URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

29. Juli 2010*

In der Rechtssache C-40/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom VAT and Duties Tribunal, Manchester (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 16. Januar 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Januar 2009, in dem Verfahren

Astra Zeneca UK Ltd

gegen

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatterin) sowie der Richter E. Juhász, T. von Danwitz und D. Šváby,

* Verfahrenssprache: Englisch.

Generalanwalt: P. Mengozzi,
Kanzler: N. Nanchev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom
11. März 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Astra Zeneca UK Ltd, vertreten durch M. Conlon, QC, und D. Southern, Barrister, vertreten durch G. Salmond, Solicitor,

- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch H. Walker als Bevollmächtigte im Beistand von N. Fleming, QC,

- der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis, I. Bakopoulos und V. Karra als Bevollmächtigte,

- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und M. Afonso als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. April 2010

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Nr. 1, Art. 6 Abs. 2 Buchst. b und Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits der Astra Zeneca UK Ltd (im Folgenden: Astra Zeneca) gegen die Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: Commissioners), in dem es um die Mehrwertsteuer geht, die dieses Unternehmen in Bezug auf die Lieferung von Einkaufsgutscheinen an seine Beschäftigten im Rahmen ihrer Vergütung zu entrichten hat.

Rechtlicher Rahmen

3 Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

4 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie lautet:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

5 Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

6 Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.“

7 Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in der Fassung aufgrund von deren Art. 28f lautet:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 8 Astra Zeneca ist ein im Sektor der pharmazeutischen Industrie tätiges Unternehmen.

- 9 Dieses Unternehmen bietet seinen Beschäftigten, die nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, ein Vergütungssystem an, das aus einem jährlichen festen Teil, dem sogenannten Vergünstigungsfonds („Advantage Fund“, im Folgenden: Fonds) besteht; dieser setzt sich aus einem Bargelddbetrag und gegebenenfalls Vergünstigungen zusammen, die vorab von den Bediensteten gewählt werden, wobei jede von einem Beschäftigten gewählte Vergünstigung zu einer besonderen Entnahme aus dem Fonds dieses Beschäftigten führt.

- 10 Als solche Vergünstigung bietet Astra Zeneca ihren Beschäftigten u. a. Einkaufsgutscheine an, die in bestimmten Geschäften eingelöst werden können.

- 11 Diese Gutscheine haben einen Nennwert von 10 GBP, führen jedoch zur Entnahme eines niedrigeren Betrags (zwischen 9,25 GBP und 9,55 GBP) aus dem Fonds der Beschäftigten.

- 12 Astra Zeneca gab ihre Mehrwertsteueranmeldungen ab und stützte sich dabei auf den Grundsatz, dass sie nicht verpflichtet sei, die Mehrwertsteuer auf die Aushändigung von Einkaufsgutscheinen an ihre Beschäftigten in der Rechnung auszuweisen, und nicht berechtigt sei, bei der Einlösung dieser Gutscheine die von ihr entrichtete Vorsteuer abzuziehen.

- 13 Astra Zeneca machte jedoch später geltend, dass die Kosten für den Erwerb dieser Gutscheine Teil der Gemeinkosten des Unternehmens seien und sie daher berechtigt sein müsse, die bei diesem Erwerb anfallende Mehrwertsteuer abzuziehen, ohne verpflichtet zu sein, die Mehrwertsteuer bei der Aushändigung der in Rede stehenden Gutscheine an ihre Beschäftigten in Rechnung zu stellen, da diese Aushändigung nicht entgeltlich sei.

- 14 Astra Zeneca beantragte daraufhin vorsorglich bei den Commissioners die Erstattung der Mehrwertsteuer, die sie beim Erwerb der in Rede stehenden Einkaufsgutscheine entrichtet hatte.
- 15 Hierzu entschieden die Commissioners erstens, dass Astra Zeneca nicht berechtigt sei, die beim Erwerb dieser Gutscheine entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, da sie diese Gutscheine nicht für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwende.
- 16 Zweitens entschieden die Commissioners, dass hilfsweise Astra Zeneca zwar zum Abzug der beim Erwerb der Einkaufsgutscheine entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt, jedoch verpflichtet sei, bei der Aushändigung dieser Gutscheine an ihre Bediensteten Mehrwertsteuer zu erheben, da entweder die Gutscheine entgeltlich abgegeben würden, denn es erfolge eine Entnahme aus dem Fonds der Beschäftigten, oder aber die in Rede stehenden Gutscheine den Bediensteten für unternehmensfremde Zwecke zur Verfügung gestellt würden. Im letztgenannten Fall entspreche der Wert der Dienstleistungen den Kosten für die Aushändigung der Einkaufsgutscheine, und Astra Zeneca sei daher verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf diesen Betrag auszuweisen.
- 17 Infolgedessen weigerten sich die Commissioners, dem Erstattungsantrag von Astra Zeneca stattzugeben, und erließen vorsorglich Mehrwertsteuerbescheide für den Fall, dass Astra Zeneca die Einkaufsgutscheine ihren Bediensteten entgeltlich aushändige.
- 18 Astra Zeneca erhob gegen diese Entscheidung der Commissioners Klage beim vorlegenden Gericht.

19 Unter diesen Umständen hat das VAT and Duties Tribunal Manchester das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Wenn unter den Umständen des vorliegenden Falls ein Arbeitnehmer gemäß seinem Arbeitsvertrag Anspruch darauf hat, seine Vergütung teilweise in Form eines Nennwertgutscheins zu beziehen, ist Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dann dahin auszulegen, dass die Aushändigung dieses Gutscheins durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt?

2. Falls Frage 1 zu verneinen ist, ist Art. 6 Abs. 2 Buchst. b dann dahin auszulegen, dass die Aushändigung des Gutscheins durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gemäß dem Arbeitsvertrag als Dienstleistung behandelt werden muss, wenn der Gutschein für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers bestimmt ist?

3. Falls die Aushändigung des Gutscheins weder eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 darstellt noch als Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Buchst. b zu behandeln ist, ist Art. 17 Abs. 2 dann dahin auszulegen, dass der Arbeitgeber die Erstattung der Mehrwertsteuer, die er bei Erwerb und Aushändigung des Gutscheins an den Arbeitnehmer gemäß dem Arbeitsvertrag entrichtet hat, verlangen kann, wenn der Gutschein für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers bestimmt ist?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- ²⁰ Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Aushändigung eines Einkaufsgutscheins durch ein Unternehmen an seine Beschäftigten im Rahmen ihrer Vergütung eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt.
- ²¹ In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Sechste Richtlinie den Anwendungsbereich für die Mehrwertsteuer sehr weit fasst, indem sie in Art. 2, der die steuerbaren Umsätze betrifft, neben der Einfuhr von Gegenständen die im Inland gegen Entgelt ausgeführten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen nennt und in Art. 4 Abs. 1 als Steuerpflichtigen definiert, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleich zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (vgl. Urteile vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande, 235/85, Slg. 1987, 1471, Randnr. 6, vom 12. September 2000, Kommission/Griechenland, C-260/98, Slg. 2000, I-6537, Randnr. 24, und vom 12. November 2009, Kommission/Spanien, C-154/08, Slg. 2009, Randnr. 87).
- ²² Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit erfasst nach Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden (vgl. Urteile Kommission/Niederlande, Randnr. 7, Kommission/Griechenland, Randnr. 25, und Kommission/Spanien, Randnr. 88).

- 23 Diese Festlegungen zeigen klar, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit auf einen weiten Bereich erstreckt und dass es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handelt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (vgl. Urteile Kommission/Niederlande, Randnr. 8, Kommission/Griechenland, Randnr. 26, und Kommission/Spanien, Randnr. 89).
- 24 Unter Berücksichtigung der Weite des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer ist festzustellen, dass ein Unternehmen wie Astra Zeneca, soweit es seinen Bediensteten Einkaufsgutscheine gegen deren Verzicht auf einen Teil ihrer Barvergütung aushändigt, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie ausübt.
- 25 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Einkaufsgutscheine ermöglichen es den Bediensteten, die sie erhalten, einen Gegenstand oder eine Dienstleistung in bestimmten Geschäften zu erwerben, so dass, wie der Generalanwalt in Nr. 31 seiner Schlussanträge ausführt, diese Gutscheine ihnen ein zukünftiges und seinem Gegenstand nach unbestimmtes Recht an Gegenständen oder Dienstleistungen verleihen.
- 26 Daher ist die Aushändigung dieser Gutscheine, da mit ihnen nicht unmittelbar die Befugnis übertragen wird, über einen Gegenstand zu verfügen, für die Zwecke der Mehrwertsteuer keine „Lieferung eines Gegenstands“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, sondern eine „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 6 Abs. 1 dieser Richtlinie, denn nach der letztgenannten Bestimmung gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 ist.
- 27 Für die Bestimmung, ob eine Dienstleistung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, gegen Entgelt durchgeführt wird, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung der Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie voraussetzt, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und

dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. Urteile vom 8. März 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Slg. 1988, 1443, Randnr. 12, vom 16. Oktober 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 12, *Kommission/Griechenland*, Randnr. 29, und *Kommission/Spanien*, Randnr. 92).

- 28 Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung ist Besteuerungsgrundlage bei Lieferung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stellt also den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar. Außerdem muss diese Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden können (vgl. Urteil *Fillibeck*, Randnrn. 13 und 14 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Bei dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vorgang besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Aushändigung der fraglichen Einkaufsgutscheine durch *Astra Zeneca* an ihre Beschäftigten und deren Teil der Barvergütung, auf den diese als Gegenleistung hierfür verzichten müssen.
- 30 Anstatt ihre gesamte Vergütung in bar zu erhalten, müssen die Beschäftigten von *Astra Zeneca*, die sich dafür entschieden haben, solche Gutscheine zu erhalten, auf einen Teil dieser Vergütung im Austausch gegen diese Gutscheine verzichten, was zu einer besonderen Entnahme aus dem Fonds der Beschäftigten, die eine solche Wahl getroffen haben, führt.
- 31 Im Übrigen kann kein Zweifel daran bestehen, dass *Astra Zeneca* tatsächlich eine Gegenleistung für die Aushändigung der fraglichen Einkaufsgutscheine erhält und dass diese Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann, denn sie entspricht einem Teil der Barvergütung ihrer Beschäftigten.

- 32 Ferner wird, wie in der mündlichen Verhandlung dargestellt worden ist, die Belastung mit der Mehrwertsteuer für die Aushändigung dieser Gutscheine vom Endverbraucher der Gegenstände und/oder Dienstleistungen, die mit diesen Gutscheinen erworben werden können, getragen, also von den Beschäftigten von Astra Zeneca, die diese Gutscheine erhalten, denn der Abzug von der Vergütung dieser Beschäftigten, der aufgrund dieser Aushändigung erfolgt, umfasst den Preis der fraglichen Gutscheine sowie die gesamte Mehrwertsteuer auf diese.
- 33 Wie der Generalanwalt in Nr. 45 seiner Schlussanträge ausführt, genügt es daher, wenn ein Beschäftigter solche Gutscheine nutzen möchte, dass er diese die Mehrwertsteuer enthaltenden Gutscheine dem betreffenden Händler oder Dienstleister übergibt, um im Austausch die Gegenstände oder Dienstleistungen seiner Wahl zu erhalten, wobei der Preis dieser Gegenstände oder dieser Dienstleistungen einschließlich Mehrwertsteuer von diesem Beschäftigten zu dem Zeitpunkt gezahlt worden ist, zu dem er sich dafür entschieden hat, die fraglichen Einkaufsgutscheine gegen Verzicht auf einen Teil seiner Vergütung zu erhalten, und erst zum Zeitpunkt der Verwendung dieser Gutscheine durch diesen Beschäftigten zahlt der Händler oder Dienstleister die Mehrwertsteuer für diese Gegenstände oder Dienstleistungen an die Staatskasse.
- 34 Somit stellt der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vorgang eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie dar.
- 35 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Aushändigung eines Einkaufsgutscheins durch ein Unternehmen, das diesen Gutschein zu einem Preis einschließlich Mehrwertsteuer erworben hat, an seine Bediensteten gegen deren Verzicht auf einen Teil ihrer Barvergütung eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung darstellt.

Zur zweiten und dritten Frage

- ³⁶ Angesichts der Antwort auf die erste Frage sind die zweite und die dritte Frage nicht zu beantworten.

Kosten

- ³⁷ Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 2 Nr. 1 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 in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Aushändigung eines Einkaufsgutscheins durch ein Unternehmen, das diesen Gutschein zu einem Preis einschließlich Mehrwertsteuer erworben hat, an seine Bediensteten gegen deren Verzicht auf einen Teil ihrer Barvergütung eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung darstellt.

Unterschriften