

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

TAMARA APETA

vom 27. Januar 2022(1)

Rechtssache C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

gegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Vorabentscheidungsersuchen des First-tier Tribunal [Tax Chamber] [Gericht erster Instanz (Kammer für Steuersachen)], Vereinigtes Königreich)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Übergabe von Gutscheinen als steuerbarer Umsatz – Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie – Begriff ‚private[r] Bedarf, ... Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke‘ – Unentgeltliche Ausgabe von Gutscheinen an Personal als Teil eines Mitarbeiterbelohnungssystems“

I. Einleitung

1. Die vorliegende Rechtssache hat mehrere Schichten. Die äußere Schicht ist die reine Auslegung, um die das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) in einem Rechtsstreit über die Verpflichtung zur Berechnung der Mehrwertsteuer auf die unentgeltliche Übergabe von Gutscheinen durch einen Steuerpflichtigen an sein Personal ersucht. Für das vorliegende Gericht steht nicht fest, ob diese Übergabe als Erbringung für den „privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG(2) anzusehen ist.

2. Unter der Oberfläche dieses Streits verbirgt sich jedoch eine Frage der Steuerneutralität. Ginge man nämlich davon aus, dass der fragliche Umsatz unter Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, würde die Mehrwertsteuer auf den Wert derselben Gutscheine *zweimal* berechnet. Einmal bei der Übergabe vom Steuerpflichtigen an sein Personal und einmal bei der Inanspruchnahme des zugrunde liegenden Rechts (dem Bezug von Waren oder Dienstleistungen bei einem ausgewählten Einzelhändler).

3. Im Rahmen der Beantwortung der Fragen des vorlegenden Gerichts wird der Gerichtshof daher Gelegenheit haben, zu klären, wann bei Einkaufsgutscheinen wie den in der vorliegenden

Rechtssache in Rede stehenden die rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs erfüllt sind.

II. Rechtlicher Rahmen

4. Der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie ist in deren Art. 2 Abs. 1 festgelegt. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

5. Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert „Lieferung von Gegenständen“ als „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, während nach Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie als „Dienstleistung“ „jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist“, gilt.

6. Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:

...

b) unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.“(3)

7. In Art. 62 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird ein Steuertatbestand definiert als „der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden“. Nach Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie „[treten] Steuertatbestand und Steueranspruch ... zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird“.

III. Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

8. Die GE Aircraft Engine Services Limited (im Folgenden: Klägerin) ist ein Unternehmen, das im Vereinigten Königreich Düsentriebwerke wartet und instandhält. Sie gehört zur General Electric (im Folgenden: GE) Unternehmensgruppe, einem amerikanischen multinationalen Mischkonzern.

9. Die Klägerin betrieb ein Mitarbeiter-Anerkennungsprogramm mit dem Namen „Above & Beyond“. Im Rahmen dieses Programms konnte jeder Mitarbeiter der Klägerin entsprechend den Eignungsvorgaben des Programms jeden anderen Mitarbeiter für Taten nominieren, die seiner Meinung nach besondere Anerkennung verdienten.

10. Im Rahmen des Above & Beyond-Programms gab es verschiedene Auszeichnungsstufen. Eine Person, die eine Nominierung aussprach, musste die geeignete Stufe auswählen und Informationen darüber erteilen, warum der Nominierte die Auszeichnung verdiente. In der vorliegenden Rechtssache geht es ausschließlich um die Zwischenstufe dieses Auszeichnungssystems. Auf dieser Stufe und nach einem internen Genehmigungsverfahren erhielt der Nominierte einen Einkaufsgutschein.

11. Im Fall von Auszeichnungen, die in Einkaufsgutscheinen bestehen, wurde dem Nominierten ein Link zu einer von der Globoforce Limited (im Folgenden: Globoforce) betriebenen Website zugesandt, einem Anbieter von Dienstleistungen im Bereich der sozialen Anerkennung. Auf der Globoforce-Website konnte der erfolgreiche Mitarbeiter einen Einkaufsgutschein aus einer Reihe von aufgelisteten (und teilnehmenden) Einzelhändlern auswählen. Einmal ausgewählt, konnte der Gutschein nur bei dem ausgewählten Einzelhändler eingelöst werden.

12. Die Bereitstellung von Gutscheinen durch Globoforce an den Mitarbeiter erfolgte wie folgt. Zunächst erwarb Globoforce die Gutscheine direkt von den entsprechenden Einzelhändlern und veräußerte sie an GE in den Vereinigten Staaten (im Folgenden: GE USA). GE USA veräußerte die Gutscheine dann an die ebenfalls in den Vereinigten Staaten gelegene GE Hauptgeschäftsstelle (im Folgenden: GE HQ). Anschließend tätigte GE HQ eine grenzüberschreitende Lieferung der Gutscheine an mehrere GE-Unternehmen im Vereinigten Königreich. Jedes dieser GE-Unternehmen, einschließlich die Klägerin, stellte in seiner Eigenschaft als Arbeitgeber die Gutscheine im Rahmen des Above & Beyond-Programms den nominierten Mitarbeitern zur Verfügung.

13. Da die Bereitstellung der Gutscheine von Unternehmen außerhalb der Europäischen Union stammte, brachte die Klägerin die Vorsteuer auf die Lieferung dieser Gutscheine von GE HQ nach einem Reverse-Change-Verfahren (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft) in Ansatz und erhielt eine Vergütung des entsprechenden Betrags von den zuständigen Steuerbehörden.

14. Verwendete der erfolgreiche Mitarbeiter den ihm erteilten Gutschein zum Kauf von Waren/Dienstleistungen, musste der teilnehmende Einzelhändler die Ausgangsmehrwertsteuer auf den Wert des Gutscheins berechnen.

15. Am 20. Dezember 2017 erließen die Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: Beklagte) gegenüber der Klägerin eine Veranlagung in Höhe von 332 495 Pfund Sterling (GBP) (ca. 374 389 Euro) für den Zeitraum zwischen Dezember 2013 und Oktober 2017 zu nicht erklärter Ausgangsmehrwertsteuer auf den Wert der im Rahmen des Above & Beyond-Programms erteilten Gutscheine.

16. Da das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) Zweifel an der Auslegung von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie hegt, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stellt die Ausgabe von Gutscheinen für Dritteinzelhändler an Mitarbeiter durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen eines Anerkennungsprogramms für leistungsstarke Mitarbeiter eine Erbringung von Dienstleistungen „für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dar?

2. Ist es für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, dass der Steuerpflichtige einen unternehmenseigenen Zweck mit der Ausgabe der Einkaufsgutscheine an das Personal verfolgt?

3. Ist es für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, dass die an Mitglieder des Personals ausgegebenen Einkaufsgutscheine für deren eigenen Bedarf bestimmt sind und für ihre privaten Zwecke verwendet werden können?

17. Das vorliegende Gericht hat ausgeführt, dass die vorliegende Rechtssache für andere Klagen, die sich auf ähnliche Sachverhalte beziehen und 19 weitere Mitglieder der GE-Gruppe

betreffen, als Musterklage diene.

18. Die Klägerin und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Diese Beteiligten haben in der mündlichen Verhandlung vom 24. November 2021 auch mündliche Ausführungen gemacht.

IV. Würdigung

19. Die vorliegenden Schlussanträge sind wie folgt aufgebaut. Ich beginne mit der Auslegung von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie und beantworte in deren Licht die Fragen des vorliegenden Gerichts (A). Wie ich erläutern werde, kann dies im vorliegenden Fall jedoch dazu führen, dass der Wert derselben Gutscheine zweimal der Mehrwertsteuer unterliegt. Ich werde daher in Frage stellen, ob die Übergabe dieser Gutscheine überhaupt einen Steuertatbestand darstellt (B).

A. Dienstleistungen, die für den privaten Bedarf oder für andere Zwecke als die des Unternehmens des Steuerpflichtigen erbracht werden

20. Das vorliegende Gericht möchte kurz gesagt wissen, ob die unentgeltliche Übergabe von Gutscheinen durch einen Steuerpflichtigen an sein Personal im Rahmen eines Mitarbeiter-Anerkennungsprogramms wie dem in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden als eine Dienstleistung gegen Entgelt der Mehrwertsteuer unterliegen sollte, wie es Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt.

21. Die Beantwortung dieser Frage erfordert die Auslegung des Begriffs „private[r] Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“, wie er in dieser Bestimmung enthalten ist.

22. Ich werde mich daher zunächst der Auslegung dieses Begriffs zuwenden (1), bevor ich die vom nationalen Gericht vorgelegten konkreten Fragen beantworte (2).

1. **Das Rechthinsichtlich der Bestimmung „unternehmensfremder Zwecke“**

23. Nach Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind zwei Arten von Sachverhalten als Dienstleistungen gegen Entgelt zu behandeln. Der erste betrifft die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für andere Zwecke als die des Unternehmens des Steuerpflichtigen. Der zweite Sachverhalt betrifft die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen „für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“.

24. In der vorliegenden Rechtssache ist die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen von Interesse. Zunächst ist klarzustellen, dass zwischen den Parteien unstrittig ist, dass eine Dienstleistung erbracht wurde und dass diese unentgeltlich war. Die einzig verbleibende Frage ist, ob diese Dienstleistungen zu privaten oder zu unternehmerischen Zwecken erbracht wurden.

25. Insoweit ist daran zu erinnern, dass die Erbringung von Dienstleistungen *ohne* Gegenleistung in der Regel nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt(4). Deren Art. 26 Abs. 1 Buchst. b sieht jedoch eine Ausnahme von dieser grundsätzlichen Regel vor(5). Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, schafft diese Bestimmung die rechtliche Fiktion, dass bestimmte Umsätze, auch wenn sie ohne Gegenleistung erbracht werden, gleichwohl in den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems fallen.

26. Als Gründe für diese Ausnahme werden Fairness und Steuerneutralität genannt: Art. 26

Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie will verhindern, dass ein Steuerpflichtiger einen Vorteil aus einer privaten Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen aus seinem Unternehmen gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher zieht, der die Last in früheren Vermarktungsstufen entstandener Mehrwertsteuer trägt(6). Im Gegensatz zum Steuerpflichtigen profitiert der Verbraucher nicht von der Möglichkeit, die fiktive Kette von (Eingangs?)Umsätzen zu verlängern, um die Steuerlast „weiter nach unten“ zu verlagern(7).

27. Letztlich soll Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie sicherstellen, dass der Steuerpflichtige in Fällen, die nicht unter die unternehmerische Tätigkeit fallen, für Zwecke der Mehrwertsteuer als Endverbraucher anerkannt wird.

28. Zu diesem Zweck behandelt Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, so wie ich ihn verstehe, in einem ersten Schritt alle unentgeltlichen Dienstleistungen als Leistungen für den *privaten Bedarf* des Steuerpflichtigen oder seines Personals. Diese Umsätze werden somit anderen (nicht unternehmerischen) Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt, so dass der Steuerpflichtige die darauf entfallende Ausgangsteuer zu berechnen hat.

29. Bei unentgeltlich erbrachten Dienstleistungen wird daher der Steuerpflichtige von vornherein als Endverbraucher behandelt. In einem zweiten Schritt sieht Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch vor, dass eine unentgeltliche Dienstleistung gleichwohl als *nicht* für den privaten Bedarf erbracht (und damit als entgeltliche Dienstleistung) angesehen werden kann, wenn die Verwendung dieser Dienstleistung dem *unternehmerischen* Zweck eines Steuerpflichtigen diene(8).

30. Wie aber wird diese Feststellung getroffen?

31. Nach Ansicht der Klägerin ist die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die der unentgeltlichen Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen zugrunde liegt. Wenn also ein Steuerpflichtiger eine unentgeltliche Dienstleistung mit dem *Ziel* erbringe, seinem Unternehmen zu dienen, solle diese Dienstleistung als Dienstleistung mit unternehmerischem Zweck im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie behandelt werden. Nach Ansicht der Klägerin sollten daher Unternehmensstrategien eines Steuerpflichtigen, die darauf abzielen, die Produktivität des Personals mittelbar durch die Verbesserung der Zufriedenheit und des Engagements der Mitarbeiter zu steigern, als unter den Begriff „unternehmerischer Zweck“ fallend anerkannt werden.

32. Wie ich in Nr. 28 dieser Schlussanträge dargelegt habe, geht Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Annahme aus, dass *alle* unentgeltlichen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger an sein Personal erbringt, als Dienstleistungen für unternehmensfremde Zwecke gelten. An dieser Stelle der Prüfung wird daher keine Beurteilung des konkreten fraglichen Umsatzes vorgenommen. Nach dieser Prämisse ist es für die Behandlung eines bestimmten Umsatzes nach Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie daher unerheblich, ob der Steuerpflichtige die Lieferung oder die Erbringung subjektiv für unternehmerische Zwecke oder für den privaten Bedarf bestimmt hat. War sie unentgeltlich, geht die Mehrwertsteuerrichtlinie davon aus, dass sie für den privaten Bedarf erfolgte.

33. Die besonderen Merkmale eines Umsatzes gewinnen nur dann an Bedeutung, wenn ein Steuerpflichtiger nachweisen will, dass ein bestimmter Umsatz, der in den Anwendungsbereich von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, tatsächlich nicht für private, sondern für unternehmerische Zwecke getätigt wurde. Die beiden wichtigsten Rechtssachen zur Auslegung dieser Bestimmung, Fillibeck(9) sowie Danfoss und AstraZeneca(10), zeigen, dass der Gerichtshof einen unternehmerischen Zweck ermittelt, indem er untersucht, ob die erbrachte Dienstleistung (in diesen Fällen ging es um kostenlose Beförderung bzw. kostenloses

Mittagessen) im Hinblick auf die Erfordernisse des *Unternehmens dieses bestimmten Steuerpflichtigen* „geboten“ war(11).

34. Ich kann nicht leugnen, dass das Abstellen auf den Begriff „geboten“ als Einführung eines gewissen Elements der Subjektivität verstanden werden kann. Dies ist im Wesentlichen das, was die Klägerin geltend macht und was sich aus einer natürlichen Lesart dieses Begriffs ergeben würde. Meines Erachtens muss man jedoch über die rein sprachliche Bedeutung des Begriffs hinausgehen und den von der Klägerin vorgeschlagenen Ansatz in einem weiter gefassten Kontext sehen.

35. Akzeptierte man nämlich die von einem Steuerpflichtigen behauptete unternehmerische Absicht als Kriterium, hätte dies zur Folge, dass es dem einzelnen Steuerpflichtigen überlassen bliebe, zu entscheiden, wann ein bestimmter Umsatz unternehmerischen Zwecken dient und somit nicht steuerpflichtig ist. Die Gerichte würden dadurch in die unangenehme Lage versetzt, diese unternehmerischen Entscheidungen hinsichtlich ihrer tatsächlichen Gebotenheit im Nachhinein anzweifeln zu müssen. Würde man zulassen, dass die Bedeutung des Begriffs „Gebotenheit“ der subjektiven Auslegung eines Mehrwertsteuerpflichtigen überlassen wäre, würde dies zudem zu dem unangemessenen Ergebnis führen, dass zwei Steuerpflichtige mit identischen steuerpflichtigen Leistungen im Rahmen der Ausübung einer identischen Tätigkeit gleichwohl zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen hinsichtlich der „Gebotenheit“ einer Dienstleistung kommen könnten. Dies würde die Möglichkeit eröffnen, einen ansonsten steuerpflichtigen Umsatz vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie auszunehmen. Es liegt auf der Hand, dass sich ein solches Ergebnis nicht mit der engen Auslegung dieser Bestimmung durch den Gerichtshof vereinbaren lässt(12).

36. Daher lese ich die Urteile Fillibeck(13) sowie Danfoss und AstraZeneca(14) so, dass sie sich der Auslegung der „Gebotenheit“ eines Umsatzes anhand zweier objektiv bestimmter Elemente nähern: erstens, das Vorliegen eines Zusammenhangs zwischen einer unentgeltlich erbrachten Dienstleistung und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen und zweitens, das Vorhandensein einer Kontrolle über die Inanspruchnahme dieser Dienstleistung, um sicherzustellen, dass sie tatsächlich im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen oder zur Förderung dieser Tätigkeit genutzt wird.

37. Das erste Element stellt sicher, dass die betreffende Dienstleistung im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen erbracht wird(15). Wie die Klägerin jedoch sowohl in ihren Erklärungen als auch in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, kann dieses Erfordernis nicht so eng ausgelegt werden, dass es erfordert, dass die unternehmerische Tätigkeit dieser Person ohne diese Dienstleistung unmöglich wäre.

38. Dessen ungeachtet lässt sich durch das Erfordernis der Gebotenheit auch nicht eine Dienstleistung abgrenzen, die gewöhnlich und allgemein mit unternehmerischer Tätigkeit jeder Art verbunden ist. So ist die Beförderung von Arbeitnehmern zur Arbeit und wieder zurück natürlich notwendig, um die Arbeit zu organisieren. Sie wird jedoch als solche nicht als „unternehmerischer Zweck“ im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen. Sie kann daher nicht unentgeltlich angeboten werden und nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Als der Gerichtshof im Urteil Fillibeck(16) die unentgeltliche Erbringung von Beförderungsleistungen als unternehmerische Leistung anerkannte, knüpfte er diese Leistung an die „Besonderheiten der Bauunternehmen“(17). Sie war daher unter diesen besonderen Umständen „geboten“, auch wenn der Gerichtshof die Beförderung zur Arbeit und zurück nicht im herkömmlichen Sinne des Wortes für geboten hielt.

39. Im Urteil Danfoss und AstraZeneca(18) kommt kein solches industriespezifisches Auswahlkriterium vor. Der Gerichtshof wies jedoch darauf hin, dass aus den „Eigenheiten der

Unternehmensorganisation“ hervorgehen müsse, dass die fraglichen unentgeltlichen Leistungen nicht für unternehmensfremde Zwecke erbracht wurden(19). So wurde ein kostenloses Mittagessen dennoch als einem unternehmerischen Zweck dienend anerkannt, weil es eng mit der spezifischen Organisation des Unternehmens des Steuerpflichtigen verbunden war (nämlich ein kostenloses Mittagessen, das nur während bestimmter Sitzungen im Unternehmen angeboten wurde)(20).

40. Auch wenn nicht zu leugnen ist, dass die Effizienzsteigerung, die sich aus der größeren Zufriedenheit der Arbeitnehmer ergibt, einen Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen aufweist, ist dieser Zusammenhang *allgemein* und damit nicht hinreichend spezifisch für die Eigenheiten der Tätigkeit des Steuerpflichtigen, so wie auch die Beförderung und die Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer allgemeine Interessen eines jeden Unternehmens sind. Daher unterscheiden sich unentgeltliche Geschenke zur Motivation der Arbeitnehmer nicht von kostenlosen Mittagessen oder kostenlosen Beförderungen. Sie fallen schlicht nicht unter den Begriff des „unternehmerischen Zwecks“, der Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie innewohnt, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass die besonderen Eigenheiten der Organisation des Unternehmens des Steuerpflichtigen oder andere besondere Umstände die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen „geboten“ machen, wodurch diese Dienstleistungen aus dem Bereich des privaten Bedarfs in den Bereich des „unternehmerischen Zwecks“ verschoben würden.

41. Das zweite Element – das der Kontrolle – stellt sicher, dass die fragliche Dienstleistung während ihrer gesamten Erbringung mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen verbunden bleibt. Das Vorliegen von Kontrolle ist objektiv zu beurteilen. Demnach muss nachgewiesen werden, dass *nur* der Steuerpflichtige zu jedem Zeitpunkt die beabsichtigte Endverwendung einer Dienstleistung bestimmt hat(21). So wurde im Urteil Fillibeck(22) Kontrolle dadurch begründet, dass das Bauunternehmen die Beförderungswege und -zeiten vorgab, hinsichtlich deren seine Arbeitnehmer keine Wahl hatten(23). Auch in der Rechtssache Danfoss und AstraZeneca(24) waren es die jeweiligen Arbeitgeber, die Zeit, Ort und Anlass der kostenlosen Mahlzeiten bestimmten, die im Rahmen von Sitzungen im Unternehmen an ihre Mitarbeiter abgegeben wurden(25).

42. Zwar schließt, wie die Klägerin bemerkt, das Element der Kontrolle als solches nicht die Möglichkeit aus, dass ein Arbeitnehmer aus der Nutzung von Gegenständen oder Dienstleistungen, die ihm von seinem Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, einen gewissen privaten Vorteil ziehen kann. Es ist in der Tat zweckmäßig und wirtschaftlich, unentgeltliche Beförderung zu einer schwer erreichbaren Baustelle und zurück zu erhalten oder Sandwichs bei langen oder wichtigen Sitzungen im Unternehmen. Der bloße Umstand, dass ein Arbeitnehmer aus einer von seinem Arbeitgeber unentgeltlich erbrachten Dienstleistung einen Nutzen zieht (dazu gehören, wie dies in der Regel der Fall ist, Heizung, allgemeine Sicherheitsmaßnahmen am Arbeitsplatz und Büromöbel), führt jedoch nicht dazu, dass der „unternehmerische“ Zweck dieser Gegenstände und Dienstleistungen verschwindet oder gemindert wird(26). Schließlich bestimmt und kontrolliert der Steuerpflichtige die Bereitstellung dieser Kostenelemente. Etwaige subjektive Vorteile, die sich daraus für die Arbeitnehmer ergeben, sind lediglich eine Nebenleistung zur „Hauptleistung“ der fraglichen Bereitstellung von Gegenständen oder Dienstleistungen(27).

43. Damit komme ich zu den vom nationalen Gericht vorgelegten Fragen.

2. **Die dem Gerichtshof gestellten Fragen**

44. Das vorliegende Gericht stellt drei Fragen. Mit seiner ersten Frage möchte es im Wesentlichen wissen, ob die Lieferung der fraglichen Gutscheine für die Zwecke des

Unternehmens der Klägerin oder für den privaten Bedarf im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie erfolgt ist. Die zweite und die dritte Frage bauen dann auf der Antwort auf, die der Gerichtshof auf die erste Frage geben wird. Mit ihnen soll in Erfahrung gebracht werden, ob die Antwort auf die erste Frage durch das Vorliegen eines unternehmerischen Zwecks für die Ausstellung der fraglichen Gutscheine beeinflusst wird (Frage 2) und ob dem Umstand, dass die Gutscheine für den Eigenbedarf des Personals bestimmt sind und für dessen private Zwecke verwendet werden können, irgendeine Bedeutung beigemessen werden kann (Frage 3).

45. Ich werde alle drei Fragen zusammen behandeln.

46. Vor dem Hintergrund, dass Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie erläutert, von der Prämisse ausgeht, dass Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger seinen Arbeitnehmern unentgeltlich erbringt, als für deren privaten Bedarf bestimmt zu behandeln sind, ist zunächst festzustellen, dass die von der Klägerin erbrachte Dienstleistung, die darin besteht, dass sie ihren Arbeitnehmern Gutscheine gewährt, die in Einzelhandelsgeschäften eingelöst werden können, in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt. Zur zweiten Frage des vorlegenden Gerichts ist darauf hinzuweisen, dass das subjektive Verständnis (oder die Absicht) des Steuerpflichtigen, dass diese Gutscheine einem unternehmerischen Zweck dienen, für diese Feststellung keinen Unterschied macht.

47. Wenn jedoch festgestellt werden kann, dass die fraglichen Dienstleistungen für die wirtschaftliche Tätigkeit der Klägerin „geboten“ waren, würde dies bedeuten, dass sie zu einem unternehmerischen Zweck erbracht wurden, auch wenn diese Dienstleistungen unentgeltlich angeboten wurden. Auf die dritte Frage des vorlegenden Gerichts ist daher zu antworten, dass es erforderlich ist, dass die fraglichen Dienstleistungen mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen verbunden sind und dass dieser als Erbringer dieser unentgeltlichen Dienstleistungen die Kontrolle über ihre Verwendung hat, um eine fortlaufende Verbindung mit seiner eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit oder deren Förderung sicherzustellen.

48. Im Vorlagebeschluss wird erläutert, dass das Above & Beyond-Programm Leistung und Verhalten der Arbeitnehmer mit Hilfe von Einkaufsgutscheinen fördern und belohnen soll. Diese Gutscheine konnten bei einer Reihe von teilnehmenden Einzelhändlern eingelöst werden. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin erklärt, dass sie keine Kenntnis darüber habe, was die Arbeitnehmer mit ihren Gutscheinen tun würden. Aus den Akten geht auch hervor, dass es keine andere Nutzungsbeschränkung als die der Auswahl eines teilnehmenden Einzelhändlers auf der Globoforce-Website gibt. Mit anderen Worten: Wie auch die Klägerin in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, konnte ein Arbeitnehmer die fraglichen Gutscheine ganz nach eigenem Ermessen und für seinen persönlichen Bedarf verwenden. Die Kontrolle über das Auszeichnungssystem erstreckt sich wohl nur auf die Frage, ob und auf welcher Stufe ein Arbeitnehmer für seine zusätzliche Arbeitsleistung belohnt wird.

49. Sollten diese Elemente bestätigt werden, wäre weder ein ausreichender Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin noch das Vorliegen von Kontrolle über die Verwendung der Gutscheine gegeben. Mit anderen Worten: Folgte man der vom Gerichtshof in den Urteilen Fillibeck(28) sowie Danfoss und AstraZeneca(29) entwickelten Prüfung, so wäre die Übergabe der fraglichen Gutscheine nicht als für die Erfordernisse des Unternehmens der Klägerin „geboten“ anzusehen. Der fragliche Umsatz würde daher als Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt unter die Standardregel des Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen.

B. Gutscheine und steuerpflichtige Umsätze

50. Ginge es im vorliegenden Fall um das Verschenken von Mikrowellen(30) oder anderen

einfachen Gegenständen oder Dienstleistungen, könnten meine Schlussanträge an dieser Stelle enden. Aufgrund der komplexen Natur von Gutscheinen sollte die obige Schlussfolgerung jedoch Anlass zum Nachdenken geben.

51. Sollte der fragliche Umsatz nämlich tatsächlich in den Anwendungsbereich von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, müsste die Klägerin die Mehrwertsteuerlast für den Wert dieser Gutscheine tragen, als wäre sie deren Endverbraucher. Wenn die Arbeitnehmer diese Gutscheine jedoch später gegen Gegenstände oder Dienstleistungen der teilnehmenden Einzelhändler einlösen, würden auch sie die Mehrwertsteuerlast für *denselben* Wert tragen. Die Mehrwertsteuer auf den Wert derselben Gutscheine würde also zweimal erhoben(31).

52. Vergleichen Sie dies mit der fiktiven Situation eines Steuerpflichtigen, der Mikrowellen an seine Angestellten verschenkt. Es käme zu keiner Doppelbesteuerung. Die Mehrwertsteuer wäre nur auf den Schenkungsvorgang zu erheben.

53. Es liegt auf der Hand, dass ein Ergebnis, das zu einer Doppelbesteuerung führt, schlecht mit dem Grundsatz der Steuerneutralität(32) (und, wie ich hinzufügen möchte, auch mit den Grundprinzipien der Gerechtigkeit) vereinbar ist.

54. Ich bin jedoch nicht davon überzeugt, dass dieses Ergebnis die automatische Begleiterscheinung des durch die Mehrwertsteuerrichtlinie geschaffenen Systems ist, das auf bestimmte Arten von Gutscheinen angewandt wird.

55. Wie aus dem Vorbringen der Parteien und der Erörterung in der mündlichen Verhandlung hervorgeht, scheint die erkennbare Forderung nach einer Besteuerung aller Umsätze mit Gutscheinen ihren Ursprung in einer fehlerhaften Auslegung des Urteils Astra Zeneca UK(33) zu haben. Durch die Einstufung der Übergabe eines Gutscheins als „Dienstleistung“, die von dem zugrunde liegenden Recht getrennt ist, hat der Gerichtshof nämlich diesen Umsatz angeblich zu einem unabhängigen steuerpflichtigen Umsatz gemacht.

56. Dem stimme ich nicht zu.

57. In der Rechtssache Astra Zeneca UK(34) bot der Arbeitgeber seinem Personal die Möglichkeit an, gegen deren Verzicht auf einen Teil ihrer Barvergütung Einkaufsgutscheine zu erhalten(35). In diesem Zusammenhang stellte der Gerichtshof fest, dass die Übergabe dieser Gutscheine für Mehrwertsteuerzwecke eine „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle(36). Dieser Schluss ist vollkommen gerechtfertigt: Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert die Lieferung von Gegenständen als „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, während Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Auffangdefinition enthält, nach der alle Lieferungen, die keine „Lieferungen von Gegenständen“ sind, *zwangsläufig* „Dienstleistungen“ darstellen.

58. Es wäre jedoch kurzsichtig, allein aus dieser Aussage zu schließen, dass die Übergabe von Gutscheinen automatisch zu einem unabhängigen Steuertatbestand wird. Abgesehen davon, dass diese Schlussfolgerung die Voraussetzungen des Art. 62 der Mehrwertsteuerrichtlinie außer Acht ließe, würde diese Schlussfolgerung auch die wirtschaftlichen und kommerziellen Gegebenheiten außer Acht lassen, indem sie zwei völlig unterschiedliche Umsätze miteinander vermengt, nämlich die Übergabe des Gutscheins auf der einen und die Übertragung des ihm zugrunde liegenden Rechts auf der anderen Seite(37).

59. Da es die *Lieferungen* von Gegenständen und die *Erbringung* von Dienstleistungen sind, die der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht aber die als Gegenleistung erbrachten Zahlungen(38), löst nämlich nicht jeder Umsatz gegen Entgelt einen Steuertatbestand aus, insbesondere dann

nicht, wenn er (künftige oder unbestimmbare) Rechte betrifft(39). Einfach ausgedrückt: Wenn keine vollständige Lieferung dieser Gegenstände oder Erbringung dieser Dienstleistungen erfolgt, kann kein Steuertatbestand entstehen(40).

60. Daher ist meines Erachtens zwischen der Übertragung eines Rechts „als solchem“ und der Übertragung eines „Rechts auf die künftige Lieferung oder Erbringung“ von Gegenständen und Dienstleistungen zu unterscheiden.

61. Die erstgenannte Art von Leistung unterliegt der Mehrwertsteuer, da sie für den Erwerber tatsächlich eine abgeschlossene Leistung darstellt, aufgrund deren er als Empfänger einer Dienstleistung angesehen werden könnte(41). Ein Steuertatbestand entsteht zu dem Zeitpunkt, zu dem das Recht „als solches“ übertragen wird und die Mehrwertsteuer in vollem Umfang bestimmt werden kann(42). Der Empfänger erhält nämlich das Recht, den empfangenen Gutschein zu nutzen, und zwar in der gleichen Weise, wie dieser Person das Recht zur Nutzung eines Rechts des geistigen Eigentums oder einer Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio übertragen würde.

62. Die letztgenannte Art von Situation, d. h. das „Recht auf eine künftige Lieferung oder Erbringung“ von Gegenständen oder Dienstleistungen, betrifft einen völlig anderen steuerpflichtigen Sachverhalt. Denken Sie an die Beispiele der Vorauszahlungsgutscheine für den Zugang zu einem Spa oder bestimmte Arten von Stadtkarten. Diese Arten von Leistungen können nur dann der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn alle maßgeblichen Elemente dieser Leistungen bereits zum Zeitpunkt der Ausführung eines bestimmten Umsatzes bekannt sind(43). Denn nur unter diesen Umständen haben die Vertragspartner hiermit ihre Absicht kundgetan, im Voraus alle mit der Lieferung oder Erbringung verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen(44). Wenn aber solche künftigen Leistungen noch nicht klar bestimmbar sind, können sie nicht zum Zeitpunkt allein des Übergangs des Rechts auf ihre Lieferung oder Erbringung der Mehrwertsteuer unterliegen (weil der Mehrwertsteuersatz natürlich noch nicht bestimmbar wäre)(45). In diesen Fällen verlagert sich der Steuertatbestand einfach „eine Stufe nach unten“ in der Umsatzkette auf den Zeitpunkt, zu dem das Recht auf diese Lieferung oder Erbringung übertragen wird oder zu dem alle Elemente dieser künftigen Leistung bekannt werden und die finanziellen Folgen dieser Lieferung oder Erbringung eintreten(46).

63. Diese Unterscheidung spiegelt sich in der Verwendung von Gutscheinen wie folgt wider.

64. Die Übergabe eines Gutscheins, der die Übertragung eines Rechts auf die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen „als solches“ darstellt, wird dadurch zu einer abgeschlossenen Leistung und damit zu einem einzelnen Steuertatbestand, dass ein Vorteil übertragen wird, der den Empfänger dieses Rechts zu einem (potenziell unmittelbaren) Verbraucher macht. Ebenso wird die Übergabe eines Gutscheins, der die Übertragung eines „Rechts auf eine künftige Lieferung oder Erbringung“ von Gegenständen oder Dienstleistungen darstellt, die hinreichend bestimmt oder bestimmbar sind, zu einer abgeschlossenen Dienstleistung und damit selbst zu einem Steuertatbestand (z. B. der Kauf eines Flugtickets). In diesem Fall wird das Recht auf eine künftige Lieferung oder Erbringung jedoch nur dadurch steuerpflichtig, dass alle Elemente über diese künftige Dienstleistung zum Zeitpunkt der Übertragung dieses Rechts bekannt sind (wodurch es im Wesentlichen der Übertragung eines Rechts „als solchem“ gleichgestellt wird)(47). In beiden Fällen würde der fragliche Umsatz (und in der Tat jeder Umsatz, der mit der Übertragung dieses Gutscheins verbunden ist) mehrwertsteuerpflichtig werden.

65. Im Gegensatz dazu kann die Übergabe eines Gutscheins, der ein „Recht auf eine künftige Lieferung oder Erbringung“ von Gegenständen und Dienstleistungen enthält und der die Kriterien für einen abgeschlossenen steuerpflichtigen Umsatz nicht erfüllt (d. h. bei dem nicht alle maßgeblichen Elemente bekannt sind), zum Zeitpunkt der Übertragung *nicht* als einzelner

Steuertatbestand gelten. In einem solchen Fall wird zu diesem Zeitpunkt keine Mehrwertsteuer fällig. Wie in Nr. 64 dieser Schlussanträge dargelegt, tritt nämlich der Tatbestand, der die Zahlung der Mehrwertsteuer auslöst, nur dann ein, wenn die Kriterien für die vollständige Bestimmung des zugrunde liegenden Rechts erfüllt sind. Dies wird in der Regel zu dem Zeitpunkt der Fall sein, zu dem der Verbraucher den Gutschein für einen gewünschten Gegenstand oder eine Dienstleistung einlöst.

66. Diese Schlussfolgerung wird durch die in der Richtlinie 2016/1065(48) festgelegten Regeln gestützt. Die Richtlinie erkennt an, dass die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen im derzeitigen Rechtsrahmen nicht hinreichend klar oder umfassend ist, und zielt daher darauf ab, spezielle Vorschriften für ihre mehrwertsteuerliche Behandlung festzulegen, um sie zu vereinfachen und zu harmonisieren(49). Diese Richtlinie ist auf den Sachverhalt der vorliegenden Rechtssache zwar nicht *ratione temporis* anwendbar(50), gibt aber allgemeine Hinweise darauf, wie die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen mit den allgemeinen Grundsätzen der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar bleibt(51).

67. Die Richtlinie 2016/1065 fasst die Übergabe von Gutscheinen „als solchen“ und von bestimmbaren Gutscheinen „für ein Recht auf eine künftige Lieferung oder Erbringung“ zu einer einzigen Kategorie von „Einzweck-Gutscheinen“ zusammen(52). Im Gegensatz dazu werden Gutscheine mit einem nicht bestimmbaren „Recht auf eine künftige Lieferung oder Erbringung“ als „Mehrzweck-Gutscheine“ eingestuft(53). Für die erstgenannte Art von Gutscheinen erklärt Art. 30b der Richtlinie, dass *jede Übertragung* dieser Gutscheine als einzelne Lieferung von Gegenständen oder Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und damit als einzelner Steuertatbestand anzusehen ist(54). Bei der letztgenannten Art wird die Mehrwertsteuer erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übergabe der Gegenstände oder der tatsächlichen Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erhoben. Keine vorangegangene Übertragung ist mehrwertsteuerpflichtig, auch nicht die Übertragung vom Steuerpflichtigen auf den Empfänger(55).

68. Aus diesen Gründen habe ich Zweifel daran, dass die Übertragung der Gutscheine, um die es im vorliegenden Fall geht, *tatsächlich* einen unabhängigen Steuertatbestand im Sinne von Art. 62 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt.

69. Natürlich verfügt nur das vorliegende Gericht über ausreichende tatsächliche Angaben, um abschließend zu bestimmen, wie die Gutscheine ursprünglich ausgestellt wurden (d. h. einschließlich oder ausschließlich Mehrwertsteuer), welche Art von Recht durch sie übertragen wird und wann (wenn überhaupt) Mehrwertsteuer entrichtet wurde.

70. Aus den begrenzten Angaben in den Gerichtsakten geht jedoch hervor, dass es sich bei dem fraglichen Umsatz um spezielle Vorauszahlungsgutscheine mit einem bestimmten Nennwert handelt, die bei dritten Einzelhändlern verwendet werden sollen. Dies würde bedeuten, dass die Mehrwertsteuer diesen Gutscheinen inhärent (d. h. im Nennwert vorhanden) wäre, so dass sie der Endverbraucher bei der Einlösung des Gutscheins bei einem bestimmten Einzelhändler hätte entrichten müssen (wobei dieser wiederum die Ausgangsteuer berechnen würde).

71. Es liegen auch keine hinreichenden Angaben zur Art der Gutscheine vor, um die es im vorliegenden Fall geht, d. h., ob diese Gutscheine nur für eindeutig bestimmte oder bestimmbare Artikel oder für beliebige von den teilnehmenden Einzelhändlern angebotene Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet werden können. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin jedoch bestätigt, dass zum Zeitpunkt ihrer Übergabe keine Gewissheit hinsichtlich der Arten von Gegenständen oder Dienstleistungen besteht, für die diese Gutscheine verwendet werden (und damit auch nicht hinsichtlich der auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldeten Mehrwertsteuer). Die Klägerin hat nämlich erläutert, dass die fraglichen Gutscheine nach den durch die Richtlinie 2016/1065 eingeführten Änderungen „Mehrzweck-Gutscheinen“ gleichgestellt

würden. Sollte dies vom vorlegenden Gericht bestätigt werden, zeigte sich in der Tat, dass nach der in Nr. 62 dieser Schlussanträge angeführten Rechtsprechung die Abgabe dieser Gutscheine durch die Klägerin an ihr Personal lediglich die Übertragung eines „Rechts auf eine künftige Lieferung oder Erbringung“ von (noch unbestimmten) Gegenständen oder Dienstleistungen darstellt.

72. In einem solchen Fall bliebe der fragliche Umsatz für Mehrwertsteuerzwecke zum Zeitpunkt der Übergabe zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern unvollständig und damit nur eine Vorstufe zum tatsächlichen (und späteren) Verbrauch der künftigen Lieferung der fraglichen Gegenstände und/oder Erbringung der fraglichen Dienstleistungen(56). Die Übertragung der Gutscheine zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern würde daher keinen Steuertatbestand im Sinne von Art. 62 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen(57).

73. Auf diese Weise würde die Mehrwertsteuer nur einmal auf die beiden mit der Verwendung dieser Gutscheine verbundenen Umsätze erhoben(58), der Grundsatz der Steuerneutralität würde gewahrt und die wirtschaftlichen Gegebenheiten des Umsatzes würden berücksichtigt. Wäre dieses Ergebnis nicht dem von der Beklagten und der Kommission offenbar vertretenen vorzuziehen?

V. Ergebnis

74. Abschließend schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Sind bei der Übertragung eines Gutscheins von einem Steuerpflichtigen auf sein Personal nicht alle maßgeblichen Angaben zum Anspruch auf eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung einer Dienstleistung bereits bekannt, stellt diese Übertragung keinen steuerbaren Umsatz im Sinne von Art. 62 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dar.

Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz diese Voraussetzungen erfüllt.

Hilfsweise schlage ich dem Gerichtshof vor, die ihm gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

Die unentgeltliche Übertragung von Gutscheinen an Arbeitnehmer durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen eines Mitarbeiter-Anerkennungssystems für Arbeitnehmer wie im vorliegenden Fall, ohne dass dieser Steuerpflichtige eine Verbindung zu seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verlangt oder Kontrolle über die Verwendung dieser Gutscheine ausübt, stellt eine Lieferung „für den privaten Bedarf [des Steuerpflichtigen], für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dar.

Für dieses Ergebnis ist es unerheblich, dass der Steuerpflichtige mit der Ausstellung solcher Gutscheine einen unternehmerischen Zweck verfolgt.

1 Originalsprache: Englisch.

2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

3 Der Vollständigkeit halber weise ich darauf hin, dass gemäß Art. 26 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie „die Mitgliedstaaten ... Abweichungen von Absatz 1 vorsehen [können], sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen“. Im vorliegenden Fall gibt

es keinen Hinweis darauf, dass das Vereinigte Königreich von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hat.

4 Vgl. Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie Urteile vom 5. Februar 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, Rn. 14), und vom 1. April 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, Rn. 10).

5 Urteil vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, Rn. 26).

6 Vgl. u. a. Urteile vom 8. März 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 27), vom 23. April 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, Rn. 41), und vom 9. Juli 2015, Trgovina Prizma (C?331/14, EU:C:2015:456, Rn. 21).

7 Vgl. z. B. Urteil vom 27. Juni 1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, Rn. 12). Vgl. auch 30. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie. Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, Rn. 25), vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, EU:C:2005:47, Rn. 23), und vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, Rn. 46 bis 48).

8 Vgl. Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

9 Urteil vom 16. Oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).

10 Urteil vom 11. Dezember 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

11 Vgl. in diesem Sinne die Urteile vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, Rn. 29), und vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, Rn. 59).

12 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, Rn. 26 und 29), und vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, Rn. 57 und 58).

13 Urteil vom 16. Oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).

14 Urteil vom 11. Dezember 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

15 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, Rn. 21), vom 8. März 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 29), vom 23. April 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, Rn. 46), und vom 22. März 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, Rn. 38 bis 41). Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:218, Nr. 65), und in der Rechtssache Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2008:769, Nr. 46).

16 Urteil vom 16. Oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).

17 Ebd., Rn. 32.

18 Urteil vom 11. Dezember 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

19 Ebd., Rn. 63.

20 Ebd., Rn. 59 und 60.

- 21 Vgl. entsprechend Urteil vom 17. Juli 2014, BCR Leasing IFN (C?438/13, EU:C:2014:2093, Rn. 26).
- 22 Urteil vom 16. Oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 23 Ebd., Rn. 22, und Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:19, Nr. 44).
- 24 Urteil vom 11. Dezember 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 25 Ebd., Rn. 53 und 60.
- 26 Urteile vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, Rn. 30), und vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, Rn. 62).
- 27 Vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung). Für eine Erklärung der der Ausnahme dieser Nebenleistungen zugrunde liegenden Gründe vgl. auch Urteil vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, Rn. 30).
- 28 Urteil vom 16. Oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Urteil vom 11. Dezember 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 30 In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission die unentgeltliche Abgabe von Mikrowellen ins Spiel gebracht, um die Erörterung der Anwendung von Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zu vereinfachen und damit an die generelle Verpflichtung des Steuerpflichtigen zu erinnern, bei allen Geschenksumsätzen die Ausgangssteuer zu berechnen.
- 31 Dies gilt natürlich nur dann, wenn die Mehrwertsteuer auf den Gutschein nicht im Preis ausgedrückt war und zum Zeitpunkt der Ausstellung bereits berechnet wurde. Dies ist jedoch nur möglich, wenn der genaue Betrag der Mehrwertsteuer bereits zu genau diesem Zeitpunkt bekannt ist.
- 32 Vgl. entsprechend Urteil vom 30. September 2021, Icade Promotion (C?299/20, EU:C:2021:783, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch allgemeiner im Hinblick auf den Zusammenhang des Grundsatzes der Steuerneutralität mit der Doppelbesteuerung Urteil vom 27. September 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Urteil vom 29. Juli 2010 (C?40/09, EU:C:2010:450).
- 34 Ebd.
- 35 Ebd., Rn. 24.
- 36 Ebd., Rn. 26.
- 37 Vgl. z. B. Urteile vom 24. Oktober 1996, Argos Distributors (C?288/94, EU:C:1996:398, Rn. 15), vom 3. Mai 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, Rn. 32), und vom 5. Juli 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, Rn. 32).

- 38 Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Ebd., Rn. 50, und Urteil vom 16. Dezember 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, Rn. 31 und 32).
- 40 Vgl. entsprechend Urteile vom 16. Dezember 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, Rn. 24 und 32), vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, Rn. 44 bis 51), sowie vom 5. Juli 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, Rn. 54).
- 41 Urteil vom 29. Februar 1996, Mohr (C?215/94, EU:C:1996:72, Rn. 22). Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 5. Juli 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, Rn. 45).
- 42 Urteil vom 16. Dezember 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, Rn. 32).
- 43 Urteile vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, Rn. 48), vom 3. Mai 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, Rn. 26), vom 19. Dezember 2012, Orfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832, Rn. 29), und vom 23. Dezember 2015, Air France-KLM und Hop!-Brit Air (C?250/14 und C?289/14, EU:C:2015:841, Rn. 39).
- 44 Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, Rn. 47).
- 45 Ebd., Rn. 50.
- 46 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Dezember 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, Rn. 32), durch welches sichergestellt wird, dass, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung in Frage gestellt hat, die Mehrwertsteuer von „jemandem“ geschuldet wird.
- 47 Vgl. insbesondere Urteil vom 19. Dezember 2012, Orfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832, Rn. 40).
- 48 Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen (ABl. 2016, L 177, S. 9) (im Folgenden: Richtlinie 2016/1065).
- 49 Ebd., Erwägungsgründe 1, 2 und 13.
- 50 Ebd., Art. 2 und 15. Erwägungsgrund.
- 51 Ebd., zweiter Erwägungsgrund. In diesem Sinne schafft die Richtlinie 2016/1065 eigentlich keine neuen Regeln für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen, sondern gibt lediglich klarer wieder, was schon geltendes Recht war. Vgl. in dieser Hinsicht Terra, B., Kajus, J., „13.2.2.1. The voucher Directive“, *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021, und Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, *Intertax*, Bd. 45(2), 2017, S. 156.
- 52 Ebd., Richtlinie 2016/1065, Art. 30a Abs. 2.

53 Ebd., Art. 30a Abs. 3.

54 Ebd., Art. 30b Abs. 1.

55 Ebd., Art. 30b Abs. 2.

56 Vgl. entsprechend Urteil vom 16. Dezember 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, Rn. 25 bis 30).

57 Wie in Nr. 70 dieser Schlussanträge erläutert, entstünde der Steuertatbestand erst später, wenn der Mitarbeiter den Gutschein bei einem teilnehmenden Einzelhändler einlösen will.

58 Obwohl die Klägerin bei der Einfuhr der Gutscheine von außerhalb der Europäischen Union natürlich Mehrwertsteuer zahlen musste. Nach dem Beschluss des vorliegenden Gerichts geschah dies nach der Reverse-Charge-Methode (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft). Vgl. im Einzelnen Nr. 13 dieser Schlussanträge.