URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

17. September 2002 *

In der Rechtssache C-498/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom VAT and Duties Tribunal Manchester (Vereinigtes Königreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Town & County Factors Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 2 Nummer 1, 6 Absatz 1 und 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

* Verfahrenssprache: Englisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung der Präsidentin der Zweiten Kammer N. Colneric in Wahrnehmung der Aufgaben der Präsidentin der Sechsten Kammer sowie der Richter C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (Berichterstatter) und V. Skouris,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Town & County Factors Ltd, vertreten durch R. Cordara, QC, und P. Cargill-Thompson, Barrister, beauftragt durch Ernst & Young, Tax advisers,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von K. P. E. Lasok, QC,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Town & County Factors Ltd, vertreten durch R. Cordara und P. Cargill-Thompson, der Regierung des Ver-

einigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins im Beistand von K. P. E. Lasok, der deutschen Regierung, vertreten durch B. Muttelsee-Schön als Bevollmächtigte, und der Kommission, vertreten durch R. Lyal, in der Sitzung vom 27. Juni 2001,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 27. September 2001,

folgendes

Urteil

1 Das VAT and Duties Tribunal Manchester hat mit Beschluss vom 16. Dezember 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Dezember 1999, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung der Artikel 2 Nummer 1, 6 Absatz 1 und 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, nachfolgend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Town & County Factors Ltd (nachfolgend: Town & County) und den im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Commissioners of Customs & Excise (nachfolgend: Commissioners) wegen der Entrichtung der Mehrwertsteuer für die Veranstaltung von Wettbewerben.

Die Gemeinschaftsregelung

3 Artikel 2 der Sechsten Richtlinie, der den Abschnitt II („Steueranwendungsbereich") bildet, bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

2. ..."

4 Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

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

Diese Leistung kann unter anderem bestehen

— in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;

— in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;

— in der Ausführung eines Dienstes aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes."

5 In ihrem Abschnitt VIII („Besteuerungsgrundlage") sieht die Sechste Richtlinie in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a Folgendes vor:

„A. *Im Inland*

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b, c und d genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

Der Ausgangsrechtsstreit und die Vorlagefragen

6 Town & County ist zum Zwecke der Entrichtung der Mehrwertsteuer als vertretungsberechtigtes Mitglied eines Konzerns registriert. Ein Unternehmen dieses Konzerns veranstaltete u. a. zwischen Juni 1994 und November 1995 einen wöchentlichen Ratewettbewerb namens „spot-the-ball" („Entdecke den Ball").

7 Auf die Spielscheine für diese Wettbewerbe war ein während eines Fußballspiels aufgenommenes Foto aufgedruckt, bei dem der Ball wegretuschiert worden war. Ziel des Wettbewerbs ist es, die Stelle anzukreuzen, wo sich nach Ansicht des Teilnehmers der Mittelpunkt des unkenntlich gemachten Balles befindet. Die Teilnehmer können bis zu 900 Kreuze auf dem Foto anbringen; die Höhe der von ihnen zu zahlenden Teilnahmegebühr variiert je nach Anzahl der Kreuze. Der Teilnehmer, dessen Kreuz sich als der Stelle am nächsten erweist, an der sich der Mittelpunkt des Balles nach Ansicht einer Jury befindet, gewinnt den ersten Preis. Der zweite Preis geht an den Teilnehmer, dessen Kreuz abgesehen von dem des Gewinners des ersten Preises am besten platziert ist, usw.

8 Nach den auf den Spielscheinen abgedruckten Spielregeln für den Wettbewerb willigen die Teilnehmer u. a. darin ein, dass der Wettbewerb für den Veranstalter nur eine Ehrenschuld begründet („binding in honour only").

9 In dem im Ausgangsverfahren fraglichen Zeitraum, d. h. von Juni 1994 bis November 1995, weigerte sich der Veranstalter unstreitig nie, den Gewinnern die auf den Spielscheinen genannten Preise auszubezahlen oder auszuhändigen. Diese in einem Geldbetrag, Sachpreisen oder Dienstleistungen bestehenden Preise wurden

den Gewinnern stets ausbezahlt oder ausgehändigt und aus den eingenommenen Teilnahmegebühren finanziert. Weiter ist unstreitig, dass weder die Spielregeln noch das nationale Recht den Veranstalter dieses Wettbewerbs verpflichteten, die Geld- und Sachpreise aus den Teilnahmegebühren zu bestreiten.

10 Nach Erlass des Urteils vom 5. Mai 1994 in der Rechtssache C-38/93 (Glawe, Slg. 1994, I-1679) vertrat Town & County, die bei der Berechnung ihrer Mehrwertsteuerschuld bis dahin immer den Gesamtbetrag der eingenommenen Teilnahmegebühren zugrunde gelegt hatte, die Ansicht, dass sie die Mehrwersteuer nur auf diesen Betrag abzüglich des Wertes der an die Gewinner ausgeschütteten Preise schulde.

11 Am 28. März 1995 entschieden die Commissioners, dass Town & County aus dem vollen Betrag der eingenommenen Teilnahmegebühren mehrwertsteuerpflichtig sei.

12 Gegen diese Entscheidung erhob Town & County Klage beim vorlegenden Gericht.

13 Dieses war der Ansicht, der Ausgang des bei ihm anhängigen Rechtsstreits hänge von der Auslegung des Gemeinschaftsrechts ab, insbesondere von der Antwort auf die Frage, ob der Umstand, dass der Veranstalter des Wettbewerbs nur eine Ehrenschuld eingegangen sei — was das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen ihm und den Wettbewerbsteilnehmern als zweifelhaft erscheinen lasse —, zur Folge habe, dass die Veranstaltung des Wettbewerbs nicht als eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie angesehen werden könne. Daher beschloss es am 3. Juni 1997, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof eine entsprechende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

14 Der High Court of Justice (England & Wales) (Vereinigtes Königreich) entschied im zweiten Rechtszug, dass das vorlegende Gericht dem Gerichtshof auch die Frage vorlegen müsse, ob der volle Betrag der eingenommenen Teilnahmegebühren oder aber der Nettobetrag, der sich nach Abzug der Beträge für die ausgeschütteten Preise ergebe, die Besteuerungsgrundlage im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bilde.

15 Daher hat das VAT and Duties Tribunal Manchester dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann bei korrekter Auslegung der Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 und der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, insbesondere von deren Artikeln 2 Nummer 1 und 6 Absatz 1, und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere des Urteils vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93 (Tolsma, Slg. 1994, I-743), ein Geschäft, das nach Vereinbarung der Parteien „nur eine Ehrenschuld begründet" (und das deshalb nach innerstaatlichem Recht nicht gerichtlich durchgesetzt werden kann), für Mehrwertsteuerzwecke einen steuerbaren Umsatz darstellen?

2. Bejahendenfalls: Ist bei korrekter Auslegung der genannten Richtlinien, insbesondere von Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere des Urteils Glawe vom 5. Mai 1994, die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die Dienstleistung der Veranstaltung eines Wettbewerbs, die für die Teilnehmer vom Veranstalter gegen die von ihnen entrichteten Teilnahmegebühren erbracht wird,

   a) der Betrag der Teilnahmegebühren oder

b) der Betrag der Teilnahmegebühren abzüglich des Betrages oder des Wertes der an die erfolgreichen Teilnehmer ausgeschütteten Preise oder

c) ein anderer und, wenn ja, welcher Betrag?

Alternativ: Wenn diese Dienstleistung als vom Veranstalter gegenüber dem einzelnen Teilnehmer im Austausch gegen die von diesem entrichtete Teilnahmegebühr erbracht zu betrachten ist, ist die Besteuerungsgrundlage hinsichtlich jeder einzelnen erbrachten Dienstleistung

a) der Betrag der Teilnahmegebühr oder

b) der Betrag der Teilnahmegebühr abzüglich eines proportionalen Anteils an dem Betrag oder Wert der an die erfolgreichen Teilnehmer ausgeschütteten Preise oder

c) ein anderer und, wenn ja, welcher Betrag?

Zur ersten Frage

16 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Dienstleistung, die gegen Entgelt erbracht wird, aber auf eine unvollkommene Verbindlichkeit

zurückgeht, weil vereinbart worden ist, dass der Dienstleistende hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistung nur eine Ehrenschuld eingeht, einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz darstellt.

17 Im Hinblick auf die Beantwortung dieser Frage ist vorab daran zu erinnern, dass nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

18 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in Randnummer 14 des Urteils Tolsma entschieden hat, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie „gegen Entgelt" erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.

19 Nach Ansicht von Town & County besteht bei der Veranstaltung eines Wettbewerbs der im Ausgangsverfahren fraglichen Art kein solches Rechtsverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Erbringer der Dienstleistung, da die den Veranstalter treffende Verbindlichkeit aufgrund einer Klausel, die klarstelle, dass er nur eine Ehrenschuld eingehe, unvollkommen sei.

20 Zunächst steht fest, dass bei der Veranstaltung eines Wettbewerbs der im Ausgangsverfahren fraglichen Art zwischen dem Veranstalter des Wettbewerbs und den Teilnehmern gegenseitige Leistungen im Sinne des Urteils Tolsma ausgetauscht werden, wobei das vom Veranstalter in Form von Teilnahmegebühren bezogene Entgelt den tatsächlichen Gegenwert für die Dienstleistung darstellt, die er gegenüber den Teilnehmern erbringt.

21 Würde man das Bestehen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Urteils Tolsma von der Durchsetzbarkeit der Verpflichtungen des Dienstleistenden abhängig machen, so würde dies ferner insofern die praktische Wirksamkeit der Sechsten Richtlinie beeinträchtigen, als diese Vorgehensweise zur Folge hätte, dass sich die unter diese Richtlinie fallenden Umsätze wegen der Unterschiede, die in dieser Hinsicht zwischen den verschiedenen Rechtsordnungen bestehen können, von einem Mitgliedstaat zum anderen unterscheiden könnten.

22 Außerdem würde es diese Vorgehensweise einem Steuerpflichtigen ermöglichen, sich durch die Aufnahme einer Klausel der im Ausgangsverfahren fraglichen Art in seine Kauf- oder Dienstleistungsverträge der Zahlung der Mehrwertsteuer zu entziehen.

23 Schließlich lässt sich nicht sagen, dass wegen der Unvollkommenheit der einen Dienstleistenden treffenden Verbindlichkeit kein Rechtsverhältnis im Sinne des Urteils Tolsma bestehe, wenn die Unvollkommenheit dieser Verbindlichkeit auf eine Vereinbarung zwischen dem betreffenden Dienstleistenden und dem Leistungsempfänger zurückgeht, da eine solche Vereinbarung gerade Ausdruck eines Rechtsverhältnisses im genannten Sinn ist.

24 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Dienstleistung, die gegen Entgelt erbracht wird, aber auf eine unvollkommene Verbindlichkeit zurückgeht, weil vereinbart worden ist, dass der Dienstleistende hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistung nur eine Ehrenschuld eingeht, einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz darstellt.

Zur zweiten Frage

25 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bei der Veranstaltung eines Wettbewerbs der im Ausgangsverfahren fraglichen Art die Besteuerungsgrundlage in dem Gesamtbetrag der vom Veranstalter des Wettbewerbs eingenommenen Teilnahmegebühren, in diesem Betrag abzüglich des Wertes der an die Teilnehmer ausgeschütteten Preise oder in einem anderen Betrag besteht.

26 Im Hinblick auf die Beantwortung der so umformulierten Frage ist zunächst daran zu erinnern, dass nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie „[d]ie Besteuerungsgrundlage... bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b, c und d genannt sind, alles [ist], was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll".

27 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass diese Vorschrift nach ständiger Rechtsprechung dahin auszulegen ist, dass Besteuerungsgrundlage bei Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung ist (siehe u. a. Urteile vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88, Boots Company, Slg. 1990, I-1235, Randnr. 19, und vom 16. Oktober 1997 in der Rechtssache C-258/95, Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 13).

28 Bei der Veranstaltung eines Wettbewerbs der im Ausgangsverfahren fraglichen Art wird die Gegenleistung, die der Veranstalter tatsächlich für die gegenüber den

Teilnehmern erbrachte Dienstleistung erhält, durch die von diesen bezahlten Teilnahmegebühren gebildet. Diese Gebühren stehen dem Veranstalter in vollem Umfang zu und erlauben es ihm, die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten zu decken. Folglich bildet der den Teilnahmegebühren entsprechende Betrag die Besteuerungsgrundlage des betreffenden Umsatzes im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

29 Schließlich stellt diese Auslegung von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die vom Gerichtshof im Urteil Glawe vorgenommene Auslegung nicht in Frage, da sich der Betrieb von Geldspielautomaten, um die es in jenem Urteil ging, und die Veranstaltung des Wettbewerbs, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, in wesentlichen Punkten unterscheiden.

30 Denn für jene Geldspielautomaten war kennzeichnend, dass sie im Einklang mit durch Gesetz zwingend vorgeschriebenen Verpflichtungen so konzipiert waren, dass ein bestimmter Mindestprozentsatz, nämlich 60 %, der von den Spielern geleisteten Einsätze als Gewinn an die Spieler ausgeschüttet wurde und dass diese Einsätze technisch und gegenständlich von den Einsätzen getrennt waren, die der Betreiber tatsächlich für sich verbuchen konnte, wogegen der im Ausgangsverfahren fragliche Wettbewerb keines dieser Merkmale aufweist, so dass der Veranstalter über sämtliche eingenommenen Teilnahmegebühren frei verfügen kann.

31 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Gesamtbetrag der vom Veranstalter eines Wettbewerbs eingenommenen Teilnahmegebühren die Besteuerungsgrundlage für diesen Wettbewerb bildet, wenn der Veranstalter über diesen Betrag frei verfügen kann.

Kosten

32 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom VAT and Duties Tribunal Manchester mit Beschluss vom 16. Dezember 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass eine Dienstleistung, die gegen Entgelt erbracht wird, aber auf eine unvollkommene Verbindlichkeit zurückgeht, weil vereinbart worden ist, dass der Dienstleistende hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistung nur eine Ehrenschuld eingeht, einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz darstellt.**

2. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass der Gesamtbetrag der vom Veranstalter eines Wettbewerbs eingenommenen Teilnahmegebühren die Besteuerungsgrundlage für diesen Wettbewerb bildet, wenn der Veranstalter über diesen Betrag frei verfügen kann.

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 17. September 2002.

Der Kanzler

R. Grass

Die Präsidentin der Sechsten Kammer

F. Macken