URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

7. Oktober 2010*

In den verbundenen Rechtssachen C-53/09 und C-55/09

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom House of Lords (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidungen vom 15. Dezember 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 6. bzw. 9. Februar 2009, in den Verfahren

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

gegen

Loyalty Management UK Ltd (C-53/09),

Baxi Group Ltd (C-55/09)

erlässt

* Verfahrenssprache: Englisch.

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. N. Cunha Rodrigues, der Richterin P. Lindh sowie der Richter A. Rosas (Berichterstatter), U. Lõhmus und A. Arabadjiev,

Generalanwalt: P. Mengozzi,
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 21. Januar 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Loyalty Management UK Ltd, vertreten durch G. Sinfield, Solicitor, und D. Milne, QC,

— der Baxi Group Ltd, vertreten durch B. Cooper, Solicitor, und D. Scorey, Barrister,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Seeboruth und S. Hathaway als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

— der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis, I. Bakopoulos und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,

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

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung der Art. 5, 6 und 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie von Art. 17 Abs. 2 in seiner sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung.

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen zweier Rechtsstreitigkeiten zwischen den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: die Commissioners) auf der einen und der Loyalty Management UK Ltd (im Folgenden: LMUK) (Rechtssache C-53/09) bzw. der Baxi Group Ltd (im Folgenden: Baxi) (Rechtssache C-55/09)

jeweils auf der anderen Seite wegen der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifizierung der Gegenleistung für die Zahlungen des Programmmanagers an die Lieferer, die die Treueprämien an die Kunden liefern, bzw. des Händlers an den Programmmanager, der derartige Prämien liefert.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

4 In Art. 5 der Richtlinie heißt es:

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

…

(6) Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter."

5 Art. 6 der Sechsten Richtlinie lautet:

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

…

(2) Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

…

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

…"

6 Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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 …“

7 Art. 17 Abs. 2 in seiner sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung lautet:

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

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

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a), Artikel 6 Absatz 3 und Artikel 28a Absatz 6 geschuldet wird."

8 Die Art. 14, 16, 24, 26, 73, 74 und 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) haben im Wesentlichen den gleichen Wortlaut wie die Art. 5, 6, 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und Art. 17 Abs. 2 in seiner sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung.

Nationales Recht

9 Gemäß den dem Gerichtshof übermittelten Akten sind die einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften die Art. 2, 5, 19, 24, 25 und 26 des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994) sowie dessen Schedule 4 Abs. 1 bis 5 und Schedule 6 Abs. 6. In diesen Bestimmungen sind die entsprechenden Artikel der Sechsten Richtlinie wiedergegeben.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Rechtssache C-53/09

10 Die LMUK betreibt ein Kundenbindungsprogramm. Die Kunden erhalten im Rahmen dieses Programms Punkte, die sie gegen Treueprämien in Form von Waren oder Dienstleistungen einlösen können, wenn sie in größerem Umfang Waren oder Dienstleistungen bei den an dem genannten Programm teilnehmenden Einzelhändlern kaufen. An diesem Programm sind vier Akteure beteiligt: die Sponsoren, im vorliegenden Fall die Einzelhändler, die die Kunden dazu zu bewegen versuchen, mehr bei ihnen zu kaufen, die Kunden, der Manager des betreffenden Programms, hier LMUK, und die Lieferer, im vorliegenden Fall die Unternehmen, die die Punkte der Kunden gegen Treueprämien einlösen.

11 Die Sponsoren gewähren den Kunden bei jedem Kauf Punkte entsprechend der Höhe des Kaufbetrags. Wenn der Kunde ausreichend viele Punkte gesammelt hat, kann er diese gegen eine Treueprämie einlösen, die er entweder gratis oder zu einem herabgesetzten Preis erhält. Die Treueprämien werden von den Lieferern beschafft.

12 Die Sponsoren zahlen LMUK im Rahmen dieses Systems für jeden gewährten Punkt einen bestimmten Betrag. Außerdem zahlen sie eine Jahresgebühr für Marketing, Entwicklung und Förderung des Programms. Die Lieferer erhalten von LMUK für jeden eingelösten Punkt einen festen, als „Dienstleistungsgebühr“ bezeichneten Betrag.

13 Die Lieferer stellen LMUK eine Rechnung einschließlich Mehrwertsteuer über diese Gebühr aus. Als LMUK diese Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen wollte,

entschieden die Commissioners, dass die Steuer auf eine Dienstleistungsgebühr entrichtet worden sei, die für Leistungen gezahlt worden sei, die die Lieferer nicht LMUK, sondern den Kunden erbracht hätten, auch wenn diese Leistungen ganz oder zum Teil von LMUK bezahlt worden seien. Die Commissioners vertraten daher die Auffassung, dass diese Dienstleistungsgebühr eine Gegenleistung eines Dritten für die Lieferung von Treueprämien an die Kunden sei und LMUK deshalb nicht berechtigt sei, die Steuer auf diese Dienstleistungsgebühr als Vorsteuer abzuziehen.

14 LMUK klagte gegen diese Entscheidung beim VAT and Duties Tribunal. Dieses Gericht entschied, dass die von den Lieferern den Kunden als Gegenleistung für Punkte erbrachten Lieferungen von Waren als Dienstleistungen anzusehen seien, die LMUK erbracht worden seien.

15 Die Commissioners legten gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim High Court of Justice (England & Wales) ein. Dieses Gericht hob das Urteil des VAT and Duties Tribunal auf und stellte fest, dass die Lieferer den Kunden die Treueprämien lieferten und dass die in Rede stehende Dienstleistungsgebühr die Gegenleistung eines Dritten, in diesem Fall von LMUK, für diese Lieferungen sei. Die Commissioners trugen vor den High Court of Justice (England & Wales) in Bezug auf die Fälle, in denen die Prämien in Form von Waren gewährt wurden, „hilfsweise" vor, dass LMUK, wenn die Lieferer ihr solche Waren lieferten, für die angenommene Weiterlieferung dieser Waren an die Kunden nach Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerpflichtig sei. Der High Court of Justice (England & Wales) entschied aufgrund dieses Hilfsvorbringens zugunsten der Commissioners.

16 LMUK wandte sich an den Court of Appeal (England & Wales), der die Entscheidung des High Court of Justice (England & Wales) aufhob und entschied, dass LMUK die Dienstleistungsgebühr den Lieferern als Gegenleistung für die Leistungen gezahlt

habe, die diese LMUK erbracht hätten. Demzufolge sei LMUK berechtigt, die auf diese Dienstleistungsgebühr entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

17 Die Commissioners legten Rechtsmittel zum House of Lords ein, das für die Entscheidung des ihm vorliegenden Rechtsstreits eine Entscheidung des Gerichtshofs über die Auslegung der Richtlinie 2006/112, der ehemaligen Sechsten Richtlinie, für erforderlich hält.

18 Unter diesen Umständen hat das House of Lords das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Wenn eine steuerpflichtige Person (im Folgenden: Veranstalter) ein Kundenbindungsprogramm mit vielen Partnerunternehmen betreibt, aufgrund dessen sie verschiedene Vereinbarungen wie folgt abschließt:

a) Vereinbarungen mit verschiedenen Unternehmen, den sogenannten Sponsoren, wonach die Sponsoren den Kunden, die bei ihnen Waren kaufen oder Dienstleistungen in Anspruch nehmen, „Punkte“ gewähren und die Sponsoren den Veranstalter bezahlen,

b) Vereinbarungen mit den [Kunden], in denen u. a. bestimmt wird, dass sie beim Kauf von Waren und/oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen bei den Sponsoren Punkte erhalten, die sie gegen Waren und/oder Dienstleistungen einlösen können, und

c) Vereinbarungen mit verschiedenen (als „Lieferer“ bezeichneten) Unternehmen, wonach diese sich u. a. bereit erklären, den [Kunden] Waren und/oder Dienstleistungen zu einem niedrigeren Preis als dem sonst zu zahlenden oder gratis zu liefern oder zu erbringen, wenn der [Kunde] seine Punkte einlöst, und der Veranstalter als Gegenleistung eine „Dienstleistungsgebühr“ zahlt, die sich nach

der Zahl der Punkte, die bei diesem Lieferer während eines entsprechenden Zeitraums eingelöst wurden, berechnet:

1. Wie sind dann die Art. 14, 24 und 73 der Richtlinie 2006/112 (früher Art. 5, 6 und 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie) auszulegen, wenn der Veranstalter Zahlungen an die Lieferer leistet?

2. Sind diese Vorschriften insbesondere so auszulegen, dass die Zahlungen des Veranstalters an die Lieferer

   a) nur als Gegenleistung für die ihm von den Lieferern erbrachten Dienstleistungen oder

   b) nur als Gegenleistung für die [den Kunden] von den Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen und/oder Dienstleistung oder

   c) zum Teil als Gegenleistung für die dem Veranstalter von den Lieferern erbrachten Dienstleistungen und zum Teil als Gegenleistung für die [den Kunden] von den Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen und/oder Dienstleistung anzusehen sind?

3. Wenn die Frage 2 im Sinne von Buchstabe c) zu beantworten ist, so dass die Dienstleistungsgebühr Gegenleistung für zwei Leistungen der Lieferer ist, von denen die dem Veranstalter und die andere [den Kunden] erbracht worden ist:

Nach welchen Kriterien bestimmt sich gemeinschaftsrechtlich, wie eine Gebühr wie die Dienstleistungsgebühr zwischen diesen beiden Leistungen aufzuteilen ist?

Rechtssache C-55/09

19 Baxi gehört zu einer Unternehmensgruppe, die Boiler und ähnliche Erwärmungsgeräte herstellt. Diese Gruppe hat ein Kundenbindungsprogramm eingeführt, mit dem ihre Kunden, die Installateure von Boilern, zum Kauf ihrer Produkte bewegt werden sollen. Baxi tritt im Rahmen dieses Programms als Sponsor im Sinne von Randnr. 10 dieses Urteils auf.

20 Die an diesem Programm teilnehmenden Kunden erhalten Punkte, die sie gegen Treueprämien in Form von Waren oder Dienstleistungen einlösen können, wenn sie Erzeugnisse von Baxi kaufen. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich allerdings, dass der Rechtsstreit im Ausgangsverfahren nur Sachprämien betrifft.

21 Mit der Durchführung des fraglichen Kundenbindungsprogramms beauftragte Baxi die @1 Ltd (im Folgenden: @1). Gemäß den allgemeinen Bedingungen dieses Programms stehen die Kunden in vertraglicher Beziehung mit Baxi.

22 Die Durchführung des in Rede stehenden Kundenbindungsprogramms durch @1 umfasst u. a. dessen Vermarktung gegenüber den Kunden durch Kataloge und im Internet, die Bearbeitung der Eintragungsanträge, die Verwaltung der Kundenkonten, Auswahl, Kauf und Lieferung der Treueprämien sowie die Telefon-Helpline für die Kunden.

23 Ein wichtiger Unterschied zwischen diesem Programm und dem in der Rechtssache C-53/09 besteht darin, dass @1 die Treueprämien auswählt, kauft und den Kunden liefert. Diese Gesellschaft handelt somit sowohl als Manager des Kundenbindungsprogramms als auch als Lieferer. Die Treueprämien werden ausschließlich als Gegenleistung für Punkte gewährt. Es ist nicht möglich, eine Treueprämie in Form eines ermäßigten Kaufpreises zu erhalten. Baxi zahlt an @1 den Einzelhandelspreis der Treueprämien und trägt verschiedene Kosten für bestimmte Dienstleistungen.

24 Baxi machte für die von ihr @1 gezahlten Beträge einen Vorsteuerabzug geltend. Die Commissioners vertraten die Auffassung, dass sich der von Baxi an @1 gezahlte Einzelhandelspreis der Waren aus zwei Teilen zusammensetze. Ein Teil dieses Preises stelle die Gegenleistung für die Dienstleistungen dar, die @1 Baxi erbracht habe; für diese Dienstleistungen sei Baxi zum Abzug der von @1 in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer berechtigt. Der andere Teil stelle die von dritter Seite erhaltene Gegenleistung für die von @1 durchgeführten Lieferungen von Gegenständen an die Kunden dar. Für diesen Teil sei Baxi nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

25 Baxi legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim VAT and Duties Tribunal ein. Dieses Gericht wies die Klage ab und stellte fest, dass @1 die Treueprämien an Baxi liefere, die die Prämien unentgeltlich an die Kunden weitergebe. Baxi sei dementsprechend berechtigt, die ihr bei der Lieferung der Gegenstände in Rechnung gestellte Vorsteuer abzuziehen, müsse aber für die Weitergabe der Waren an die Kunden Mehrwertsteuer zahlen.

26 Baxi legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim High Court of Justice (England & Wales) ein. Dieses Gericht stellte fest, dass @1 und nicht Baxi den Kunden die Treueprämien geliefert habe. @1 habe jedoch Baxi auch eine Dienstleistung erbracht, die insbesondere die Lieferung der Waren an die Kunden umfasst habe. Der von Baxi gezahlte Preis sei eine Gegenleistung für die Erbringung dieser Dienstleistung, so dass Baxi berechtigt sei, die gesamte von @1 in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer zu behandeln.

27 Die Commissioners wandten sich an den Court of Appeal (England & Wales), der entschied, dass Baxi berechtigt sei, die Mehrwertsteuer auf die gesamte Zahlung an @1 als Vorsteuer zurückzuerhalten. Baxi sei so zu behandeln, als ob sie die gesamte Zahlung als Gegenleistung für eine ihr von @1 erbrachte Dienstleistung getätigt habe, die zum Teil in der Lieferung der Waren an die Kunden bestehe, wodurch für Baxi geworben werde, die Kunden an sie gebunden und Baxis Verpflichtungen gegenüber den Kunden aus dem Kundenbindungsprogramm erfüllt würden.

28 Die Commissioners legten Rechtsmittel zum House of Lords ein, das für die Entscheidung des ihm vorliegenden Rechtsstreits eine Entscheidung des Gerichtshofs über die Auslegung der Richtlinie 2006/112, der ehemaligen Sechsten Richtlinie, für erforderlich hält.

29 Unter diesen Umständen hat das House of Lords das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Wenn

a) eine steuerpflichtige Person ein Absatzförderungsprogramm von einer Werbe- und Marketinggesellschaft durchführen lässt, wonach die Kunden dieser Person beim Kauf von deren Waren „Punkte“ erhalten,

b) die Punkte der Kunden von der Werbe- und Marketinggesellschaft kostenlos gegen Treueprämien eingelöst werden,

c) die steuerpflichtige Person mit dieser anderen Gesellschaft vereinbart hat, dass sie ihr den empfohlenen Einzelhandelspreis der Treueprämien zahlt:

1. Wie sind dann die Art. 14, 24, 73 und 168 der Richtlinie 2006/112/EG (früher Art. 5, 6, 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und Art. 17 Abs. 2 in seiner sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung) in Bezug auf die Zahlungen der steuerpflichtigen Person an die andere Gesellschaft auszulegen?

2. Sind diese Vorschriften insbesondere so auszulegen, dass die Zahlungen der steuerpflichtigen Person an die andere Gesellschaft

   a) nur als Gegenleistung für die der steuerpflichtigen Person von der anderen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen,

   b) nur als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden von der anderen Gesellschaft erbrachte Lieferung von Gegenständen,

   c) zum Teil als Gegenleistung für die der steuerpflichtigen Person von der anderen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen und zum Teil als Gegenleistung für die den Kunden von der anderen Gesellschaft erbrachte Lieferung von Gegenständen oder

   d) sowohl als Gegenleistung für Werbe- und Marketingdienstleistungen als auch als Gegenleistung für die der steuerpflichtigen Person von der anderen Gesellschaft erbrachte Lieferung von Treueprämien anzusehen sind?

3. Wenn die zweite Frage so beantwortet wird, dass solche Zahlungen zum Teil als Gegenleistung für die der steuerpflichtigen Person von der anderen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen und zum Teil als Gegenleistung eines Dritten, d. h. der steuerpflichtigen Person, an die andere Gesellschaft für die den Kunden von der anderen Gesellschaft erbrachte Lieferung von Gegenständen anzusehen sind: Nach welchen Kriterien bestimmt sich dann gemeinschaftsrechtlich, wie die Zahlung zwischen diesen beiden Leistungen aufzuteilen ist?

30 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 11. März 2009 sind die Rechtssachen C-53/09 und C-55/09 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Vorbemerkungen

31 Da das nationale Gericht in den Vorlageentscheidungen sowohl auf die Sechste Richtlinie als auch auf die Richtlinie 2006/112 Bezug nimmt, ist festzustellen, dass Letztere am 28. November 2006 angenommen wurde und am 1. Januar 2007, d. h. nach den für die Ausgangsverfahren maßgeblichen Ereignissen, in Kraft trat. Deshalb sind die Vorlagefragen ausschließlich im Licht der Sechsten Richtlinie zu beantworten.

32 Außerdem ist zur Rechtssache C-53/09 festzustellen, dass die vom vorlegenden Gericht aufgeworfenen Fragen nicht das Verhältnis zwischen den Sponsoren und dem Manager des Kundenbindungsprogramms, d. h. LMUK, betreffen und auch nicht Gegenstand der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof waren. Deshalb beschränkt sich die rechtliche Würdigung des Gerichtshofs auf die Fragen, wie sie vom vorlegenden Gericht gestellt worden sind.

Zu den Vorlagefragen

33 Das vorlegende Gericht möchte mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, wissen, ob im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms wie dem in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden

— die Zahlungen des Programmmanagers in der Rechtssache C-53/09 an die Lieferer, die den Kunden Treueprämien liefern, als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden von den genannten Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen und/oder gegebenenfalls erbrachte Dienstleistung und/oder als Gegenleistung für die dem Manager dieses Programms von diesen Lieferern erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind und

— die Zahlungen des Sponsors in der Rechtssache C-55/09 an den Programmmanager, der den Kunden Treueprämien liefert, als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden vom Manager dieses Programms erbrachte Lieferung von Gegenständen und/oder als Gegenleistung für die von diesem Manager dem Sponsor erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

34 Im Rahmen der Rechtssache C-53/09 macht LMUK geltend, dass es sich bei ihren Zahlungen an die Lieferer um die Gegenleistung für die Dienstleistungen handele, die die Lieferer ihr erbracht hätten. Die genannten Dienstleistungen bestünden in mehreren vertraglichen Leistungen, wozu auch die Zusage der Lieferer gehöre, den Kunden die Waren oder Dienstleistungen zu einem ermäßigten Preis oder gratis zu liefern bzw. zu erbringen.

35 Im Rahmen der Rechtssache C-55/09 macht Baxi geltend, dass ihre Zahlungen an @1 die Gegenleistung für Dienstleistungen seien, die @1 ihr erbracht habe. Es handele sich um verschiedene Werbedienstleistungen einschließlich der Lieferung von Treueprämien an die Kunden und der Beschaffung von Informationen über die Kunden von Baxi.

36 Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die griechische Regierung sowie die Europäische Kommission sind der Auffassung, dass die Zahlungen von LMUK in der Rechtssache C-53/09 an die Lieferer als Gegenleistung eines Dritten, hier von LMUK, für eine den Kunden von den Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen und/oder, je nach Art der Treueprämie, als eine den Kunden von den Lieferern erbrachte Dienstleistung anzusehen sei.

37 In der Rechtssache C-55/09 sind die von Baxi an @1 geleisteten Zahlungen nach Ansicht der genannten Regierungen und der Kommission als Gegenleistung eines Dritten, hier Baxi, für eine von @1 den Kunden erbrachte Lieferung von Gegenständen anzusehen. Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission erkennen allerdings übereinstimmend an, dass ein Teil der von Baxi an @1 geleisteten Zahlungen, d. h. die Differenz zwischen dem Einzelhandelspreis der Treueprämien, den Baxi an @1 gezahlt habe, und dem Einkaufspreis, zu dem @1 die Treueprämien bezogen habe, die Gegenleistung für die Dienstleistungen darstelle, die @1 Baxi erbracht habe.

Antwort des Gerichtshofs

38 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist (vgl.

insbesondere Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Randnr. 21).

39 Außerdem ist die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. zum Begriff des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit in Bezug auf die Mehrwertsteuer Urteile vom 20. Februar 1997, DFDS, C-260/95, Slg. 1997, I-1005, Randnr. 23, und vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Slg. 2007, I-5655, Randnr. 43, sowie entsprechend in Bezug auf die Bestimmung des Empfängers einer Warenlieferung Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Slg. 2003, I-1317, Randnrn. 35 und 36).

40 Aufgrund dessen ist zur Beantwortung der Vorlagefragen als Erstes das Wesen der Umsätze zu untersuchen, die im Rahmen der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kundenbindungsprogramme getätigt wurden.

41 Den Vorlageentscheidungen ist zu entnehmen, dass die fraglichen Kundenbindungsprogramme zu dem Zweck entwickelt worden sind, die Kunden zu bewegen, bei bestimmten Händlern zu kaufen. Dazu erbringen LMUK in der Rechtssache C-53/09 und @1 in der Rechtssache C-55/09 eine Reihe von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Durchführung dieser Programme.

42 Die wirtschaftliche Realität sieht allerdings so aus, dass die Treueprämien — die sowohl in Form von Waren als auch, in der Rechtssache C-53/09, in Form von Dienstleistungen gewährt werden können — den Kunden im Rahmen der genannten Programme von den Lieferern geliefert werden.

43 Um festzustellen, ob dieser in der Lieferung von Treueprämien bestehende Umsatz der Mehrwertsteuer unterliegt, ist zu prüfen, ob er gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung darstellt, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

44 Gemäß Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

45 Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Begriff der Lieferung eines Gegenstands sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass er jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Slg. 1990, I-285, Randnr. 7, und Auto Lease Holland, Randnr. 32).

46 Als Dienstleistung gilt nach Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 ist.

47 Der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-53/09 ist zu entnehmen, dass LMUK Verträge mit den Lieferern schließt, wonach LMUK ihnen, wenn sie die Punkte der Kunden gegen Treueprämien einlösen, einen vereinbarten Betrag für die Punkte zahlt. Somit hängt nach dem Vertrag, den LMUK mit jedem einzelnen Lieferer schließt, diese Zahlung von LMUK an die Lieferer davon ab, dass sie den Kunden

Treueprämien — sei es in Form von Waren oder von Dienstleistungen — liefern. Nur so können sie nämlich die Punkte erhalten, die dann zu der Zahlung von LMUK führen.

48 Aus der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-55/09 ergibt sich, dass @1 Treueprämien beschafft und der Bestand an diesen Prämien in ihrem Eigentum steht. Demzufolge ist @1 nicht nur berechtigt, den Kunden die Treueprämien wie ein Eigentümer zu übergeben, sondern ist tatsächlich Eigentümer der Prämien. Ferner ist der Vorlageentscheidung zu entnehmen, dass @1 die Treueprämien den Kunden liefert.

49 Darüber hinaus haben die Lieferer den Kunden in den Ausgangsverfahren Gegenstände im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie geliefert und in der Rechtssache C-53/09 auch Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 derselben Richtlinie erbracht.

50 Als Zweites ist zu prüfen, ob diese Umsätze gegen Entgelt getätigt wurden.

51 Dazu ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie voraussetzt, dass zwischen der gelieferten Ware oder der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. u. a. für Dienstleistungen Urteil vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Slg. 1988, 1443, Randnr. 12).

52 Im Hinblick auf die Feststellung, ob eine Gegenleistung vorliegt und, falls dies bejaht wird, ob zwischen dieser Gegenleistung und der gelieferten Ware oder der erbrachten Dienstleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, ist zu berücksichtigen, dass der Preis, den die Kunden in der Rechtssache C-53/09 den Sponsoren für die Waren oder Dienstleistungen und in der Rechtssache C-55/09 Baxi für die Waren

bezahlen, immer derselbe ist, ganz gleich, ob diese Kunden an den Kundenbindungsprogrammen teilnehmen oder nicht.

53 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im Fall eines Kundenbindungsprogramms, bei dem eine Erdölgesellschaft Gegenstände an Käufer von Kraftstoff weitergab, wenn diese die Punkte einlösten, die sie entsprechend der Menge des von ihnen zum vollen Endverkaufspreis an der Tankstelle gekauften Kraftstoffs erhalten hatten, das Argument der Erdölgesellschaft, dass der von den Käufern für den Kraftstoff gezahlte Preis in Wirklichkeit einen Teil des Wertes der Punkte oder der für diese Punkte gelieferten Gegenstände enthalten habe, zurückgewiesen hat, weil der Käufer für den Kraftstoff den gleichen Endverkaufspreis zahlen musste, ganz gleich, ob er die Punkte in Anspruch nahm oder nicht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Slg. 1999, I-2323, Randnr. 31).

54 Der Gerichtshof hat nämlich festgestellt, dass der Verkauf von Kraftstoff, bei dem die Kunden Punkte erhalten, und die Weitergabe von Gegenständen bei Einlösung der Punkte zwei getrennte Vorgänge darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kuwait Petroleum, Randnr. 28).

55 Demzufolge handelt es sich in den Ausgangsverfahren beim Verkauf von Waren und bei Dienstleistungen, bei denen die Kunden Punkte erhalten, einerseits, und der Weitergabe von Treueprämien bei der Einlösung der Punkte andererseits um zwei getrennte Vorgänge.

56 Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs hervorhebt, verlangt die Sechste Richtlinie für die Ausführung einer Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie nicht, dass die Gegenleistung für die Lieferung oder die Dienstleistung unmittelbar vom Empfänger der

Lieferung oder der Dienstleistung erbracht wird. Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie lässt zu, dass die Gegenleistung von einem Dritten erbracht wird.

57 Dazu ergibt sich aus der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-53/09, dass die Einlösung von Punkten bei den Lieferern durch die Kunden zur Folge hat, dass LMUK Zahlungen an die Lieferer leistet. Die Höhe dieser Zahlungen ergibt sich aus der Summe der Gebühren, die in einem festen Betrag für jeden Punkt bestehen, der für einen Teil des Preises oder den gesamten Preis der Treueprämie eingelöst wurde. Unter diesen Umständen ist, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs festgestellt hat, diese Zahlung als Gegenleistung für die Lieferung der Treueprämien anzusehen.

58 In der Rechtssache C-55/09 ergibt sich ebenfalls aus der Vorlageentscheidung, dass die Treueprämien Baxi von @1 zum empfohlenen Einzelhandelspreis zuzüglich Porto und Verpackung in Rechnung gestellt werden, die am Ort der Bestellung gelten, wo das Eigentum übergeht und die Punkte eingelöst werden. Nach Abzug der Gewinnspanne von @1, die sich aus der Differenz zwischen dem Einzelhandelspreis der Treueprämien und dem Einkaufspreis ergibt, zu dem @1 diese Prämien beschafft hat, stellt die Zahlung von Baxi an @1 somit die Gegenleistung für die Lieferung der genannten Treueprämien dar.

59 In der Rechtssache C-55/09 macht Baxi jedoch geltend, dass die Gegenleistung für die Zahlung nicht in der Lieferung von Gegenständen, sondern in einer umfassenden Werbeleistung bestehe, in deren Rahmen die Lieferung von Treueprämien an die Kunden eine von mehreren Dienstleistungen gewesen sei.

60 Dazu ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung und ob im letztgenannten Fall diese einheitliche

Leistung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Slg. 2007, I-2697, Randnr. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Gemäß der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-55/09 entsprechen die von Baxi an @1 geleisteten Zahlungen dem Einzelhandelspreis der Treueprämien zuzüglich Porto und Verpackung, so dass @1 einen Gewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Einzelhandelspreis der Treueprämien und dem Einkaufspreis, zu dem sie diese Treueprämien beschafft, erzielt.

62 Eine Zahlung wie die in der Rechtssache C-55/09 in Rede stehende lässt sich daher, wie im Übrigen sowohl die Regierung des Vereinigten Königreichs als auch die Kommission einräumen, in zwei Teile teilen, von denen jeder Teil einer anderen Leistung entspricht.

63 Danach stellt der Einkaufspreis die Gegenleistung für die Lieferung der Treueprämien an die Kunden dar, während die Differenz zwischen dem von Baxi gezahlten Einzelhandelspreis und dem von @1 für die Beschaffung der Treueprämien gezahlten Einkaufspreis, d. h. die Gewinnspanne, die Gegenleistung für die Dienstleistungen darstellt, die @1 Baxi erbringt.

64 Dagegen hat LMUK in der Rechtssache C-53/09 in ihren schriftlichen und mündlichen Erklärungen erklärt, dass ihre Zahlungen an die Lieferer nicht die Gegenleistung für zwei oder mehrere getrennte Leistungen seien. Es ist allerdings Sache des vorlegenden Gerichts, zu überprüfen, ob dies den Tatsachen entspricht.

65 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms wie des in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Art. 5, 6, 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und Art. 17 Abs. 2 in seiner sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung dahin auszulegen sind,

— dass die Zahlungen des Programmmanagers in der Rechtssache C-53/09 an die Lieferer, die den Kunden Treueprämien liefern, als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden von den genannten Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen oder gegebenenfalls erbrachte Dienstleistung anzusehen sind, wobei es jedoch Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob diese Zahlungen auch die Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen umfassen, die einer gesonderten Dienstleistung entspricht, und

— dass die Zahlungen des Sponsors in der Rechtssache C-55/09 an den Programmmanager, der den Kunden Treueprämien liefert, teils als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden vom Manager dieses Programms erbrachte Lieferung von Gegenständen und teils als Gegenleistung für die von diesem Manager dem Sponsor erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind.

Kosten

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

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

Im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms wie des in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden sind die Art. 5, 6 und 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung sowie Art. 17 Abs. 2 in seiner sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung dahin auszulegen,

— **dass die Zahlungen des Programmmanagers in der Rechtssache C-53/09 an die Lieferer, die den Kunden Treueprämien liefern, als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden von den genannten Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen oder gegebenenfalls erbrachte Dienstleistung anzusehen sind, wobei es jedoch Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob diese Zahlungen auch die Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen umfassen, die einer gesonderten Dienstleistung entspricht,**

— **dass die Zahlungen des Sponsors in der Rechtssache C-55/09 an den Programmmanager, der den Kunden Treueprämien liefert, teils als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden vom Manager dieses Programms erbrachte Lieferung von Gegenständen und teils als Gegenleistung für die von diesem Manager dem Sponsor erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind.**

Unterschriften