dürfe mit anderen Worten nicht höher sein „als der Betrag, den er letztlich erhalten hat“³¹. Der Gerichtshof entschied im Urteil Elida Gibbs, daß das Fehlen vertraglicher Beziehungen zum Endverbraucher keinen Einfluß auf die Anwendung des Grundsatzes der Neutralität haben könne³².

ihre Besteuerungsgrundlage für den Absatz in ihren Verkaufsstellen unter Heranziehung der Großverkaufs- und sonstigen Rabatte verringern durfte, die sie zuvor beim Verkauf ihrer Gutscheine im Rahmen anderer Vorgänge und (normalerweise) an andere Personen als die späteren Einlöser der Gutscheine bei ihren Verkaufsstellen gewährt hatte. Der Gerichtshof entschied, daß sie dies dürfe, obwohl der Käufer normalerweise nichts von dem Rabatt wisse. Er führte aus: „Da der Gutschein nach Auffassung von Argos in Höhe seines Nennwerts einen Teil des Katalogpreises bildet, stellt sich nur die Frage, welchen tatsächlichen Geldwert der Gutschein hat, den Argos als Zahlungsmittel annimmt.“³⁵ Zur Feststellung dieses Betrages sei „auf den insoweit allein maßgeblichen Vorgang abzustellen, nämlich auf den erstmaligen Verkauf des Gutscheins mit oder ohne Rabatt“³⁶. Daß der Käufer beim zweiten Vorgang diesen Betrag nicht kenne, sei unerheblich.

45. Die Rechtssache Argos³³ betraf einen bekannten Einzelhändler im Vereinigten Königreich, der Waren in der Regel nach Katalog in seinen verschiedenen Verkaufsstellen gegen bar oder gegen Vorlage von Gutscheinen eines bestimmten Nennwerts liefert, die er zuvor — oft mit einem Rabatt auf ihren Nennwert — verkauft hat³⁴. In der Rechtssache Argos ging es darum, ob Argos

46. Die Gemeinsamkeit dieser Fälle besteht in der Bereitwilligkeit des Gerichtshofes, bei der Feststellung des „subjektiven Wertes“ der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung, nämlich des Betrages, den der Lieferer tatsächlich erhielt, großzügig und flexibel vorzugehen. Die Bereitschaft, die vertraglichen Beziehungen zwischen Lieferer und Käufer außer acht zu lassen, erstreckte sich nur auf diesen

30 — A. a. O., Randnr. 19.

31 — Randnr. 28.

32 — Randnr. 31. Der Gerichtshof vertrat die Ansicht (Randnrn. 32 und 33), daß die Wirkungsweise des Mehrwertsteuersystems auf den Zwischenstadien der Vertriebskette nicht gestört werde; die Zwischenhändler könnten daher weiterhin die Vor- und Umsatzsteuerzahlen für die ursprünglichen (d. h. vor der Einlösung der Gutscheine erfolgten) Lieferungen der Waren von Elida Gibbs an sie heranziehen.

33 — Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94 (Slg. 1996, I-5311).

34 — Im vorliegenden Fall belieferte Argos die Klägerin während eines Teils der Laufzeit der Sails-Kampagne mit den Prämien.

35 — Urteil Argos, Randnr. 18.

36 — A. a. O., Randnr. 20.

Zweck. In jedem der Fälle war der *subjektive Wert* und nicht das *Vorliegen* der Gegenleistung streitig. In keinem von ihnen wird auf die Figur eines „einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs“ zurückgegriffen, auf die sich die Klägerin in der vorliegenden Rechtssache berufen hat. Besonders im Urteil Argos bemühte sich der Gerichtshof, zwischen zwei Vorgängen zu unterscheiden³⁷.

Im vorliegenden Fall erhält die Klägerin von den Autofahrern, die ihre Fahrzeuge mit Q8-Treibstoff betanken, keine Dienstleistungen oder andere Vorteile neben dem an der Tankstelle gezahlten Preis, der aus der Sicht der Abnehmer nur im angegebenen Treibstoffpreis besteht.

47. In ähnlicher Weise wurde der Gerichtshof in der Rechtssache Empire Stores, die einige Gemeinsamkeiten mit der vorliegenden Rechtssache aufweist (siehe oben, Nr. 37), gefragt, ob die dortige Lieferung von Nicht-Katalogwaren für eine andere Gegenleistung als den Geldbetrag erfolgt sei, der dem Lieferer für die bei ihm bestellten Katalogwaren geschuldet werde. Der Gerichtshof sah in den mit der Präsentation eines neuen Kunden verbundenen Dienstleistungen eine gesonderte Gegenleistung für die Lieferung von Nicht-Katalogwaren. Nach seiner Überzeugung konnte der Wert der gegenüber Empire Stores erbrachten Dienstleistungen „unbestreitbar in Geld ausgedrückt werden“ und war, da nicht in einem Geldbetrag bestehend, als der Wert anzusehen, „den der Empfänger der Dienstleistung ... den Dienstleistungen beimißt, die er sich verschaffen will, und [muß] dem Betrag entsprechen, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist“³⁸. Knüpft dieser Betrag — wie in der Rechtssache Empire Stores — an die Lieferung von Gegenständen an, dann — so entschied der Gerichtshof — „kann dieser Wert nur der Kaufpreis sein, den der Lieferer für den Erwerb des Artikels gezahlt hat, den er als Gegenleistung für die betreffenden Dienstleistungen ohne Zuzahlung liefert“³⁹.

48. Schließlich glaube ich nicht, daß der Grundsatz der Neutralität nach seiner Auslegung durch den Gerichtshof im Urteil Elida Gibbs der Klägerin bei der Ermittlung eines Entgelts im vorliegenden Fall hilft. Dieser Grundsatz soll sicherstellen, daß die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer nur vom Endverbraucher gezahlt wird. In der Rechtssache Elida Gibbs war dem Gerichtshof daran gelegen, daß die Verringerung der Gegenleistung des Endverbrauchers, die er als Ergebnis der Verwendung der von Elida Gibbs ausgegebenen Gutscheine durch den Verbraucher ansah, in der Mehrwertsteuererklärung von Elida Gibbs zum Ausdruck kommt, da diese andernfalls die in dem Teil des Einzelhandelspreises, den der Endverbraucher aufgrund der Einlösung der Gutscheine tatsächlich nicht zahlte, enthaltene Mehrwertsteuer zu tragen hätte. Im vorliegenden Fall vermag ich — abgesehen davon, daß nach der von mir vorgeschlagenen Auslegung von Artikel 5 Absatz 6 (siehe oben, Nrn. 23 bis 29) die Klägerin als Endverbraucher der Prämien angesehen werden sollte — keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität darin zu sehen, daß ein Steuerpflichtiger, dem es gestattet wurde, die im Kaufpreis bestimmter Gegenstände enthaltene Vorsteuer abzuziehen, Umsatzsteuer abführen muß, wenn diese Gegenstände

37 — Randnr. 15.

38 — Urteil Empire Stores, Randnrn. 17 und 19.

39 — A. a. O., Randnr. 19.

anschließend kostenlos abgegeben werden oder wenn es unmöglich ist, mit hinreichender Deutlichkeit ein gesondertes Entgelt zu ermitteln.

diese zur Geltendmachung von Ansprüchen auf Waren aus vom Lieferer veröffentlichten Katalogen verwenden können, der vom Verbraucher gezahlte Treibstoffpreis kein Entgelt für die Lieferung dieser Waren einschließt.

49. Daher sollte die zweite Frage des vorliegenden Gerichts meines Erachtens dahingehend beantwortet werden, daß in einem Fall, in dem der Lieferer von Treibstoff sowohl an seinen eigenen Verkaufsstellen als auch an den Verkaufsstellen selbständiger Einzelhändler eine Werbekampagne durchführt, bei der die Verbraucher an beiden Arten von Verkaufsstellen Wertmarken sammeln und

E — Frage 5

50. Angesichts der drei von mir vorgeschlagenen Antworten auf die ersten vier Fragen halte ich es nicht für erforderlich, auf die fünfte Frage einzugehen.

IV — Ergebnis

51. Ich schlage deshalb vor, daß der Gerichtshof die ersten drei vom VAT and Duties Tribunal London vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet:

Im Rahmen 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 — gilt in einem Fall, in dem ein Lieferer von Gegenständen eine geschäftliche Werbekampagne durchführt, in deren Rahmen — in groben Umrissen —

- i) der Veranstalter zu Zwecken des Unternehmens Prämien entsprechend den Bedingungen der Kampagne zur Verfügung stellte,

- ii) für die bei der Einlösung kein Geldbetrag zu zahlen war,
- iii) sondern Gutscheine eingelöst wurden, auf die ein Erwerber prämiengünstiger Waren durch die Bezahlung des vollen Einzelhandelspreises dieser Waren ohne erkennbare Zahlung für die Gutscheine Anspruch erhielt, folgendes:
 - 1. Dem Abnehmer wird kein Rabatt auf den Preis im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie eingeräumt.
 - 2. Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, daß er verlangt, die unentgeltliche Abgabe von Prämien im Rahmen einer Kampagne zur Verkaufsförderung der in Rede stehenden Art einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen, obwohl die Abgabe zu Zwecken des Unternehmens erfolgt.
 - 3. In einem Fall, in dem der Lieferer von Treibstoff sowohl an seinen eigenen Verkaufsstellen als auch an den Verkaufsstellen selbständiger Einzelhändler eine Werbekampagne durchführt, bei der die Verbraucher an beiden Arten von Verkaufsstellen Wertmarken sammeln und diese zur Geltendmachung von Ansprüchen auf Waren aus vom Lieferer veröffentlichten Katalogen verwenden können, schließt der vom Verbraucher gezahlte Treibstoffpreis kein Entgelt für die Lieferung dieser Waren ein.