



- 5 . Bei jedem Treffen schenkt die Kosmetik-Beraterin der Gastgeberin als Anerkennung für die Veranstaltung des Treffens einen Tiegel Schönheits-Crème, den sie bei der NYC für 1,50 UKL - gegenüber einem normalen Großhandelspreis von 10,14 UKL - erworben hat .
- 6 . Die "Comissioners of Customs and Excise" setzten jedoch die Mehrwertsteuer für 1984 auf der Grundlage des letztgenannten Betrages fest und beriefen sich hierbei auf Section 10 ( 3 ) des Valü Added Tax Act 1983, der lautet : "Erfolgt die Lieferung oder Leistung nicht gegen eine Gegenleistung oder besteht die Gegenleistung ganz oder zum Teil nicht in Geld, so gilt als ihr Wert der übliche Marktwert ."
- 7 . Die NYC hielt diese Bestimmung für einen Verstoß gegen Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, berief sich auf dessen unmittelbare Wirkung, focht die Steuerfestsetzung vor dem Valü Added Tax Tribunal London an und machte geltend, die Steuer dürfe nur nach dem Betrag von 1,50 UKL festgesetzt werden, den die Kosmetik-Beraterinnen für den als "Geschenk" gedachten Tiegel bezahlt hätten .
- 8 . Das nationale Gericht hielt es für entscheidungserheblich, welche Besteuerungsgrundlage in einem solchen Fall zu Grunde zu legen sei, und legte diese Frage dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vor .
- 9 . Es handelt sich im wesentlichen um die Frage, welches im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die für den vom Unternehmen den Kosmetik-Beraterinnen gelieferten Geschenk-Tiegel erhaltene "Gegenleistung" ist : Ist es nur der tatsächlich dafür gezahlte Preis oder umfasst sie mehr, und falls ja, worin besteht dieses "Mehr"?
- 10 . Dieses Problem ist darauf zurückzuführen, daß der Begriff der "Gegenleistung" in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a nicht genau definiert und es daher schwierig ist, ihn auf einen Sachverhalt wie den der Vorabentscheidungsfrage zugrundeliegenden anzuwenden .
- 11 . Die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie ( 2 ) erwähnt in Artikel 8 Buchstabe a den gleichbedeutenden Begriff "Gegenwert", zu dem der Gerichtshof bereits in seinem Urteil vom 5 . Februar 1981 ( 3 ) Stellung zu nehmen hatte .
- 12 . Da der Gerichtshof - in einem späteren Urteil ( 4 ) - bereits hervorgehoben hat, daß im Hinblick auf die "gemeinsame gesetzgeberische Zielsetzung" der beiden Richtlinien bei der Auslegung der Sechsten Richtlinie die Rechtsprechung zur Zweiten Richtlinie zu berücksichtigen ist, sollen bei der Auslegung des Begriffs "Gegenleistung" die in dem genannten Urteil vom 5 . Februar 1981 herausgearbeiteten Grundsätze in Erinnerung gerufen werden .
- 13 . Diesem Urteil ( Randnrn . 8 bis 14 der Entscheidungsgründe ) lassen sich folgende Auslegungsgrundsätze entnehmen :
- a ) Der auszulegende Begriff (" Gegenwert" oder "Gegenleistung ") ist in einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts enthalten, die hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, so daß die Auslegung des Begriffs nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaates gestellt werden kann .

b) Wie in Nummer 13 des Anhangs A der Zweiten Richtlinie ( der nach Artikel 20 Bestandteil dieser Richtlinie ist ) erläutert wird, ist unter dem Begriff "Gegenwert" ( und folglich auch unter "Gegenleistung " ) "alles zu verstehen, was als Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstandes oder für die Dienstleistung erhalten wird, einschließlich der Nebenkosten ( Verpackung, Beförderung, Versicherung usw. ), d . h . nicht nur die vereinnahmten Geldbeträge, sondern z . B . auch der Wert der im Tausch erhaltenen Gegenstände ..." ( Hervorhebung von mir ).

c ) Wie aus der Vorschrift des Artikels 8 Buchstabe a in Zusammenhang mit Artikel 2 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie ( deren Bestimmungen jeweils Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a bzw . Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie entsprechen ) hervorgeht, unterliegen der Mehrwertsteuer grundsätzlich nur die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die entgeltlich ausgeführt werden .

d ) Damit die genannten Voraussetzungen als erfüllt angesehen werden können, muß ein unmittelbarer ( synallagmatischer ) Zusammenhang zwischen der erbrachten Lieferung eines Gegenstandes ( oder der Dienstleistung ) und der erhaltenen Gegenleistung bestehen .

e) Aus der Verwendung der Formulierungen "gegen Entgelt" und "was als Gegenleistung ... erhalten wird" - sowie aus der Vorschrift des Artikels 9 der Zweiten Richtlinie ( Artikel 12 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ) bezueglich des Normalsatzes der Steuer - ergibt sich, daß es möglich sein muß, den Gegenwert ( oder die Gegenleistung ) für die Lieferung eines Gegenstandes ( oder für eine Dienstleistung ) in Geld auszudrücken; es ergibt sich weiter, daß diese Gegenleistung ein "subjektiver Wert" ist, da die Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert .

14 . Wie sind diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall anzuwenden?

15 . Beginnen wir mit der Bedeutung der Gegenleistung .

16 . Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a legt ganz eindeutig fest, daß sich die Gegenleistung nicht auf Geldzahlungen beschränkt, vielmehr "alles ( ist ), was ( 5 ) den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze ( Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen ) vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll ." Da die Richtlinie nicht besonders festlegte, was unter diesem Ausdruck zu verstehen ist, wollte sie ihm naturgemäß den grösstmöglichen Bedeutungsumfang zugestanden wissen . Genau dies entspricht im übrigen auch den Zielsetzungen des Mehrwertsteuer-Systems : ein allgemeines System der Besteuerung des Verbrauchs, das neutral hinsichtlich der Struktur der Umsätze ist und damit möglichst alle Umsätze in allen Produktions - und Vertriebsstufen erfasst ( vgl . die fünfte Begründungserwägung der ersten Richtlinie ( 6 ) .

17 . Alle gegen Entgelt ausgeführten Umsätze ( Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen sowie Einfuhren von Gegenständen ) werden damit vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst ( Artikel 2 der Sechsten Richtlinie ) .

18 . Das Bemühen des Rates, in einer für die gesamte Gemeinschaft einheitlichen Form die gesamte Besteuerungsgrundlage zu regeln, lässt sich im übrigen auch der Definition der steuerbaren Umsätze ( Artikel 5 und 6 ) entnehmen, die verschiedene Vorgänge mit der Lieferung von Gegenständen und mit Dienstleistungen gegen Entgelt gleichstellt .

19 . Müsste man aus der Gegenleistung irgendeine Form der Leistung - wie z . B . Dienstleistungen im Austausch gegen eine Lieferung von Gegenstände - ausgrenzen, so würde sich die Tür für eine Steuerumgehung öffnen, die eine Durchsetzung der Ziele der Sechsten Richtlinie verhindern, einen Teil der steuerbaren Umsätze der Besteuerung entziehen und gegebenenfalls Verzerrungen bei der steuerlichen Behandlung von Sachverhalten hervorrufen

würde, die unter wirtschaftlichen und kaufmännischen Gesichtspunkten im wesentlichen gleichgelagert sind .

20 . Dienstleistungen sind im übrigen a priori nicht aus dem Begriff der Gegenleistung ausgliedert, da es sonst nicht schwierig wäre, der Besteuerung zu entgehen .

21 . Es ist sicherlich richtig, daß bei der Erhellung des Begriffs des "Gegenwerts" Anhang A Nummer 13 der Zweiten Richtlinie nur den "Wert der im Tausch erhaltenen Gegenstände" und nicht auch den Wert der geleisteten Dienste anführt .

22 . Es handelt sich indessen um eine beispielhafte Anführung, die man deswegen nicht als abschließend oder wörtlich verstehen darf .

23 . Die Bezugnahme auf Gegenstände erklärt sich gewiß dadurch, daß dieser Fall am häufigsten vorkommt; man könnte indessen auch einräumen, daß die Nichterwähnung der Dienstleistungen durch den Gesetzgeber vielleicht Ausdruck der praktischen Schwierigkeiten ist, zu denen deren Berücksichtigung in gewissen Fällen führt ( 7 ).

24 . Bemerkte sei ferner, daß bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage nicht jeder Vorteil von Bedeutung ist, den der Lieferant aus dem Umsatz ziehen kann, sondern nur der, den er als Gegenleistung für seine Lieferung erhält, was dem von NYC angeführten Beispiel des Verkaufs von Erzeugnissen einer Fabrik zu Niedrigpreisen, um veraltete Lagerbestände abzustossen, jegliche Berechtigung nimmt .

25 . Es muß indessen - zweite Voraussetzung - zwischen der Dienstleistung und dem gelieferten Gegenstand ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen, der diese Dienstleistung als Gegenleistung für diese Lieferung erscheinen lässt .

26 . Alles hängt von dem abgeschlossenen Vertrag ab .

27 . Vorliegend lässt der Akteninhalt - insbesondere der Vorlagebeschluss - etwa folgende Situation zutage treten .

28 . Der Tiegel Verjüngungscrème wird der Kosmetik-Beraterin zum Preis von 1,50 UKL gegen deren Verpflichtung geliefert, ihn einer Gastgeberin als Belohnung für die Veranstaltung einer Party zu schenken, bei der die Produkte der Gesellschaft NYC verkauft werden sollen .

29 . Der Crèmetiegel kann dieser Zweckbestimmung nicht entfremdet werden, insbesondere nicht an Verbraucher zu einem höheren Preis verkauft werden als dem, für den er der Kosmetik-Beraterin geliefert worden ist .

30 . Dieser Preis kann als blosser Teil der Bezahlung des Tiegels angesehen werden; wenn das Unternehmen ihn der Kosmetik-Beraterin zu einem so niedrigen Preis liefert, so aus dem Grund, weil sie als Gegenleistung von der Kosmetik-Beraterin zugleich eine Dienstleistung erhält, die darin besteht, eine Gastgeberin zu besorgen und die Veranstaltung der Party zu fördern .

31 . Gegen ein solches Verständnis wird man einwenden, daß die Aufgabe, eine Gastgeberin zur Veranstaltung eines Treffens zu finden, keine Dienstleistung gegenüber NYC darstelle, sondern eher einen Dienst, den die Kosmetik-Beraterin in ihrem eigenen Interesse durchführe . Finde nämlich das Treffen nicht statt, dann bleibe die Kosmetik-Beraterin - die dem Großhändler die Produkte schon bezahlt hat - im Besitz unverkaufter Produkte oder könne sie zumindest erst zu einem späteren Zeitpunkt verkaufen, während die NYC von der Kosmetik-Beraterin bereits bezahlt worden sei und es ihr gleichgültig sein dürfte, ob diese die gezahlten Beträge wieder hereinbringe oder nicht .

32 . So verhält es sich aber nicht .

33 . NYC hat ein Interesse daran, daß die Party stattfindet, denn der regelmässige Absatz ihrer Produkte hängt, da dies allem Anschein nach ihre einzige Vertriebsmethode ist, von der Häufigkeit solcher Parties und folglich von der Beteiligung der Kosmetik-Beraterinnen an deren Veranstaltung ab .

34 . Aus diesem - und sicherlich nur aus diesem - Grund ist NYC bereit, den als Geschenk gedachten Tiegel zu einem so niedrigen Preis zu liefern . Ginge es nur um das Interesse der Kosmetik-Beraterin, dann wäre es nur folgerichtig, wenn der Großhändler von ihr den normalen Preis des Produktes verlangen und sie die Gesamtkosten des Geschenks ( gegebenenfalls mit irgendeinem Rabatt ) zu ihren Lasten übernehmen würde, die sie dann aus dem Ergebnis der zu einem über dem Großhandelspreis liegenden Einzelhandelspreis durchgeführten Verkäufe decken müsste .

35 . Wie sich aus den Akten ergibt, muß der Tiegel, wenn die Kosmetik-Beraterin dem Großhändler nicht die kombinierte Dienstleistung erbringt - d . h . keine Gastgeberin findet, die ihr eine Party veranstaltet -, zurückgegeben oder mit seinem normalen Großhandelspreis bezahlt werden, was einen ausreichenden Beleg für die Feststellung liefert, daß die Gegenleistung deshalb nicht nur aus 1,50 UKL besteht .

36 . Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ( die NYC ) hat, um ihre Demonstration der Unhaltbarkeit der vorstehend dargestellten Position zu belegen, das Beispiel des Verkaufes einer bestimmten Ware für einen wesentlich niedrigeren als den normalen Preis ( gegebenenfalls einen symbolischen Preis ) gegen die Verpflichtung seitens des Käufers angeführt, künftig grössere Mengen dieser Ware zu kaufen . Für die Klägerin NYC stellt diese Verpflichtung - wie in dem Fall, der Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist - lediglich einen Bestandteil einer Gesamtabsprache zwischen den beiden Parteien dar, der trotz des Wertes, den er tatsächlich für den Lieferanten haben mag, bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nicht in die Gegenleistung einbezogen werden dürfe . In der Sitzung hat sich der Vertreter der portugiesischen Regierung ebenfalls auf dieses Beispiel bezogen und dargelegt, daß es nicht mit dem Fall, der Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits sei, verglichen werden könne, da es doch keinen unmittelbaren Zusammenhang gebe zwischen dem Preisnachlaß und dem Versprechen, später weitere Mengen zum normalen Preis zu erwerben .

37 . Nach meinem Dafürhalten lässt sich dem angeführten Beispiel kein entscheidendes Argument entnehmen .

38 . Denn hier gilt ein Entweder-Oder : Entweder sind die beiden miteinander verglichenen Situationen, wie die portugiesische Regierung vorgetragen hat, vollkommen verschieden, weil wir es in dem von der NYC gebildeten Beispiel mit unter unterschiedlichen Bedingungen getätigten steuerbaren Umsätzen zu tun haben, die zeitlich auseinander liegen, ohne daß ein hinreichender Zusammenhang zwischen ihnen bestünde; oder aber es liegen objektive Merkmale vor, die es gestatten, sie als gleichgelagert anzusehen, und die gegebenenfalls zum gleichen Ergebnis führen . An die letztgenannte Möglichkeit ließe sich z . B . bei einer Fallgestaltung denken, in der die Parteien vereinbart haben, daß der Käufer den Unterschied zwischen dem normalen und dem ermässigten Preis erstatten müsse, wenn er sein Versprechen, später weitere Mengen der Ware zu verkaufen, nicht einhalte . In diesem Fall dürfte sich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Preisermässigung und der eingegangenen Verpflichtung mit der Möglichkeit einer genauen "subjektiven" Bewertung der versprochenen Dienstleistung und der als Gegenleistung für den gelieferten Gegenstand erbrachten Leistung erkennen lassen . Es müsste aber gleichwohl gezeigt werden, daß es sich angesichts des Umfangs der Ermässigung nicht um - grundsätzlich nicht zur Besteuerungsgrundlage gehörende ( Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ) - blosse Rabatte oder Rückvergütungen handelt, die später berichtigt oder

aufgehoben wurden .

39 . In dem Fall, der Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist, lässt es das Vorhandensein eines besonderen Zusammenhangs zwischen der Lieferung des Tiegels an die Kosmetik-Beraterin ( zu einem niedrigeren als dem normalen Preis ) und deren Versprechen, die Veranstaltung einer privaten Party zu fördern, noch zu, diese Situation von der anderen zu unterscheiden, bei der ein oder mehrere Tiegel zu diesem Preis gegen das nicht konkretisierte Versprechen geliefert werden, Parties zum Verkauf der Produkte von NYC ganz allgemein zu veranstalten . In diesem zuletzt angeführten Fall wäre es sicherlich viel schwieriger, von einer spezifischen Gegenleistung für die Lieferung des Produkts zu einem niedrigeren als dem üblichen Preis zu sprechen .

40 . Im einen wie im anderen Fall werden die anteiligen Kosten der Tiegel, für die seitens der Kosmetik-Beraterin keine Rückerstattung in Geld erfolgt, naturgemäß beim Unternehmen als allgemeine Betriebskosten verbucht und je nachdem vom Gewinn abgezogen oder in die Preiskalkulation für die von ihm normal verkauften Waren einbezogen . Wir haben es daher mit einfachen Buchführungsmaßnahmen zu tun, die mit den Finanz - oder Liquiditätsentscheidungen des Unternehmens verknüpft sind und in keiner Weise die Natur der betreffenden Umsätze berühren, gleichgültig, welche Gegenleistungen auch immer mit ihnen verbunden sind .

41 . Die vorstehenden Erwägungen ( sowie der hohe Nachlaß von ca . 86 % auf den Großhandelspreis ) rechtfertigen es daher, eine Anwendung der Regelung für Rabatte und Rückvergütungen in Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie schlichtweg auszuschließen . Diese Begriffe haben mit dem Synallagma, das hier vorliegt, nichts zu tun .

42 . Was den Dienst anbetrifft, den die Gastgeberin ihrerseits durch die Zurverfügungstellung ihrer Wohnung und die Mithilfe bei der Veranstaltung der Party erbringt, so fällt sie aus dem Rahmen der Beziehungen zwischen der Kosmetik-Beraterin und dem Großhändler NYC heraus und darf daher bei der Definition der Gegenleistung beim Verkauf von NYC an die Kosmetik-Beraterin nicht berücksichtigt werden . Die Beziehungen zwischen der Kosmetik-Beraterin und der Gastgeberin sind mithin in einer anderen Phase des Vertriebsprozesses angesiedelt .

43 . In dieser Phase wäre - Steuerpflicht der Kosmetik-Beraterinnen unterstellt - die unentgeltliche Weitergabe des Tiegels an die Gastgeberin für sich genommen - unabhängig von der Einstufung als Gegenleistung für die Dienstleistung der Gastgeberin - grundsätzlich steuerpflichtig . Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie stellt, worauf der Vertreter der portugiesischen Regierung in der Sitzung hingewiesen hat, die Entnahme aus dem Unternehmen zum Zwecke einer unentgeltlichen Zuwendung einer Lieferung gegen Entgelt gleich, wobei die Besteuerungsgrundlage nach Maßgabe des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b festgelegt wird .

44 . Dem wäre nur dann nicht so, wenn die Lieferung als "Geschenk von geringem Wert" oder als ein "Warenmuster" angesehen werden könnte, die gemäß Artikel 5 Absatz 6 von der Gleichstellung mit entgeltlichen Lieferungen ausgenommen sind . Angesichts des Preises des betreffenden Produkts scheint es indessen zumindest zweifelhaft zu sein, daß diese Regelung vorliegend angewandt werden kann .

45 . Der Selbstkostenpreis zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage nach Maßgabe des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b wäre in Wirklichkeit 10,14 UKL, was dem normalen Großhandelspreis des Produktes, der Besteuerungsgrundlage in der vorangegangenen Vertriebsphase, entsprechen würde .

46 . So lässt sich letztendlich sagen, die Gastgeberin erhalte für die Veranstaltung des Treffens ein Geschenk im Werte von 10,14 UKL ( oder auch von 12,95 UKL, dem Einzelhandelspreis für das Produkt ) und nicht nur von 1,50 UKL, was bei der Annahme, dieser Betrag sei die einzige von NYC erhaltene und als solche steuerpflichtige Gegenleistung, nur logisch wäre .

47 . Soll die erbrachte Dienstleistung als ein Teil der Gegenleistung für den gelieferten Gegenstand und damit als Teil der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer betrachtet werden können, so muß - als dritte Voraussetzung - hinzukommen, daß sie bewertet und in einem Geldbetrag ausgedrückt werden kann . Wie der Gerichtshof bereits klargestellt hat, muß dieser "Gegenwert" ein "subjektiver Wert" sein und nicht ein nach objektiven Kriterien geschätzter .

48 . In einem Fall wie dem vorliegenden lässt sich nicht a priori ausschließen, daß diese Voraussetzungen vorliegen .

49 . Die Vertragsparteien ( NYC und die Kosmetik-Beraterinnen ) haben den Großhandelspreis für den gelieferten Gegenstand ( den Geschenktiegel ) im Austausch gegen eine Dienstleistung herabgesetzt, die in der Förderung einer Party bestand .

50 . Der Umstand, daß der Preis nur herabgesetzt wurde, wenn die Party mit dem Geschenk an die Gastgeberin tatsächlich stattfand, beweist, daß die Parteien subjektiv dem geleisteten Dienst einen diesem Preisnachlaß entsprechenden Wert beigelegt haben . Da der Teil des Preises für den Gegenstand, der anfangs nicht bezahlt wurde, nachgezahlt werden musste, wenn die Party nicht zustande kam, bedeutet dies, daß insoweit der Gegenstand entweder mit dem geleisteten Dienst oder mit einem Geldbetrag an Stelle dieses Dienstes bezahlt wird .

51 . Es ist daher nach meinem Dafürhalten berechtigt, diesen Wert deshalb zu besteuern, weil er selbst Teil einer Gegenleistung innerhalb eines gegenseitigen Vertrages ist, bei dem eine der Parteien einen Gegenstand liefert und die andere sie teilweise in Geld und teilweise mit einer Dienstleistung bezahlt, zu deren Erbringung sie sich verpflichtet .

52 . Bei einem Tauschgeschäft gilt letztendlich der Wert jeder Leistung als Gegenleistung ( oder Gegenwert ) der anderen Leistung .

53 . Was das Problem weniger klar erscheinen lässt, ist der Umstand, daß das britische Gesetz sich auf den Normalwert ( " open market valü " ) des gelieferten Gegenstandes oder der geleisteten Dienste als Besteuerungsgrundlage bezieht .

54 . Dieser Begriff ist in seiner Anwendung auf den vorliegenden Fall mehrdeutig .

55 . Es geht nämlich um die Ermittlung des von den Parteien der Gegenleistung tatsächlich bemessenen Wertes, damit dieser dann als Besteuerungsgrundlage verwendet werden kann .

56 . Sicherlich läuft die Ermittlung dieses Wertes unter den Umständen des Falles auf die Berücksichtigung des unter normalen Umständen für diese Art von Gegenständen beim Verkauf zum Wiederverkauf angewandten Großhandelspreises hinaus .

57 . So, wie indessen die "Comissioners" die britische Vorschrift angewandt haben, ging es dabei strenggenommen nicht um die Ermittlung der Gegenleistung durch Anwendung eines wirklichen und eigentlichen Begriffs des Normalwertes als etwas Fiktivem und von den Inhalten des durchgeführten Geschäfts wie von der zwischen den Vertragsparteien geschaffenen synallagmatischen Beziehung Losgelöstem .

58 . In einer Sache wie der vorliegenden besteht zwischen den wechselseitigen Leistungen eine solche Beziehung, daß der Wert erkennbar wird, den die Vertragspartner der Dienstleistung bemessen haben, die Teil einer Gegenleistung war . Die Ermittlung dieses Wertes erfolgt

unmittelbar durch Berücksichtigung des normalen Großhandelspreises des Produktes; aber auch hier handelt es sich nicht um einen abstrakten Wert, sondern um einen konkreten Preis, der zwischen den gleichen Vertragspartnern bei "normalen" Geschäften Anwendung findet, und dieser Preis gelangt im übrigen auch dann zur Anwendung, wenn die versprochene Dienstleistung nicht erbracht wird .

59 . Ich möchte jedenfalls nicht, daß von hier aus - wie es die Klägerin NYC gerne sähe und wie es auch die Kommission in ihrer schriftlichen Erklärung vorgezogen hätte - auf die vollständige Unmöglichkeit des Rückgriffs auf den Begriff des Normalwerts oder des üblichen Marktwerts zur Bewertung der Gegenleistung im Rahmen des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie geschlossen würde .

60 . Unter bestimmten Umständen wird dies nämlich die einzige Möglichkeit sein, den Wert der Gegenleistung zu ermitteln und ihn der Besteuerung zu unterwerfen, um steuerliche Verzerrungen oder Steuerumgehungen zu verhindern, die notwendigerweise auftreten würden, wenn man den Teil der Gegenleistung, der nicht in der Zahlung einer bestimmten Geldsumme bestuende, ausser acht lassen müsste .

61 . Wie ich in der Sitzung betont habe, kann bei zwei Kaufverträgen über einen bestimmten Gegenstand, bei der die Bezahlung zum Teil in Geld und zum Teil in Gegenständen oder Dienstleistungen erfolgt, auf Grund des blossen Umstandes, daß die Parteien bei diesen beiden Verträgen einmal den Wert der als Gegenleistung erbrachten Lieferung oder Dienstleistung festgelegt haben und einmal nicht, eine unterschiedliche steuerliche Behandlung nicht in Frage kommen . Nur der Rückgriff auf den Normalwert oder den üblichen Marktwert wird es dann ermöglichen, die Verzerrung zu vermeiden, die das Ergebnis einer unterschiedlichen Behandlung zweier Umsätze mit absolut identischem wirtschaftlichem Gehalt wäre .

62 . Dieses Ergebnis wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, daß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie - im Unterschied zu den besonderen Fällen in Buchstabe d dieser Vorschrift und zu Artikel 11 Teil B Absatz 1 Buchstabe b ( Einfuhren ) - im Grundsatz einen Rückgriff auf den Begriff des "Normalwerts" nicht kennt .

63 . Es kann ferner nicht in Frage gestellt werden durch den Umstand, daß die Bezugnahme auf diesen Begriff in der endgültigen Fassung der Richtlinie verschwunden ist, während sie im Entwurf noch vorhanden war ( 8 ). Wenn diese Eliminierung einen Sinn hat ( und den hat sie gewiß ), dann doch - soweit es uns angeht - den, daß man - bei dieser Art von Umsätzen - die Bezugnahme auf den Normalwert des betreffenden Umsatzes ( im Sinne des Normalwerts des gelieferten Gegenstandes oder der Dienstleistung ) als Besteuerungsgrundlage ersetzen wollte durch die Bezugnahme auf die Gegenleistung, deren Wert auf eine Weise festzulegen ist, über die sich die Richtlinie ausschweigt .

64 . Mit der Festlegung, daß für den allgemeinen Fall der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen "alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende ... erhält oder erhalten soll" Besteuerungsgrundlage ist, hat es der Rat in der Tat offengelassen, nach welcher Methode diese Gegenleistung zu ermitteln und zu bewerten ist, wenn sie nicht in einem Geldbetrag besteht ( 9 ).

65 . Nach der Auslegung des Gerichtshofes ( insbesondere in dem bereits angeführten Urteil vom 5 . Februar 1981 ) muß diese "Methode" die unmittelbarste und diejenige sein, die möglichst wenig verzerrend wirkt und am besten auf das allgemeine System der Sechsten Richtlinie Rücksicht nimmt .

66 . In bestimmten Fällen wird, wie bereits gesagt, der Rückgriff auf den Normalwert die einzige Möglichkeit sein, die Gegenleistung zu ermitteln und Verzerrungen bzw . ungerechtfertigte Steuervorteile zu vermeiden, die bei seiner Nichtberücksichtigung entstehen würden .

67 . Dies scheint auch von der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen in der Rechtssache 154/80 ( 10 ) und auch vom Vertreter der NYC und dem Bevollmächtigten der Kommission während der Sitzung in der vorliegenden Rechtssache anerkannt worden zu sein .

68 . Wie ich indessen in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Direct Cosmetics ( 11 ) ausgeführt habe, darf der Normalwert nur dann zugrunde gelegt werden, wenn ein vom Abnehmer gezahlter Preis fehlt oder es unmöglich ( oder zumindest überaus schwierig ) ist, den wirklichen Wert der Gegenleistung bei dem Umsatz oder auch ihren wirklichen Marktwert in anderer Weise festzustellen . Zu dieser Frage sei bemerkt, daß der Ausdruck des britischen Gesetzes und der englischen Fassung der Sechsten Richtlinie - "open market valü", das wir mit "üblicher Marktwert" gleichsetzen können -, mir glücklicher erscheint als der Ausdruck "Normalwert" in der Fassung der romanischen Sprachen . Nur beim Fehlen eines Marktes wird es notwendig sein, auf einen nicht wirklichen oder lediglich vermuteten Wert zurückzugreifen .

69 . Auf jeden Fall muß die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer so genau wie möglich die tatsächliche Ausgabe des Verbrauchers erfassen; deshalb kann der Übergang von tatsächlichen zu normalen Werten nur dann zugelassen werden ( mit Ausnahme der Fälle, in denen dies ausdrücklich vorgesehen ist ), wenn kein anderes Verfahren möglich war, das eine bessere Annäherung an das ermöglicht, was der Gerichtshof den "subjektiven Wert" der Gegenleistung genannt hat .

70 . Dies hat der Gerichtshof schon in dem Urteil vom 12 . Juli 1988 in der Rechtssache Direct Cosmetics bestätigt, in dem er erklärt hat ( Randnr . 53 der Entscheidungsgründe ): "Unter dem Normalwert im Sinne der in Frage stehenden abweichenden Regelung ist demnach der Wert zu verstehen, der dem Marktwert beim Einzelhandelsverkauf, d . h . dem wirklich von dem Endverbraucher gezahlten Preis, so nahe wie möglich kommt ."

71 . Die Umstände des vorliegenden Falls ermöglichen eine solche Annäherung, denn sie gestatten es im Verhältnis der Parteien, mit aller Genauigkeit, wenn auch mittelbar, dem als Gegenleistung für den gelieferten Gegenstand geleisteten Dienst einen Wert beizumessen, ohne daß es nötig wäre, auf den Begriff des Normalwerts oder des üblichen Marktwerts zurückzugreifen, mag uns auch die nationale Vorschrift ( und insbesondere die gängige Übersetzung in die verschiedenen romanischen Sprachen ), auf die die Commissioners ihre Entscheidung gestützt haben, das Gegenteil glauben machen .

72 . Da es vorliegend nicht um die Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht geht, ist es sinnlos, allgemeine Urteile über ihre Fassung und die gewählten Ausdrücke zu fällen . Ich werde mich daher bei der Antwort, die ich nachstehend vorschlagen werde, auf die Angabe der Auslegungsgrundsätze bezueglich des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie beschränken, die nach meiner Meinung eine Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits ermöglichen .

73 . Ich möchte nur noch ergänzend bemerken, daß die Ermittlung des Wertes der in die Gegenleistung einbezogenen Dienstleistung erfolgen muß nicht durch Bezugnahme auf ihre Produktivität, sondern durch Bezugnahme auf ihren subjektiven Wert innerhalb der Beziehung der Parteien, der folglich unabhängig ist von dem grösseren oder geringeren Erfolg, d . h . von dem grösseren oder kleineren Nutzen, der veranstalteten Parties . In gleicher Weise hat der Entwurf eines Architekten einen Preis, ob er nun den Wettbewerb gewinnt oder nicht, oder auch das Gutachten eines Universitätsprofessors, ob der Ratsuchende nun vor Gericht obsiegt oder nicht .

74 . Nach Maßgabe der vorstehenden Erwägungen schlage ich Ihnen vor festzustellen, daß in einem Fall wie dem Ihnen vom Valü Added Tax Tribunal London vorgelegten - ein Lieferant ( der "Großhändler " ) liefert Gegenstände ( den "Anreiz " ) einem Dritten ( dem "Einzelhändler " ) zu einem Preis, der deutlich niedriger ist als der, für den er dem Einzelhändler die gleichen Gegenstände zum Weiterverkauf an den Verbraucher liefert, und der Einzelhändler verpflichtet sich, den Anreiz einzusetzen, um eine andere Person für die Veranstaltung einer Party zu belohnen, bei der die gesamten Produkte des Großhändlers vom Einzelhändler zum Verkauf an den Verbraucher angeboten werden, und muß, wenn das Treffen nicht stattfindet, entweder den Anreiz dem Lieferanten zurückgeben oder ihn mit dem Großhandelspreis bezahlen - Besteuerungsgrundlage im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie der Geldbetrag des dem Großhändler gezahlten Preises zuzueglich des Wertes der Dienstleistung des Einzelhändlers ist, die in der Anwerbung einer anderen Person für die Veranstaltung einer Party besteht, wobei der Unterschied zwischen dem Preis, den der Einzelhändler beim Kauf zwecks Weiterverkauf an den Verbraucher zahlt, und dem Preis, den er tatsächlich für den erwähnten Anreiz zahlt, als Wert dieser Dienstleistung angesehen werden kann .

(\*) Aus dem Portugiesischen übersetzt .

( 1 ) Sechste Richtlinie des Rates vom 17 . Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem : einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ( 77/388/EWG; ABI . L 145 vom 13.6.1977, S . 1 ) .

( 2 ) Zweite Richtlinie des Rates vom 11 . April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsmodalitäten des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ( 67/228/EWG; ABI . Nr . 71 vom 14.4.1967, S . 1303 ) .

( 3 ) Urteil vom 5 . Februar 1981 in der Rechtssache 154/80, Staatssecretaris van Financiën/Genossenschaft Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg . 1981, 445 f .

( 4 ) Urteil vom 8 . März 1988 in der Rechtssache 102/86, Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise, Slg . 1988, 0000, Randnr . 10 .

( 5 ) Hervorhebung von mir .

( 6 ) Erste Richtlinie des Rates vom 11 . April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer ( 67/227/EWG, ABI . Nr . 71 vom 14.4.1967, S . 1301 ) .

( 7 ) Es ist merkwürdig festzustellen, daß die Kommission in ihrem von der portugiesischen Regierung angeführten Dokument KOM(74 ) 795 endg . vom 26 . Juli 1974 (" Änderungen zum Vorschlag der Sechsten Richtlinie des Rates ..." als Bestandteil des "Gegenwerts" und mithin als Teil der Besteuerungsgrundlage neben den im Austausch gelieferten Gegenständen den Wert der erhaltenen oder zu erhaltenden Dienstleistungen ausdrücklich anführt .

( 8 ) Vgl . den Vorschlag der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames

*Mehrwertsteuersystem : einheitliche Bemessungsgrundlage ( von der Kommission dem Rat vorgelegt am 29 . Juni 1973 ) ( ABl . C 80 vom 5.10.1973, S . 1 ); Bericht über die Sitzung des Europäischen Parlaments vom 14 . März 1974, ABl . C 40 vom 8.4.1974, S . 34 .*

*( 9 ) Diese Feststellung muß mit der vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 1 . Februar 1977 in der Rechtssache 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen/Inspecteur der Invörrechten en Accijnzen, Slg . 1977, 113, Randnrn . 14 bis 18, getroffenen Feststellung über die richtige Auslegung des Begriffs "Investitionsgüter" in Artikel 17 Absatz 1 Strichabsatz 3 der zweiten Richtlinie in Verbindung gebracht werden . Der Gerichtshof vertrat dort die Auffassung, daß die Richtlinie nicht alle Angaben für eine einheitliche und präzise Umschreibung der Erfordernisse enthalte, die ( in bezug auf die Langlebigkeit und den Wert sowie die anzuwendenden Abschreibungsregeln ) erfüllt sein müssten, damit ein Gegenstand als Investitionsgut qualifiziert werden könne, und daß daher die Mitgliedstaaten über einen gewissen Ermessensspielraum hinsichtlich dieser Erfordernisse verfügen .*

*( 10 ) Slg . 1981, 449 f .*

*( 11 ) Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen 138 und 139/86, Direct Cosmetics Ltd und Laughton Photographs Ltd/Comissioners of Customs and Excise, vorgetragen in der Sitzung vom 27 . Januar 1988 .*