

Downloaded via the EU tax law app / web

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott

vom 24. Oktober 2013(1)

Rechtssache C-461/12

Granton Advertising BV

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

(Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshof 's-Hertogenbosch [Niederlande])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 13 Teil B Buchst. d Nrn. 3 und 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG – Steuerbefreiung für Umsätze im Geschäft mit Handels- und Wertpapieren – Ausgabe von Rabattkarten“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft ein weiteres Mal die Schwierigkeiten, die komplexe Vertriebssysteme im Mehrwertsteuerrecht verursachen(2). Die steuerliche Behandlung spezieller Rabattkarten, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, berührt gleich zwei problematische Bereiche des Mehrwertsteuerrechts der Union.
2. Zum einen geht es um den Zweck der Steuerbefreiungen von Finanzgeschäften, der weiterhin zu den großen mehrwertsteuerlichen Rätseln gehört. Denn wie der Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments zuletzt bemerkte, wurden die genauen Gründe für diese Befreiung nie eindeutig erläutert(3).
3. Zum anderen betrifft das vorliegende Verfahren am Rande auch Fragen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen. Hierzu bemerkte die Kommission sinngemäß erst kürzlich, dass sich die wirtschaftliche Welt weiterentwickelt habe und die mehrwertsteuerlichen Vorschriften hiermit nicht mehr mithalten könnten(4).
4. Der Gerichtshof hat im vorliegenden Verfahren nun die Möglichkeit, seine bisherige Rechtsprechung in diesen problematischen Bereichen des Mehrwertsteuerrechts weiterzuentwickeln und zu präzisieren, um der Ratlosigkeit der Unionsorgane und der vermeintlichen Hilflosigkeit der Unionsvorschriften entgegenzuwirken.

II – Rechtlicher Rahmen

5. Für den im Ausgangsverfahren relevanten Zeitraum 2001 bis 2005 regelt die 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(5) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) das Umsatzsteuerrecht der Union.

6. Gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten u. a. Folgendes von der Steuer:

„...“

3. die Umsätze – einschließlich der Vermittlung – im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einbeziehung [sic!] von Forderungen,

...

5. die Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung – die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen mit Ausnahme von

Warenpapieren,

Rechten oder Wertpapieren im Sinne von Artikel 5 Absatz 3,

...“

7. Das niederländische Umsatzsteuergesetz (Wet op de omzetbelasting) orientiert sich an diesen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie.

III – Ausgangsverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

8. Das Ausgangsverfahren betrifft im Wesentlichen einen Bescheid über die Nacherhebung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005 in Höhe von 643 567 Euro. Dieser richtet sich gegen die niederländische Gesellschaft Granton Advertising BV (im Folgenden: Granton Advertising), die im genannten Zeitraum sogenannte Grantoncards zu einem Preis zwischen 15 und 25 Euro verkauft und diese Umsätze aus Sicht der Finanzverwaltung zu Unrecht als steuerfrei behandelt hatte.

9. Der Inhaber einer Grantoncard hatte über einen festgelegten Zeitraum Anspruch auf Preisnachlässe bei der Inanspruchnahme von bestimmten Leistungen bestimmter Unternehmen, die auf der Karte im Einzelnen aufgeführt waren. Dazu gehörten bestimmte Angebote etwa von Restaurants, Kinos oder Hotels. Ein typischer Preisnachlass bestand darin, dass beim Kauf von zwei Einheiten nur der Preis einer Einheit zu bezahlen war. Die Grantoncard vermittelte hingegen keinen Anspruch auf Geld oder die Inanspruchnahme von Leistungen, ohne dafür einen Preis zu bezahlen.

10. Die auf der Karte aufgeführten Unternehmen hatten sich gegenüber Granton Advertising vertraglich zur Gewährung der Preisnachlässe verpflichtet. Hierfür hatte Granton Advertising den Unternehmen keine Zahlung zu leisten.

11. Granton Advertising beruft sich vor nationalen Behörden und Gerichten auf die Steuerfreiheit des Verkaufs der Grantoncards. Der nunmehr mit dem Rechtsstreit befasste Gerichtshof 's?Hertogenbosch hält insoweit die Auslegung der Sechsten Richtlinie für entscheidend. Er hat dem Gerichtshof deshalb gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Ist der Ausdruck „sonstige Wertpapiere“ in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er eine Grantoncard erfasst, bei der es sich um eine übertragbare Karte handelt, die zur (teilweisen) Bezahlung für Waren und Dienstleistungen verwendet wird, und, wenn ja, sind dann die Ausgabe und der Verkauf einer solchen Karte von der Umsatzsteuer befreit?
 2. Wenn dies nicht der Fall ist, ist dann der Ausdruck „andere Handelspapiere“ in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er eine solche Grantoncard erfasst, und, wenn ja, sind dann die Ausgabe und der Verkauf einer solchen Karte von der Umsatzsteuer befreit?
 3. Ist es, falls eine Grantoncard ein „sonstiges Wertpapier“ oder ein „anderes Handelspapier“ im vorbezeichneten Sinne darstellt, für die Frage, ob deren Ausgabe und Verkauf von der Umsatzsteuer befreit sind, von Bedeutung, dass bei Verwendung dieser Karte die Erhebung der Steuer auf einen verhältnismäßigen Teil des für sie entrichteten Entgelts praktisch illusorisch ist?
12. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben das Königreich der Niederlande, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sowie die Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben.

IV – **Rechtliche Würdigung**

13. Mit allen Beteiligten, die sich vor dem Gerichtshof erklärt haben, bin ich der Auffassung, dass eine Grantoncard weder ein „sonstiges Wertpapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie (dazu unter A) noch ein „anderes Handelspapier“ im Sinne der Nr. 3 der Vorschrift darstellt (dazu unter B). Obwohl angesichts dieser Ergebnisse die dritte Frage keiner Beantwortung mehr bedürfte, werde ich auch auf sie hilfsweise unter C eingehen.

A – Die Steuerbefreiung für Wertpapierumsätze gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie

14. Mit seiner ersten Frage will das vorliegende Gericht wissen, ob es sich bei einer Grantoncard um ein „sonstiges Wertpapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie handelt und ob der Verkauf einer solchen Karte deshalb von der Mehrwertsteuer befreit ist.

15. Nach der Rechtsprechung müssen zwei allgemeine Voraussetzungen erfüllt werden, damit ein Umsatz nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit ist. Zum einen muss der Umsatz „auf dem Wertpapiermarkt“ bewirkt werden, zum anderen muss er die rechtliche und finanzielle Lage der Vertragsparteien ändern(6). Dabei reicht es aus, dass der Umsatz nur geeignet ist, Rechte und Pflichten der Vertragsparteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen(7).

16. Das Vereinigte Königreich scheint aus dieser Rechtsprechung ableiten zu wollen, dass im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie schon deshalb nicht anwendbar ist, weil die Ausgabe der Grantoncard die rechtliche und

finanzielle Lage der Vertragsparteien noch nicht ändere.

17. Es ist jedoch zu betonen, dass nicht das Wertpapier selbst die rechtliche und finanzielle Lage der Vertragsparteien ändern muss, sondern der Umsatz, der sich im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie auf ein Wertpapier „beziehen“ muss. Dies geschieht normalerweise bei der Veräußerung eines Wertpapiers, die offensichtlich die rechtliche und finanzielle Lage der Vertragsparteien im Hinblick auf das Wertpapier ändert, kann aber auch bei einer Aktienübernahmegarantie der Fall sein⁽⁸⁾. Da vorliegend die Grantoncards veräußert wurden, gab es jedenfalls eine Änderung der rechtlichen und finanziellen Lage der Vertragsparteien in Bezug auf die Grantoncard.

18. Folglich stellt sich im vorliegenden Fall nur die Frage, ob es sich um einen Umsatz „auf dem Wertpapiermarkt“ handelt. Dies setzt voraus, dass es sich bei der Grantoncard um ein Wertpapier handelt.

19. Der Gerichtshof hat bislang noch nicht definiert, was ein Wertpapier im Sinne der Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie ausmacht. In diesem Zusammenhang stellen sich grundsätzlich zwei Fragen: Welche Arten von Rechten fallen unter den Begriff des Wertpapiers, und muss ein solches Recht verbrieft, d. h. mit einem bestimmten Schriftstück oder anderen Gegenstand verbunden sein?

20. Die zweite dieser Fragen ist für das Ausgangsverfahren ohne Relevanz, da die Grantoncard jedenfalls ein Recht verbrieft, weil sie zur Inanspruchnahme der mit ihr verbundenen Rechte dem jeweiligen Unternehmer vorgelegt werden muss. Zu untersuchen ist aber, ob das Recht, das die Grantoncard vermittelt, nämlich den Anspruch auf einen Rabatt für bestimmte Leistungen bestimmter Unternehmen, ein Recht ist, das unter den Begriff des Wertpapiers im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie fällt.

21. Da der Wortlaut dieser Vorschrift recht unbestimmt ist, muss diese Frage mit Hilfe von Systematik sowie Sinn und Zweck der Bestimmung geklärt werden.

1. Systematik

22. Das Königreich der Niederlande hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die in der Vorschrift explizit genannten „Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen“ sowie „Schuldverschreibungen“ zur Auslegung des Begriffs eines Wertpapiers heranzuziehen sind. Denn durch die Formulierung „oder sonstige Wertpapiere“ wird klar, dass es sich bei den genannten Rechten ebenfalls um Wertpapiere handelt. Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, unter den Begriff des Wertpapiers zunächst zwei Arten von Rechten zu fassen: Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft und Rechte auf Geld gegenüber einem Schuldner.

23. Darüber hinaus ist dem Vereinigten Königreich zuzustimmen, dass auch Derivate dieser Rechte, wie z. B. Options- und Termingeschäfte, zu den Wertpapieren im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie zählen. Unter die steuerbefreiten Derivate fallen Rechte, die unter bestimmten Bedingungen Anspruch auf ein Beteiligungsrecht an einer Gesellschaft oder auf Geld gegenüber einem Schuldner geben. Dass derartige Rechte unter den Begriff des Wertpapiers fallen, wird bestätigt durch Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005(9), der voraussetzt, dass es Optionen gibt, deren Verkauf unter die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie fällt. Diese Verordnung ist zwar gemäß ihrem Art. 23 für den Zeitraum des Ausgangsverfahrens noch nicht anwendbar. Bereits 2001 stellte jedoch der Mehrwertsteuerausschuss mit überwiegender Mehrheit fest, dass Umsätze mit Optionen, die auf den regulierten Kapitalmärkten gehandelt werden, gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d der Sechsten Richtlinie steuerfrei sind(10).

24. Der Ausnahme für Wertpapiere in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie ist zwar des Weiteren zu entnehmen, dass grundsätzlich auch Rechte auf die Lieferung eines Gegenstands unter den Begriff des Wertpapiers fallen können. Umsätze mit Bezug auf Wertpapiere sollen aber gerade nicht befreit sein.

25. Die weitere Ausnahme des zweiten Gedankenstrichs nimmt Rechte oder Wertpapiere im Sinne von Art. 5 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie von der Steuerbefreiung aus. Nach dem Buchst. c jener Vorschrift haben die Mitgliedstaaten beispielsweise die Möglichkeit, Anteilsrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück begründet, als körperlichen Gegenstand zu behandeln. Es geht hier also darum, in bestimmten Fällen die Übertragung von Rechten an einer Gesellschaft, die grundsätzlich eine Dienstleistung im Sinne des Art. 6 der Sechsten Richtlinie darstellt(11), wie die Übertragung des Grundstücks selbst und damit als Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 der Sechsten Richtlinie zu behandeln.

26. Der Gerichtshof hat hierzu festgestellt, dass diese Ausnahme von der Steuerbefreiung dann nicht gilt, wenn der betreffende Mitgliedstaat von der Möglichkeit des Art. 5 Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie keinen Gebrauch gemacht hat(12). Daraus folgt, dass die in der Ausnahme des zweiten Gedankenstrichs genannten Rechte grundsätzlich ebenfalls Gegenstand eines nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie befreiten Wertpapiers sein können. Da die Ausnahme des zweiten Gedankenstrichs jedoch nicht nur auf den Buchst. c, sondern auf den gesamten dritten Absatz des Art. 5 verweist, müssten deshalb alle dort genannten Rechte unter den Begriff des Wertpapiers fallen. Art. 5 Abs. 3 enthält aber nicht nur in seinem Buchst. c die beschriebenen Fälle von Rechten an einer Gesellschaft, die das Eigentumsrecht an einem Grundstück vermitteln. Die Buchst. a und b beschreiben darüber hinaus Rechte an Grundstücken sowie dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, ohne dass diese Rechte erst durch die Beteiligung an einer Gesellschaft vermittelt werden.

27. Andererseits ist die Auslegung nicht zwingend, dass aufgrund dieser weiten Verweisung des zweiten Gedankenstrichs der Steuerbefreiung auf den gesamten Art. 5 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie nicht nur Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft, Rechte auf Geld gegenüber einem Schuldner sowie deren Derivate, sondern grundsätzlich auch jegliche Rechte an Grundstücken zu den Rechten gehören, die Gegenstand eines Wertpapiers sein können. Die Verweisung kann vielmehr auch so interpretiert werden, dass sie nur solche Fälle des Art. 5 Abs. 3 erfassen soll, die nach der allgemeinen Definition überhaupt unter den Begriff des Wertpapiers fallen.

28. Somit ist festzustellen, dass nach systematischer Betrachtung der Begriff des Wertpapiers im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie in jedem Fall folgende Rechte

umfasst: Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft, Rechte auf Geld gegenüber einem Schuldner und Derivate dieser Rechte. Da die ersten beiden Arten von Rechten in der Vorschrift ausdrücklich aufgeführt sind, bezeichnen die „sonstigen Wertpapiere“ folglich die Derivate dieser Rechte.

2. Sinn und Zweck

29. Wie ich im Folgenden zeigen werde, wird dieses Auslegungsergebnis auch nicht durch den Sinn und Zweck der Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie in Frage gestellt.

30. Wie bereits Generalanwalt Jääskinen festgestellt hat, ist der Zweck der Steuerbefreiung von Finanzgeschäften unklar, da insbesondere die Gesetzesmaterialien diese Frage nicht behandeln(13).

31. Auch der Gerichtshof hat sich der Feststellung des Zwecks dieser Befreiungen bislang nur ansatzweise genähert. Zwar enthält die Rechtsprechung mehrfach die Feststellung, die verschiedenen in Art. 13 Teil B Buchst. d der Sechsten Richtlinie geregelten Steuerbefreiungen für Finanzgeschäfte dienen der Vermeidung sowohl der Erhöhung der Kosten eines Verbraucherkredits als auch der Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage(14). Dieser Erklärungsansatz vermag jedoch für diejenigen Befreiungen nicht zu befriedigen, die weder die Gewährung eines Kredits betreffen, noch erkennbare Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage aufweisen.

32. Beides trifft aber für die vorliegend zu untersuchende Steuerbefreiung für Umsätze mit Wertpapieren gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie zu. Weder hat diese Befreiung Einfluss auf die Kosten eines Verbraucherkredits, noch ist etwa beim Verkauf eines Wertpapiers die Bestimmung der Bemessungsgrundlage schwierig, da sie gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einfach durch den Verkaufspreis gebildet werden kann.

33. Generalanwältin Sharpston hat erst kürzlich den Zweck der Steuerbefreiung für die Umsätze mit Wertpapieren letztlich nicht ermitteln können(15), und auch ich finde hierfür keine befriedigende Erklärung. Zwar mag man aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zweck der Steuerbefreiung für die Verwaltung von Investmentfonds gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie ableiten, dass die Steuerbefreiung für Umsätze mit Wertpapieren die Geldanlage von der Mehrwertsteuer befreien soll(16). Dies als einzigen Zweck zu sehen, stünde aber im Widerspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs, nach der auch der konzernstrategische Beteiligungsverkauf von der Steuerbefreiung erfasst ist(17).

34. In einer so unklaren Situation ist es angebracht, sich eines Grundsatzes zu besinnen, den der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung unzählige Male wiederholt hat: Die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über Steuerbefreiungen sind eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung und jede Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt(18).

35. Der Gerichtshof hat dieses Prinzip zwar später in seiner Rechtsprechung durch die Einschränkung ergänzt, dass die Auslegung einer Steuerbefreiung jedoch nicht so eng sein darf, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nimmt, und deshalb mit den Zielen in Einklang stehen muss, die mit den Befreiungen verfolgt werden(19). Kann aber – wie im vorliegenden Fall der Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie – ein solches Ziel nicht identifiziert werden, so ist der Grundsatz der engen Auslegung von Steuerbefreiungen uneingeschränkt zur Wirkung zu bringen.

36. Vor diesem Hintergrund besteht kein Anlass, als Wertpapier im Sinne dieser

Steuerbefreiung die Einräumung anderer Rechte als Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft, Rechte auf Geld gegenüber einem Schuldner und deren Derivate anzusehen. Die gebotene enge Auslegung schließt auch aus, aufgrund der Verweisung in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie jegliche Rechte an Grundstücken unter den Begriff des Wertpapiers zu fassen(20).

3. Zwischenergebnis

37. Die Grantoncard gibt weder ein Beteiligungsrecht an einer Gesellschaft noch einen Anspruch auf eine Geldleistung. Sie vermittelt auch nicht solche Rechte in der Form eines Derivats, da sie kein bedingtes Recht auf ein Beteiligungsrecht an einer Gesellschaft oder auf eine Geldleistung zum Gegenstand hat, sondern nur einen Leistungserwerb zu einem reduzierten Kaufpreis ermöglicht. Bei einer Rabattkarte wie der Grantoncard handelt es sich folglich nicht um ein „sonstiges Wertpapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie, so dass ihr Verkauf nach dieser Vorschrift nicht von der Steuer befreit ist.

B – Die Steuerbefreiung für das Geschäft mit Handelspapieren gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie

38. Die zweite Vorlagefrage will ergründen, ob die Grantoncard ein „anderes Handelspapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie ist und ob der Verkauf einer solchen Karte deshalb von der Mehrwertsteuer befreit ist.

39. Neben den Umsätzen, die mit der Führung von Konten zusammenhängen, befreit Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie Umsätze „im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren“.

40. Wie sowohl das Königreich der Niederlande als auch das Vereinigte Königreich zutreffend hervorgehoben haben, vermitteln die in der Vorschrift genannten Beispiele jeweils einen Anspruch auf eine bestimmte Geldsumme. Es liegt deshalb nahe, unter „anderen Handelspapieren“ auch nur solche Rechte zu verstehen, die – ohne eine Forderung oder ein Scheck zu sein – einen Anspruch auf eine bestimmte Geldsumme geben.

41. Eine solche Sichtweise steht auch in Einklang mit dem Sinn und Zweck, den ich der Befreiung der Umsätze im Geschäft mit Handelspapieren beimesse. Es geht hier nach meiner Überzeugung darum, Rechte, die im Verkehr ähnlich wie Geld gesehen werden, mehrwertsteuerlich wie die Hingabe von Geld selbst zu behandeln. Die Hingabe von Geld wird als solche jedoch anerkanntermaßen nicht besteuert, sondern ist nur Gegenleistung einer besteuerten Leistung, sei es, weil es sich dabei weder um eine Lieferung von Gegenständen noch um eine Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie handelt(21), sei es, weil sie durch Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 4 der Sechsten Richtlinie der Besteuerung entzogen ist.

42. Eine Karte wie die Grantoncard, die nur den Anspruch auf einen Preisnachlass bei Erwerb bestimmter Leistungen vermittelt, hat aber weder einen Anspruch auf eine bestimmte Geldsumme zum Gegenstand, noch dürfte sie vom Verkehr ähnlich wie Geld betrachtet werden.

43. Damit ist die zweite Frage in der Weise zu beantworten, dass eine Rabattkarte wie die Grantoncard kein „anderes Handelspapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie darstellt. Diese Steuerbefreiung ist damit auf den Verkauf der Grantoncards ebenfalls nicht anwendbar.

C – Besteuerung der Verwendung der Grantoncard

44. Mit seiner dritten Frage will das vorlegende Gericht schließlich wissen, welchen Einfluss der Umstand auf eine Steuerbefreiung der Grantoncard hat, dass bei Verwendung dieser Karte die Erhebung der Steuer auf einen verhältnismäßigen Teil des für sie entrichteten Entgelts praktisch illusorisch sei.

45. Diese Frage stellt das vorlegende Gericht zwar nur für den Fall, dass die Grantoncard ein „sonstiges Wertpapier“ oder ein „anderes Handelspapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 bzw. Nr. 3 der Sechsten Richtlinie ist. Da dies, wie oben dargelegt, nicht der Fall ist, muss der Gerichtshof diese Frage also nicht beantworten.

46. Gleichwohl halte ich im Hinblick auf diese Frage eine Klarstellung für hilfreich, weil der Frage des vorlegenden Gerichts unzutreffende Annahmen über die mehrwertsteuerliche Behandlung von Rabattkarten oder -gutscheinen zugrunde liegen könnten. Die Kommission hat zu Recht darauf hingewiesen, dass insofern die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Verwendung von Gutscheinen zu beachten ist, die bei ihrer Verwendung einen Anspruch auf Preisnachlass geben und die insoweit mit der vorliegenden Grantoncard vergleichbar sind.

47. Wenn die Grantoncard verwendet wird, um die auf ihr bezeichneten Leistungen in Anspruch zu nehmen, dann führt dies im Moment ihrer Verwendung nicht zu einer Erhebung von Mehrwertsteuer. Bemessungsgrundlage für die Leistungen, die bei Verwendung der Karte bezogen werden, ist gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nur der vom Verwender der Grantoncard tatsächlich zu zahlende Preis, der allein den Wert der Gegenleistung bildet.

48. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung nämlich nur in zwei Fällen angenommen, dass bei der Verwendung eines Gutscheins zur Reduzierung des normalen Preises einer Leistung der Gutschein selbst einen Wert hat und somit zu einer gegenüber dem gezahlten Preis erhöhten Bemessungsgrundlage führt.

49. Zum einen ist dies der Fall, wenn der Steuerpflichtige, der einen Gutschein zur Preisreduktion entgegennimmt, diesen Gutschein bei einem Dritten gegen Geld eintauschen kann(22). Dann hat der vom Steuerpflichtigen erlangte Gutschein für diesen nämlich einen Geldwert, der bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage wie ein Zahlungsmittel berücksichtigt werden muss(23).

50. Zum anderen hat ein Gutschein zur Preisreduktion dann Bedeutung für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage bei seiner Verwendung, wenn der Steuerpflichtige, der ihn entgegennimmt, den Gutschein zuvor selbst verkauft hat. In diesem Fall ist der Gutschein ebenfalls wie ein Zahlungsmittel zu behandeln und bei seiner Verwendung mit dem Wert anzusetzen, der bei seinem vorherigen Verkauf Erlöst worden ist(24).

51. Keine dieser beiden Konstellationen ist jedoch im vorliegenden Fall gegeben. Die Unternehmen, die sich gegenüber Granton Advertising verpflichtet haben, bei Verwendung der Grantoncard Rabatte zu gewähren, haben die Grantoncard weder selbst verkauft, noch erwachsen ihnen aus der Vorlage der Grantoncard Zahlungsansprüche gegenüber einem Dritten.

52. Der bei Erwerb der Grantoncard gezahlte Preis hat somit keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage der Leistungen, die bei Verwendung der Grantoncard bezogen werden. Folglich muss bei ihrer Verwendung auch nicht auf einen verhältnismäßigen Teil des für sie entrichteten Entgelts Steuer erhoben werden.

53. Dem vorlegenden Gericht ist zwar zuzustimmen, dass für den Fall der Steuerbefreiung des

Verkaufs der Grantoncard Mehrwertsteuer auf ihre Verwendung erhoben werden müsste, um zu gewährleisten, dass auf den vollen Betrag, den die Endverbraucher für den Bezug der auf der Grantoncard bestimmten Leistungen aufgewendet haben, auch Mehrwertsteuer erhoben wird. Da auf den Verkauf der Grantoncard, wie gesehen, die Steuerbefreiungen des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 bzw. 3 der Sechsten Richtlinie jedoch nicht anwendbar sind, wird in zwei Schritten – nämlich beim Verkauf der Grantoncard sowie bei ihrer Verwendung – durch die Mehrwertsteuer alles erfasst, was der Inhaber einer Grantoncard letztlich für den Erwerb der auf der Grantoncard aufgeführten Leistungen ausgegeben hat.

54. Falls der Gerichtshof eine Beantwortung der dritten Vorlagefrage für erforderlich halten sollte, wäre sie nach alledem in der Weise zu beantworten, dass in einer Konstellation wie der des Ausgangsverfahrens bei Verwendung der Grantoncard keine Steuer auf einen verhältnismäßigen Teil des für sie entrichteten Entgelts zu erheben ist.

V – Ergebnis

55. Im Ergebnis schlage ich jedoch vor, nur auf die ersten beiden Vorlagefragen des Gerichtshofes Hertogenbosch wie folgt zu antworten:

Eine Rabattkarte wie die Grantoncard stellt weder ein „sonstiges Wertpapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 noch ein „anderes Handelspapier“ im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie dar.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Siehe hierzu zuletzt meine Schlussanträge vom 13. September 2012, Grattan (C-310/11).

3 – Bericht des Ausschusses für Wirtschaft und Währung vom 15. September 2008 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, A6-0344/2008, S. 22.

4 – Vgl. Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, ohne Datum und Dokumentennummer veröffentlicht auf der Webseite http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm (abgerufen am 5. Oktober 2013), S. 2.

5 – ABl. L 145, S. 1.

6 – Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF (C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 48), vom 10. März 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Slg. 2011, I-1509, Randnr. 30), vom 5. Juli 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, Randnr. 22), und vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, Randnr. 36); vgl. auch Urteil vom 28. Juli 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, Slg. 2011, I-7359, Randnr. 26).

7 – Vgl. Urteile Skandinaviska Enskilda Banken (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 31 ff.), DTZ Zadelhoff (zitiert in Fn. 6, Randnr. 23) und Deutsche Bank (zitiert in Fn. 6, Randnr. 37); vgl. auch Urteil vom 13. Dezember 2001, CSC Financial Services (C-235/00, Slg. 2001, I-10237, Randnr. 33).

8 – Vgl. Urteil Skandinaviska Enskilda Banken (zitiert in Fn. 6, Randnr. 33).

9 – Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem (ABl. L 288, S. 1).

10 – Leitlinie aus der 63. Sitzung vom 17. Juli 2001 – TAXUD/2441/01; siehe zur Bedeutung der Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses meine Schlussanträge vom 31. Januar 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, Nrn. 47 ff.).

11 – Siehe Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 2 erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie.

12 – Urteil DTZ Zadelhoff (zitiert in Fn. 6, Randnr. 42).

13 – Schlussanträge vom 16. Dezember 2010, Skandinaviska Enskilda Banken (C?540/09, Slg. 2011, I?1509, Nr. 22).

14 – Vgl. Urteile vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, Slg. 2007, I?3225, Randnr. 24), vom 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, Slg. 2009, I?10099, Randnr. 49), und Skandinaviska Enskilda Banken (zitiert in Fn. 6, Randnr. 21); siehe auch Beschluss vom 14. Mai 2008, Tiercé Ladbroke (C?231/07 und C?232/07, Slg. 2008, I?73*, Randnr. 24).

15 – Siehe die Schlussanträge vom 8. Mai 2012, Deutsche Bank (C?44/11, Nrn. 36 f. und 51 ff. sowie die dort angeführte Rechtsprechung und Literatur).

16 – Vgl. Urteil vom 7. März 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees u. a. (C?424/11, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 – Urteil SKF (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 42 ff.).

18 – Siehe nur Urteile vom 26. Juni 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, Slg. 1990, I?2561, Randnr. 19), und vom 21. März 2013, PFC Clinic (C?91/12, Randnr. 23).

19 – Siehe nur Urteile vom 6. November 2003, Dornier (C?45/01, Slg. 2003, I?12911, Randnr. 42), und PFC Clinic (zitiert in Fn. 18, Randnr. 23).

20 – Vgl. oben, Nrn. 25 bis 27.

21 – So ist wohl das Urteil vom 14. Juli 1998, First National Bank of Chicago (C?172/96, Slg. 1998, I?4387), zu verstehen; siehe im Einzelnen: Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, S. 47 f. und 153 ff.

22 – Vgl. Urteil vom 27. März 1990, Boots Company (C?126/88, Slg. 1990, I?1235, Randnr. 13).

23 – Urteil vom 15. Oktober 2002, Kommission/Deutschland (C?427/98, Slg. 2002, I?8315, Randnr. 58).

24 – Vgl. Urteil vom 24. Oktober 1996, Argos Distributors (C?288/94, Slg. 1996, I?5311, Randnrn. 18 bis 20).