SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PAOLO MENGOZZI vom 22. April 2010[1]

1. Wie jedem bekannt ist, der sich damit befassen muss, kann das gemeinschaftsrechtliche Mehrwertsteuersystem, obwohl es prinzipiell eher unkompliziert ist, in der Praxis zu komplexen Sachlagen führen. Der vorliegende Fall ist ein Beispiel dafür.

2. Der Gerichtshof ist von einem Finanzgericht des Vereinigten Königreichs zur Beantwortung dreier Fragen angerufen worden, die die richtige mehrwertsteuerliche Behandlung einer Sachlage betreffen, in der der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Möglichkeit anbietet, einen Teil der Vergütung anstatt in Geld in Einkaufsgutscheinen zu erhalten, die in Einzelhandelsgeschäften eingelöst werden können.

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Unionsrecht*

3. Die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen betreffen die Vorschriften der Sechsten Richtlinie[2]. Sie lassen sich auch auf die entsprechenden Vorschriften der vom vorlegenden Gericht ebenfalls erwähnten neueren Richtlinie 2006/112/EG[3] beziehen.

4. Art. 2 der Sechsten Richtlinie[4] bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

…“

1 — Originalsprache: Italienisch.

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

3 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

4 — Entspricht Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112.

5. Art. 5 „Lieferung von Gegenständen“ lautet:

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

6. Art. 6 („Dienstleistungen“) [5] lautet:

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

…

(2) Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

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

…

…“

7. Art. 17 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug) [6] sieht Folgendes vor:“…

„(2) 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 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,

….“

5 — Entspricht Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

6 — Entspricht Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG.

B — *Nationales Recht*

8. Da die Vorlagefragen ausschließlich die Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften betreffen, macht das vorlegende Gericht keine genaueren Angaben zum innerstaatlichen Recht. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen und den abgegebenen Erklärungen ergibt sich jedoch Folgendes.

9. In Bezug auf die steuerrechtliche Behandlung von Einkaufsgutscheinen, die den Warenkauf in Einzelhandelsgeschäften ermöglichen (retail vouchers), im Allgemeinen sieht das Recht des Vereinigten Königreichs vor, dass der Einzelhändler, der die Gutscheine ausstellt und bei dem diese eingelöst werden können, zur Entrichtung der Mehrwertsteuer erst dann verpflichtet ist, wenn die Gutscheine bei ihm für den Kauf von Waren eingelöst werden.

10. Werden jedoch die Gutscheine, wie im vorliegenden Fall, vom Einzelhändler an einen Zwischenhändler übereignet, der sie an Dritte weiterveräußert, muss der Einzelhändler, der die Gutscheine ausstellt, dem Zwischenhändler auch die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, auch wenn er sie an die Finanzbehörden erst dann zu entrichten hat, wenn der Gutschein eingelöst wird. Bei allen nachfolgenden den Gutschein betreffenden Geschäften (d. h. ab dem Zwischenhändler) muss die Mehrwertsteuer berechnet und entrichtet werden.

11. Das im Einzelnen im Vereinigten Königreich geltende Recht ist jedoch, wie bereits erwähnt, für die Beantwortung der Vorlagefragen nicht relevant.

II — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12. Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsfalls, die Astra Zeneca UK Limited (im Folgenden: Astra Zeneca) ist eine in der pharmazeutischen Branche tätige Gesellschaft. Sie bietet ihren Arbeitnehmern an, teilweise anstatt in Geld in Einkaufsgutscheinen vergütet zu werden, die bei bestimmten Einzelhändlern eingelöst werden können.

13. Bei der Gehaltsabrechnung werden die Einkaufsgutscheine mit einem geringeren Wert als dem Nominalbetrag berücksichtigt. Ein Einkaufsgutschein im Wert von 10 GBP könnte z. B. bei der Gehaltsabrechnung mit einem Wert von 9,5 GBP berücksichtigt werden; der Arbeitnehmer kann so Waren im Wert von 10 GBP erwerben, obwohl er nur 9,5 GBP seines Gehalts „ausgegeben“ hat.

14. Im Einzelnen funktioniert das System wie folgt.

15. Der Einzelhändler stellt die Einkaufsgutscheine mit einem bestimmten Nominalwert (z. B. 10 GBP) aus und veräußert sie zu einem ermäßigten Preis (z. B. 9 GBP) an eine zwischengeschaltete Gesellschaft. Diese Gesellschaft verkauft ihrerseits die Gutscheine an Astra Zeneca, die sie ebenfalls für einen geringeren Wert als zum Nominalwert erwirbt (z. B. 9,5 GBP). Astra Zeneca verwendet daraufhin die Gutscheine, um damit an diejenigen ihrer Arbeitnehmer, die diese Möglichkeit gewählt haben, einen Teil der Vergütung auszuzahlen. [7]

16. Die Frage, über die die Klägerin und die Finanzbehörden des Vereinigten Königreichs streiten und die das vorlegende Gericht zu entscheiden hat, betrifft die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der als Vergütung verwendeten Einkaufsgutscheine.

17. Das vorlegende Gericht muss also zunächst klären, ob Astra Zeneca ihren Arbeitnehmern die in den Einkaufsgutscheinen enthaltene Mehrwertsteuer in Rechnung stellen muss und, falls dies nicht notwendig ist, feststellen, ob Astra Zeneca zum Abzug der von ihr (beim Erwerb der Gutscheine vom Zwischenhändler) entrichteten Vorsteuer berechtigt ist.

18. In diesem Zusammenhang hat das vorlegende Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die nachstehenden Fragen vorgelegt:

„1. Wenn unter den Umständen des vorliegenden Falls ein Arbeitnehmer gemäß seinem Arbeitsvertrag Anspruch darauf hat, seine Vergütung teilweise in Form eines Nennwertgutscheins zu beziehen, ist Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Hauptmehrwertsteuerrichtlinie) dann dahin auszulegen, dass die Aushändigung dieses Gutscheins durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt?

2. Falls Frage 1 zu verneinen ist, ist Art. 6 Abs. 2 Buchst. b (jetzt Art. 26 Abs. 1 Buchst. b) dann dahin auszulegen, dass die Aushändigung des Gutscheins durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gemäß dem Arbeitsvertrag als Dienstleistung behandelt werden muss, wenn der Gutschein für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers bestimmt ist?

3. Falls die Aushändigung des Gutscheins weder eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 darstellt noch als Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Buchst. b zu behandeln ist, ist Art. 17 Abs. 2 (jetzt Art. 168) dann dahin auszulegen, dass der Arbeitgeber die Erstattung der Mehrwertsteuer, die er bei Erwerb und Aushändigung des Gutscheins an den Arbeitnehmer gemäß dem Arbeitsvertrag entrichtet hat, verlangen kann, wenn der Gutschein für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers bestimmt ist?“

7 — Astra Zeneca besitzt die Gutscheine zu keinem Zeitpunkt tatsächlich. Sie beschränkt sich vielmehr darauf, der zwischengeschalteten Gesellschaft die Arbeitnehmer mitzuteilen, die diese erhalten sollen, und die zwischengeschaltete Gesellschaft kümmert sich um den Versand.

III — Verfahren vor dem Gerichtshof

19. Die Vorlageentscheidung ist am 29. Januar 2009 bei der Kanzlei eingegangen. Daraufhin haben die Regierung des Vereinigten Königreichs, die Regierung der Hellenischen Republik und die Kommission schriftliche Erklärungen gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs abgegeben. Auch Astra Zeneca, die Klägerin des Ausgangsverfahrens, hat schriftliche Erklärungen abgegeben.

20. In der Sitzung vom 11. März 2010 haben Astra Zeneca, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission mündliche Erklärungen abgegeben.

IV — Vorbemerkungen

21. In ihren schriftlichen Erklärungen hat die Kommission eine Reihe von Überlegungen angestellt, die, wie die Kommission selbst anmerkt, über die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen hinausgehen. Insbesondere hat die Kommission zu zwei Punkten Stellung genommen.

22. Zum einen spricht sich die Kommission dagegen aus, die Aushändigung der Einkaufsgutscheine als Dienstleistung anzusehen; von einer solchen Qualifizierung geht jedoch das vorlegende Gericht auf der Grundlage des anzuwendenden nationalen Rechts aus. Nach Auffassung der Kommission ergibt sich hingegen die Rechtsnatur der Aushändigung der Gutscheine aus dem Recht, das die Gutscheine verleihen — es könne sich daher, je nach dem konkreten Sachverhalt, um die Lieferung eines Gegenstands oder um eine Dienstleistung handeln.

23. Zum anderen hat die Kommission ihren Standpunkt zu dem auf die Einkaufsgutscheine anzuwendenden Mehrwertsteuersatz dargelegt, die je nach Wahl des Käufers sowohl gegen Waren oder Dienstleistungen, auf die der Normalsatz anwendbar ist, als auch gegen Waren oder Dienstleistungen, die einem abweichenden Satz unterliegen, einlösbar sind. Die Kommission kritisiert in dieser Hinsicht das im Vereinigten Königreich angewandte System, das es erlaubt, auf die Gutscheine einen den jeweiligen Umständen angemessen „angepassten“ Satz anzuwenden.

24. Nach Auffassung der Kommission widerspricht diese Vorgehensweise den geltenden Grundsätzen im Bereich der Mehrwertsteuer und könnte allenfalls auf spezifischen Antrag der nationalen Behörden[8] hin zugelassen

8 — Im Sinne von Art. 27 der Sechsten Richtlinie (und Art. 395 der Richtlinie 2006/112).

werden. Fehle eine solche Ermächtigung, müsse die Mehrwertsteuer präzise entrichtet werden, indem für jede einzelne mit den Gutscheinen erworbene Ware oder Dienstleistung der auf diese anwendbare Satz berechnet werde. Die Anwendung dieses Grundsatzes könne im konkreten Fall auch nicht durch die mit seiner praktischen Umsetzung verbundenen Schwierigkeiten ausgeschlossen werden.

25. Die Bemerkungen und Argumente der Kommission sind jedoch für die Beantwortung der dem Gerichtshof hier vorgelegten Fragen unbeachtlich.

26. Das Problem des Mehrwertsteuersatzes, der auf die Gutscheine anzuwenden ist, die gegen Waren und Dienstleistungen, die mit unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen besteuert werden, eingelöst werden, ist nämlich für den vorliegenden Rechtsstreit völlig unerheblich; falls die Kommission die von den Behörden des Vereinigten Königreichs getroffene Regelung für mit dem Unionsrecht unvereinbar hält, ist es ihre Aufgabe, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen diesen Staat einzuleiten.

27. Für den vorliegenden Rechtsstreit etwas erheblicher, wenn auch nicht von grundlegender Bedeutung ist hingegen die allgemeine Frage nach dem Wesen (Lieferung eines Gegenstands oder Dienstleistung) der Aushändigung der Einkaufsgutscheine.

28. Wie bereits dargelegt, stellt die Kommission für die Rechtsnatur der Gutscheine auf deren konkrete Nutzung ab. Würden die Gutscheine für den Erwerb von Dienstleistungen benutzt, sei für die Zwecke der Mehrwertsteuer auch die Aushändigung der Gutscheine eine Dienstleistung. Würden die Gutscheine dagegen für den Erwerb von Waren verwendet, müsse ihre Aushändigung als Lieferung eines Gegenstands angesehen werden.

29. Die Argumentation der Kommission überzeugt mich nicht. Insbesondere erscheint es mir nicht vertretbar, die Aushändigung von Einkaufsgutscheinen als Lieferung von Gegenständen anzusehen, selbst wenn die Gutscheine später gerade für den Erwerb von Waren verwendet werden.

30. Betrachten wir einmal den Fall, der im Zusammenhang des vorliegenden Sachverhalts der typischste zu sein scheint — der Gutschein wird gegen eine Ware (z. B. ein Kleidungsstück oder eine Uhr) eingelöst. Hierzu muss festgestellt werden, dass die Aushändigung des Gutscheins durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer *per se* nicht *die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, überträgt,* wie es Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie für das Vorliegen einer Lieferung von Gegenständen aber voraussetzt. *Erst in dem Moment, in dem der Gutschein eingelöst wird,* also beim Einzelhändler gegen eine Ware eingetauscht wird, erfolgt die genaue Bestimmung der Ware, an der der Gutschein ein Recht verleiht.

31. Daraus folgt, dass die Aushändigung eines Einkaufsgutscheins wie im vorliegenden Fall für die Zwecke der Mehrwertsteuer keine Lieferung von Gegenständen darstellt, sondern lediglich die Übertragung eines zukünftigen (dem Gegenstand nach ungewissen) Rechts an Waren und/oder Dienstleistungen. Ich halte es daher für zwingend, die Aushändigung eines solchen Gutscheins als Dienstleistung anzusehen, da für die Zwecke der Mehrwertsteuer jede Leistung, die keine Lieferung von Gegenständen ist, zwangsläufig als Dienstleistung gilt [9].

32. Meine Auffassung lässt sich auf die Rechtsprechung stützen. So hat der Gerichtshof zwar klargestellt, dass im Sinne der Vorschriften über die Mehrwertsteuer eine Lieferung von Gegenständen auch dann vorliegen kann, wenn kein formeller Eigentumsübergang gegeben ist, er hat aber gleichwohl die Notwendigkeit unterstrichen, dass der Empfänger des Gegenstands die Möglichkeit erhält, „über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre er sein Eigentümer“ [10]. Im Fall der Aushändigung von Einkaufsgutscheinen verleiht die Übertragung des Gutscheins von einer Partei auf eine andere (noch) kein Recht an einem bestimmten Gegenstand.

33. Folgte man der Auffassung der Kommission, könnte zudem die Aushändigung von Gutscheinen, die sowohl gegen Waren als auch gegen Dienstleistungen eingelöst werden können, für die Zwecke der Mehrwertsteuer nur *ex post* qualifiziert werden, nachdem die Gutscheine gegen Waren oder Dienstleistungen eingelöst worden sind. Eine solche Lösung wäre keineswegs optimal und würde die steuerliche Behandlung der Gutscheine komplizieren. Dies könnte auch dazu führen, dass von dieser besonderen Form der Gehaltszahlung, die doch einen gewissen sozialen Vorteil für die Arbeitnehmer bietet, Abstand genommen werden würde.

34. Unabhängig davon, ob die Aushändigung eines Einkaufsgutscheins als eine Lieferung von Gegenständen oder als eine Dienstleistung anzusehen ist, kommt es für die Beantwortung der Vorlagefragen jedoch nur darauf an, *klarzustellen, ob diese Aushändigung ein steuerbarer Umsatz ist.* Wie bereits dargelegt, bestimmt Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie beide, die Lieferung von Gegenständen und die Dienstleistungen, als steuerbar, ohne zwischen ihnen zu unterscheiden. Es ist daher nicht notwendig, weiter auf die Bemerkungen der Kommission einzugehen, so dass ich zur Prüfung der drei Vorlagefragen übergehen kann.

9 — Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie.

10 — Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Slg. 1990, I-285, Randnr. 7), vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Slg. 2003, I-1317, Randnr. 32), und vom 14. Juli 2005, British American Tobacco und Newman Shipping (C-435/03, Slg. 2005, I-7077, Randnr. 35).

V — Zur ersten Vorlagefrage

A — *Einleitung*

35. Mit der ersten Vorlagefrage bittet das vorlegende Gericht den Gerichtshof um Klarstellung, ob die Aushändigung von Einkaufsgutscheinen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, die diesem als ein Teil seiner Vergütung gewährt wird, eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt.

36. Wie bereits ausgeführt, ist die Qualifizierung der Aushändigung der Gutscheine als Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung hier nicht relevant, so dass die Frage dahin umformuliert werden kann, ob die genannte Aushändigung eine entgeltliche Leistung darstellt und deshalb in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerregelung fällt.

37. Handelt es sich nämlich um einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz, müsste Astra Zeneca im Moment der Aushändigung des Gutscheins an den Arbeitnehmer die in dem Betrag enthaltene Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, der für den Gutschein von der Vergütung des Arbeitnehmers abgezogen wird, und davon dann die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen, die sie an die zwischengeschaltete Gesellschaft gezahlt hat, von der sie die Gutscheine erworben hat.

38. Wenn es sich dagegen um einen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Umsatz handelt, brauchte die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung gestellt werden. Es könnte sich dann die Frage stellen — die jedoch, wie noch zu zeigen sein wird, Gegenstand der dritten Vorlagefrage ist —, ob Astra Zeneca zum Abzug der entrichteten Vorsteuer berechtigt ist, weil die Anschaffungskosten für die Gutscheine in den Bereich der für die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit notwendigen Geschäftsgemeinkosten fallen.

39. Die Verfahrensbeteiligten, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgegeben haben, sind hinsichtlich der Beantwortung der ersten Vorlagefrage geteilter Meinung. Auf der einen Seite vertreten die Kommission und die Regierung des Vereinigten Königreichs die Auffassung, dass die Aushändigung der Gutscheine durch Astra Zeneca an ihre Arbeitnehmer eine entgeltliche Leistung darstellt, die als solche der Mehrwertsteuer unterliegt.

40. Auf der anderen Seite schlagen Astra Zeneca und die griechische Regierung vor, die Frage zu verneinen, und berufen sich insbesondere darauf, dass die Zahlung des Gehalts für eine Arbeitsleistung kein steuerbarer Umsatz sei.

B — *Würdigung*

41. Im Hinblick auf die Vorschriften über die Mehrwertsteuer kann der Sachverhalt, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, bei logischer Betrachtungsweise zwei ganz unterschiedliche, nämlich die beiden von den Verfahrensbeteiligten vorgetragenen Auslegungen erfahren, die ich in den vorstehenden Absätzen dargelegt habe. Beide Auslegungen bergen Vor- und Nachteile, und weder die eine noch die andere steht offensichtlich im Widerspruch zu den anwendbaren Vorschriften des Unionsrechts.

42. Die Auffassung, nach der die Aushändigung der Gutscheine ein vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgenommener Umsatz ist, birgt meiner Ansicht nach einige Ungereimtheiten, und ich halte daher den Standpunkt der Kommission und der Regierung des Vereinigten Königreichs für vorzugswürdig.

43. Vor allem ist die Auffassung, dass die Aushändigung der Gutscheine eine vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung sei, nur dann vertretbar, wenn man zwischen dem Fall unterscheidet, in dem der Arbeitgeber in der Gehaltsabrechnung genau den Gegenwert der Gutscheine berechnet, den er für den Erwerb der Gutscheine bezahlt hat, und den Fall, in dem er durch Anrechnung eines abweichenden Betrags einen Gewinn erzielt. Die in Rede stehende Auslegung kann sich nur auf den ersten der beiden Fälle beziehen. Erzielt nämlich der Arbeitgeber einen „Gewinn“ [11], entstünde bei der Übergabe des Gutscheins durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer ein Mehrwert im Sinne der Vorschriften über die Mehrwertsteuer und somit eine Steuerzahlungspflicht.

44. Folgte man dem von Astra Zeneca und der griechischen Regierung vertretenen Standpunkt, müsste daher für die Zwecke der Mehrwertsteuer eine unterschiedliche Behandlung der den Arbeitnehmern überlassenen Gutscheine vorgeschlagen werden, je nachdem, ob der Wert, mit dem der Gutschein in der Gehaltsabrechnung berücksichtigt worden ist, mit dem identisch ist, den der Arbeitgeber für seinen Erwerb gezahlt hat, oder nicht. Im ersten Fall (der vom Arbeitgeber gezahlte und der in der Gehaltsabrechnung angesetzte Betrag sind identisch) fiele die Aushändigung der Gutscheine nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer; im zweiten Fall (der vom Arbeitgeber vorab gezahlte Betrag unterscheidet sich von dem in der Gehaltsabrechnung angesetzten) wäre dagegen der Anwendungsbereich der Richtlinie eröffnet, und der Arbeitgeber wäre verpflichtet, Mehrwertsteuer abzurechnen. Der vorliegende Fall entspricht der ersten Variante, da Astra Zeneca, wie in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, den Arbeitnehmern in der Gehaltsabrechnung den genauen Betrag anrechnet, den sie an den Zwischenhändler gezahlt hat. Dennoch wäre eine Auslegung, die sowohl die erste als auch die zweite Fallmöglichkeit umfasst, nicht nur

11 — Dies könnte z. B. dann der Fall sein, wenn der Arbeitgeber die Gutscheine mit einer erheblichen Ermäßigung erworben hätte und diese nur teilweise an seinen Arbeitnehmer weitergäbe (der die Gutscheine trotzdem zu einem niedrigeren Preis als dem Nominalwert erhielte).

einfacher, sondern auch leichter anzuwenden als eine Lösung, bei der zwischen den beiden Varianten unterschieden werden muss.

45. Des Weiteren belastet die Mehrwertsteuer wirtschaftlich gesehen auf jeden Fall den Arbeitnehmer, was im Einklang mit dem Mehrwertsteuersystem steht, nach dem die Steuer vom Endverbraucher zu tragen ist. Wie auch von Astra Zeneca in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, *ist im Wert des Gutscheins, der in der Gehaltsabrechnung angesetzt wird, bereits die auf die Produkte, die mit dem Gutschein erworben werden können, entfallende Mehrwertsteuer enthalten.* Mit anderen Worten zahlt der Arbeitnehmer, mittels der Belastung seines Gehalts, den Preis der Waren und/oder Dienstleistungen, die er später beim Einzelhändler erwerben wird, und dieser Preis enthält die Mehrwertsteuer. Es handelt sich um die letzte Zahlung in der Mehrwertsteuerkette, und die vom Arbeitnehmer getragene Mehrwertsteuer enthält offensichtlich sowohl die in der ersten Überlassung des Gutscheins vom Einzelhändler an den Zwischenhändler enthaltene Mehrwertsteuer [12] als auch die, die sich in den weiteren Phasen angesammelt hat, und insbesondere die, die sich auf den vom Zwischenhändler gemachten Gewinn bezieht. Wenn der Arbeitnehmer/Verbraucher zum Einzelhändler geht, um den Gutschein einzulösen, braucht er nur den Gutschein zu übergeben, der die Mehrwertsteuer enthält, und bekommt dafür die gewünschte Ware oder Dienstleistung.

12 — Wie in den Nrn. 9 f. dargelegt, wird dieser Teil der Mehrwertsteuer nach dem im Vereinigten Königreich geltenden Recht erst in dem Moment, in dem der Gutschein gegen Waren und/oder Dienstleistungen eingelöst wird, vom Einzelhändler an den Fiskus gezahlt. Diese Besonderheit hat jedoch, wie auch die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, lediglich Auswirkungen auf den *Zeitpunkt* der Steuerzahlung und nicht auf deren sonstige Aspekte.

46. Hierzu sei darauf hingewiesen, dass trotz der im vorliegenden Fall gegebenen Vielgliedrigkeit der Mehrwertsteuerkette, die in der mündlichen Verhandlung erörtert worden ist, die Steuerzahlung eine einzige bleibt. Die auf die beim Einzelhändler erworbenen Waren oder Dienstleistungen anfallende Mehrwertsteuer ist im Gutschein enthalten, und in dem Moment, in dem der Einzelhändler diesen erhält und dafür Waren oder Dienstleistungen übergibt, „schließt er den Kreis“ und zahlt, nach Abzug eventuell gezahlter Vorsteuern, die Mehrwertsteuer, die er durch die Überlassung des Gutscheins an den Zwischenhändler eingenommen hat, an die Steuerbehörde.

47. Die in Nr. 45 angestellten Erwägungen führen zu zwei Schlussfolgerungen.

48. Zum einen scheint, da die in den Gutscheinen enthaltene Mehrwertsteuer vom Arbeitgeber getragen wird, von den beiden dargestellten Auslegungsmöglichkeiten diejenige vorzugswürdig zu sein, die eine Inrechnungstellung dieser Mehrwertsteuer auferlegt. So wird verhindert, dass diese Steuer, die auf jeden Fall vom Arbeitnehmer getragen wird, „verschwindet“ und sich in eine Art versteckte Steuer verwandelt.

49. Zum anderen ist offensichtlich, dass der Umstand, dass Astra Zeneca für die

Aushändigung der Gutscheine an die Arbeitnehmer Mehrwertsteuer in Rechnung stellen muss, für sich genommen keinen wirtschaftlichen Nachteil für die Gesellschaft beinhaltet, da die Steuer, im Einklang mit den auf diesem Gebiet geltenden Grundsätzen, vom Endabnehmer der Produkte, dem Arbeitnehmer, zu tragen ist. [13]

50. Ich bin daher der Auffassung, dass die teilweise Vergütung durch Einkaufsgutscheine ein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz ist.

51. Dazu ist zunächst zu bemerken, dass die Arbeitnehmer von Astra Zeneca wählen können, ihre Vergütung nicht teilweise in Form von Einkaufsgutscheinen zu beziehen, sondern nach traditionellerer Art ausschließlich in Geld bezahlt zu werden. Daher kann die Aushändigung der Gutscheine an die Arbeitnehmer als eine Leistung angesehen werden, die gegen die Zahlung einer bestimmten Geldsumme (den Teil der Vergütung, den sie statt in Gutscheinen in Geld erhalten würden) durch die Arbeitnehmer erfolgt.

52. Es liegen also im konkreten Fall alle Voraussetzungen vor, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine entgeltliche Leistung charakterisieren: Insbesondere liegt eine in Geld ausgedrückte Gegenleistung vor [14], die dem entspricht, was tatsächlich für den Erwerb der Ware oder Dienstleistung empfangen wurde [15]. Wenn man, wie ich, davon ausgeht, dass die Aushändigung der Gutscheine an die Arbeitnehmer eine Dienstleistung darstellt, besteht des Weiteren zweifelsfrei ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert [16].

53. Daneben ist hervorzuheben, dass der Gerichtshof, wenn auch nur implizit, die Möglichkeit bejaht hat, einen Teil der Vergütung eines Arbeitsnehmers als (vom Arbeitnehmer) gezahlte Gegenleistung als eine entgeltliche Leistung (des Arbeitgebers zugunsten des Arbeitnehmers) anzusehen [17].

13 — In dem Fall, in dem Astra Zeneca bei der Gehaltsabrechnung den genauen Betrag ansetzt, den sie für den Erwerb der Gutscheine bezahlt hat, beschränkt sich ihre Abrechnung der Mehrwertsteuer darauf, die Übereinstimmung der vorab gezahlten mit der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer zu offenbaren, und es müsste nichts an den Fiskus gezahlt werden. Wenn der in der Gehaltsabrechnung angesetzte Betrag den an den Zwischenhändler gezahlten überstiege, bezöge sich die von Astra Zeneca zu zahlende Mehrwertsteuer, die sie im Übrigen dem Arbeitnehmer in Rechnung stellen würde, nur auf die Wertdifferenz.

14 — Urteile vom 5. Februar 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Slg. 1981, 445, Randnr. 13), vom 23. November 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Slg. 1988, 6365, Randnr. 16), und vom 24. Oktober 1996, Argos Distributors (C-288/94, Slg. 1996, I-5311, Randnr. 17).

15 — Vgl. neben der in der vorangegangenen Fußnote angeführten Rechtsprechung die Urteile vom 27. März 1990, Boots Company (C-126/88, Slg. 1990, I-1235, Randnr. 19), und vom 5. Mai 1994, Glawe (C-38/93, Slg. 1994, I-1679, Randnr. 8).

16 — Urteile vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Slg. 1988, 1443, Randnr. 12), und vom 16. Oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 12).

17 — Vgl. Urteil Fillibeck (in Fn. 16 angeführt, Randnr. 16). In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die Arbeitnehmer keine Gegenleistung an den Arbeitgeber für die von diesem erbrachte Beförderungsleistung erbrachten. Dies lag darin begründet, dass der bezogene Lohn gleich blieb, unabhängig davon, ob die Arbeitnehmer die Beförderungsleistung in Anspruch nahmen oder nicht. Daraus kann im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass im Allgemeinen ein Teil der Vergütung als Gegenleistung für eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung angesehen werden kann, und zwar unter der Bedingung, dass, wie im vorliegenden Fall, der Teil der Vergütung, der die Gegenleistung darstellt, eindeutig bestimmt werden kann.

54. Damit dem Standpunkt von Astra Zeneca, wonach die Bezahlung der Arbeitnehmer mit Einkaufsgutscheinen eine nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Form der Gehaltszahlung sei, gefolgt werden könnte, wäre es zudem notwendig, die Gutscheine Geld gleichzusetzen und sie als einfache „Alternative" zur Barzahlung anzusehen. Eine solche Gleichsetzung ist jedoch meiner Ansicht nach nicht möglich. Auf der einen Seite können nämlich die Einkaufsgutscheine, im Gegensatz zu Geld, nicht überall verwendet werden, sondern nur bei den Einzelhändlern, die sie ausgestellt haben. Auf der anderen Seite darf nicht vernachlässigt werden, dass die Gutscheine gerade *im Austausch* gegen Geldbeträge überlassen werden und, wie vorliegend bei der Überlassung vom Einzelhändler an Astra Zeneca mittels eines Zwischenhändlers, einen Mehrwert schaffen können und (demzufolge) Mehrwertsteueraufkommen; dies ist im Fall von Bargeld nicht möglich.

55. Aufgrund der dargestellten Erwägungen ist meiner Auffassung nach die teilweise Vergütung in Form von Einkaufsgutscheinen als eine entgeltliche Leistung anzusehen, für die der Arbeitgeber Mehrwertsteuer abrechnen muss.

56. Ich schlage deshalb dem Gerichtshof vor, die erste Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass die vollständige oder teilweise Gehaltszahlung in Form von Einkaufsgutscheinen unter den Umständen des vorliegenden Falls einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt.

VI — Zur zweiten Vorlagefrage

57. Mit der zweiten Vorlagefrage bittet das vorlegende Gericht für den Fall der Verneinung der ersten Frage um Klarstellung, ob die teilweise Vergütung in Form von Einkaufsgutscheinen als eine von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie erfasste Tätigkeit anzusehen ist. Bekanntlich stellt diese Vorschrift den Dienstleistungen gegen Entgelt, die als solche der Mehrwertsteuer unterliegen, einige Tätigkeiten, die ohne Gegenleistung erbracht werden, gleich; dazu gehört insbesondere die „unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen … für den Bedarf seines Personals".

58. Da ich vorschlage, die erste Frage zu bejahen, erübrigt sich die Beantwortung der zweiten Frage. Die nachfolgenden Erwägungen erfolgen daher nur hilfsweise für den Fall, dass der Gerichtshof meinem Vorschlag zur Beantwortung der ersten Frage nicht folgen sollte.

59. Der Richtliniengesetzgeber hat die Pflicht zur Entrichtung der Mehrwertsteuer für bestimmte Tätigkeiten ohne Gegenleistung, die dem Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals dienen, aus einem offensichtlichen Grund vorgeschrieben. Es geht darum, zu verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, der im Allgemeinen beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen kann, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er für private Zwecke Gegenstände aus seinem Unternehmensvermögen entnimmt oder Dienstleistungen erbringt. So wird vermieden, dass dieser Steuerpflichtige gegenüber dem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands oder der Dienstleistung Mehrwertsteuer zahlt, ungerechtfertigte Vorteile genießt. [18]

60. Wiederum schlagen nur die Kommission und die Regierung des Vereinigten Königreichs, wenn auch hilfsweise und etwas widerwillig, vor, dass die zweite Frage bejaht werden könne. Ihr Standpunkt kann wie folgt zusammengefasst werden: Wenn die erste Frage verneint werde, müsse man davon ausgehen, dass die Aushändigung der Einkaufsgutscheine durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer nicht gegen Entgelt erfolge. Daher sei die Vorschrift des Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie anwendbar.

61. Ich bin allerdings der Auffassung, dass eine Verneinung der ersten Frage nicht automatisch den Anwendungsbereich des Art. 6 Abs. 2 eröffnet.

62. Für die Anwendbarkeit der angeführten Vorschrift müssen nämlich zwei getrennte Voraussetzungen vorliegen. Erstens muss der Zweck des Empfangs der Dienstleistung — oder des Gegenstands, wenn auch der Tatbestand des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a umfasst sein soll — ein privater oder sonst unternehmensfremder sein, und zweitens muss die Leistung unentgeltlich sein.

63. Was zunächst die zweite Voraussetzung betrifft, ist diese nicht automatisch bei einer Verneinung der ersten Frage gegeben. Die Auffassung, dass die Aushändigung der Gutscheine kein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz ist, impliziert nicht, dass sie ohne Gegenleistung erfolgt ist. Wie dargelegt, kann man — auch wenn ich eine andere Lösung vorziehe — die Aushändigung der Gutscheine als eine Variante der Gehaltszahlung ansehen, die als solche dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer entzogen ist. Dies würde aber nicht ihre Unentgeltlichkeit implizieren.

64. Insbesondere scheint mir offensichtlich, dass die Aushändigung der Gutscheine unabhängig davon, wie man sie rechtlich

18 — Urteile vom 26. September 1996, Enkler (C-230/94, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 33), vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein (verbundene Rechtssachen C-322/99 und C-323/99, Slg. 2001, I-4049, Randnr. 56), und vom 11. Dezember 2008, Danfoss und Astra Zeneca (C-371/07, Slg. 2008, I-9549, Randnr. 46).

einordnet, jedenfalls kein „Geschenk“ an die Arbeitnehmer, sondern die eindeutig bestimmte Gegenleistung für deren Arbeitsleistung ist.

65. Daraus folgt, dass, auch wenn die Gutscheine letztlich nicht einem Unternehmenszweck dienen, da sie ohne Zweifel dazu bestimmt sind, private Bedürfnisse des Personals zu befriedigen [19], es dennoch an der Voraussetzung der Unentgeltlichkeit der Leistung fehlt [20].

66. Ich schlage daher vor, die zweite Vorlagefrage, wenn notwendig, dahin zu beantworten, dass die vollständige oder teilweise Gehaltszahlung in Form von Einkaufsgutscheinen keine unentgeltliche Leistung ist, die im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie einer entgeltlichen Dienstleistung gleichgestellt werden kann.

19 — Es besteht tatsächlich kein Zusammenhang zwischen den Einkäufen, die die Arbeitnehmer mit den Gutscheinen tätigen können, und der Unternehmenstätigkeit des Arbeitgebers. Insoweit legt die Rechtsprechung des Gerichtshofs den Bereich, in dem ein Zusammenhang zur Unternehmenstätigkeit besteht, zudem eher eng aus. Vgl. z. B. die Urteile Fillibeck (in Fn. 16 angeführt, Randnrn. 26 und 29) und Danfoss (in Fn. 18 angeführt, Randnrn. 57 f.).

20 — Es soll kurz darauf hingewiesen werden, dass es sich, wie von der Rechtsprechung klargestellt, um eine tatsächliche Unentgeltlichkeit handeln muss: Das Vorliegen einer geringeren oder unter dem Selbstkostenpreis liegenden Gegenleistung erlaubt nicht, auf die Unentgeltlichkeit zu schließen. Vgl. Urteil vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Slg. 2005, I-743, Randnrn. 22 bis 24).

VII — Zur dritten Vorlagefrage

67. Die dritte Frage hat das vorlegende Gericht wiederum hilfsweise gestellt. Mit ihr wird der Gerichtshof für den Fall der Verneinung der ersten beiden Fragen um Klarstellung gebeten, ob der Erwerb der Gutscheine durch Astra Zeneca bei dem Zwischenhändler als zu den Geschäftsgemeinkosten gehörend angesehen werden kann und Astra Zeneca deshalb zum Abzug der entrichteten Vorsteuer berechtigt ist.

68. In Anbetracht der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage werden die nachfolgenden Erwägungen wiederum nur hilfsweise für den Fall angestellt, dass der Gerichtshof die erste Frage anders als von mir vorgeschlagen beantwortet.

69. Wie bereits dargelegt, ist Astra Zeneca der Auffassung, dass die ersten beiden Fragen verneint werden müssten und die teilweise Vergütung in Form von Einkaufsgutscheinen dem Anwendungsbereich der Vorschriften über die Mehrwertsteuer nicht unterliege. Sie ist jedoch der Ansicht, dass der Erwerb der Gutscheine zu den der Unternehmenstätigkeit dienenden Geschäftsgemeinkosten gehöre und daher die vorab gezahlte Mehrwertsteuer relevant sei und im Rahmen der Steuererklärung von der an den Fiskus des Vereinigten Königreichs zu zahlenden Mehrwertsteuer abgezogen werden könne.

70. Der Vorteil dieser Lösung für Astra Zeneca ist offensichtlich. Während nämlich die Pflicht zur Inrechnungstellung der Mehrwertsteuer bei der Aushändigung der Gutscheine an die Arbeitnehmer zu einer gegenseitigen Aufhebung der vorab entrichteten und der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer führte [21], brächte die Einordnung der Aushändigung der Gutscheine an die Arbeitnehmer als steuerfreie Leistung und die gleichzeitige Zuordnung der Vorsteuer zu den Geschäftsgemeinkosten der Gesellschaft einen steuerlichen Vorteil.

71. Dem Standpunkt der Astra Zeneca kann jedoch meines Erachtens nicht gefolgt werden, selbst wenn man die teilweise Vergütung in Form von Einkaufsgutscheinen als nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Umsatz ansieht.

72. Es sei daran erinnert, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht auf Vorsteuerabzug ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann [22]. Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs soll die Neutralität der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten dadurch gewährleisten, dass der Unternehmer von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet wird. [23]

73. Es trifft zu, dass der Gerichtshof die Möglichkeit zugelassen hat, die vom Unternehmer beim Erwerb von Gegenständen und/oder Dienstleistungen, die von der Mehrwertsteuer befreiten oder ihr nicht unterliegenden Tätigkeiten dienen, gezahlte Vorsteuer abzuziehen, und zwar unter der Bedingung, dass i) der Unternehmer Tätigkeiten ausübt, die der Mehrwertsteuer unterliegen, ii) die Aufwendungen für die Ausübung der befreiten Tätigkeiten Kostenelemente des Endpreises der Produkte darstellen und iii) ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zwischen den Leistungen, für die Vorsteuer gezahlt wurde, und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht. [24]

74. Diese Rechtsprechung des Gerichtshofs geht jedoch davon aus, dass im konkreten Fall die Versagung des Vorsteuerabzugs auf eine Verletzung der steuerlichen Neutralität und eine teilweise Belastung des Unternehmers anstelle des Endverbrauchers mit der Mehrwertsteuer hinausliefe [25].

21 — Außer in dem bereits dargestellten Fall, dass der vorab an den Zwischenhändler gezahlte Betrag von dem abweicht, der den Arbeitnehmern bei der Gehaltsabrechnung in Rechnung gestellt wird. Vgl. dazu Fn. 13.

22 — Vgl. z. B. Urteile vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18), und vom 21. März 2000, Gabalfrisa SL u. a. (verbundene Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43).

23 — Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), und vom 22. Februar 2001, Abbey National (C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 — Urteil vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnrn. 36 f.). Vgl. außerdem Urteil vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnrn. 58 bis 68), sowie meine Schlussanträge in dieser Rechtssache vom 12. Februar 2009 (insbesondere Nrn. 59 bis 62).

25 — Vgl. Urteil AB SKF (in Fn. 24 angeführt, Randnrn. 66 f. und die dort angeführte Rechtsprechung).

75. Im vorliegenden Fall ist aber eine solche Situation nicht gegeben.

76. Wie bereits dargelegt [26], berechnet Astra Zeneca den Arbeitnehmern in der Gehaltsabrechnung den Preis, den sie für den Gutschein, *einschließlich der Mehrwertsteuer*, gezahlt hat. Letztlich zahlt der Arbeitnehmer mit seiner Arbeitsleistung die Mehrwertsteuer auf die Waren, die er mit dem Gutschein erwerben wird. Die Steuerbelastung verbleibt nicht bei Astra Zeneca. Es besteht daher kein Grund, ihr ein Recht auf Abzug einer Mehrwertsteuer zu gewähren, die sie letztlich nicht zu tragen hat.

77. Der Gutschein ist nämlich kein Element, dessen Anschaffungskosten zu den Geschäftsgemeinkosten des Unternehmens gehören, sondern wird unmittelbar, mit der in ihm enthaltenen Mehrwertsteuer, vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer übergeben, der den Gegenwert mit einer entsprechenden Kürzung seiner Vergütung in Geld „zahlt". In den Fällen, in denen der Gerichtshof das Recht auf Abzug der vorab für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen, die steuerfreien Umsätzen dienen, gezahlten Mehrwertsteuer anerkannt hat, betraf diese Mehrwertsteuer Umsätze (typischerweise Beratungsdienstleistungen), für die zweifelsfrei letztlich das Unternehmen die Steuer entrichtete. [27]

78. Schließlich darf auch nicht vergessen werden, dass das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen, die für steuerfreie Umsätze verwendet werden, Ausnahmecharakter hat [28].

79. Ich schlage deshalb dem Gerichtshof vor, die dritte Frage, wenn notwendig, dahin zu beantworten, dass der Arbeitgeber, der seine Arbeitnehmer unter den Umständen des vorliegenden Falls teilweise in Einkaufsgutscheinen vergütet, nicht durch Zurechnung des Erwerbs dieser Gutscheine zu den Geschäftsgemeinkosten zum Abzug der auf diese Gutscheine entrichteten Vorsteuer berechtigt ist.

26 — Siehe oben, Nr. 45.

27 — Vgl. z. B. Urteile Abbey National (in Fn. 23 angeführt), Kretztechnik (in Fn. 24 angeführt) und AB SKF (in Fn. 24 angeführt).

28 — Urteil vom 6. April 1995, BLP Group (C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnr. 23).

VIII — Ergebnis

80. Aufgrund der dargestellten Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom VAT and Duties Tribunal, Manchester, vorgelegten Fragen dahin

Aufgrund der dargestellten Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom VAT and Duties Tribunal, Manchester, vorgelegten Fragen dahin zu beantworten, dass die vollständige oder teilweise Gehaltszahlung in Form von Einkaufsgutscheinen unter den Umständen des vorliegenden Falls eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung im Sinne 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 sowie im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist.