URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

5. Juni 2003 *

In der Rechtssache C-438/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG von der luxemburgischen Cour de cassation in dem bei dieser anhängigen Rechtsstreit

Design Concept SA

gegen

Flanders Expo SA

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e 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: Französisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet sowie der Richter C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, A. La Pergola und S. von Bahr (Berichterstatter),

Generalanwalt: F. G. Jacobs,
Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Design Concept SA, vertreten durch M. Di Stefano, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und P. Boussaroque als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und C. Giolito als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Design Concept SA, vertreten durch M. Di Stefano, der griechischen Regierung, vertreten durch V. Kyriazopoulos und S. Chala als Bevollmächtigte, und der Kommission, vertreten durch C. Giolito, in der Sitzung vom 14. November 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Dezember 2002

folgendes

Urteil

1 Die Cour de cassation hat mit Urteil vom 8. November 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 13. November 2001, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Flanders Expo SA (im Folgenden: Klägerin), Gesellschaft belgischen Rechts mit Sitz in Gent (Belgien), und der Design Concept SA (im Folgenden: Beklagte), Gesellschaft luxemburgischen Rechts mit Sitz in Hesperange (Luxemburg), über die Weigerung der Letzteren, die Mehrwertsteuer für Dienstleistungen zu entrichten, die ihr erbracht worden waren.

Gemeinschaftsrecht

3 Die siebte Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

„Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstandes mit Montage und der Dienstleistung

zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten muss, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner beruflichen Tätigkeit hat, so sollte doch insbesondere für bestimmte zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen, als Ort der Dienstleistung das Land des Dienstleistungsempfängers gelten."

4 Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort."

5 Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„[Es gilt] als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

...

— Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,

..."

Ausgangsverfahren und Vorabentscheidungsfrage

6 Im Rahmen einer in Gent für Angehörige des Hotel-, Restaurant- und Cafégewerbes veranstalteten Handelsmesse, die unter dem Namen „Horeca" bekannt ist, beauftragte die Beklagte im Auftrag des luxemburgischen Ministeriums für Wirtschaft die Klägerin mit verschiedenen Dienstleistungen, die die Errichtung von zwei Ausstellungsständen, deren Reinigung während der Ausstellung und die Bereitstellung von Personal für den Materialtransport umfassten.

7 Die Klägerin stellte der Beklagten den Preis ihrer Leistungen einschließlich Mehrwertsteuer in Rechnung. Diese zog jedoch von ihrer Zahlung den Betrag der Mehrwertsteuer mit der Begründung ab, dass nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie der Ort der Dienstleistung der Ort sei, an dem der Empfänger seinen Sitz habe, da die erbrachten Dienstleistungen Leistungen auf dem Gebiet der Werbung seien und ihr Empfänger, die Beklagte, nicht im gleichen Mitgliedstaat ansässig sei wie deren Erbringer, die Klägerin. Die Beklagte war daher der Ansicht, dass sie nicht gehalten sei, die Mehrwertsteuer zu zahlen, die die Klägerin in Belgien von ihr verlangte.

8 Die Klägerin erhob Klage vor dem Tribunal de paix Luxemburg, das ihrem Antrag auf Zahlung der Mehrwertsteuer stattgab. In der Berufungsinstanz bestätigte das Tribunal d'arrondissement Luxemburg die erstinstanzliche Entscheidung mit der Begründung, dass im Gegensatz zu der von der Beklagten vertretenen Auslegung die von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen keine Leistungen auf dem Gebiet der Werbung seien und dass die allgemeine Regel des Artikels 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie über den Ort der Besteuerung anwendbar sei. Danach sei der Ort der Dienstleistung der, von dem aus die Dienstleistung durchgeführt werde, im vorliegenden Fall Belgien.

9 Die Cour de cassation, die von der Beklagten angerufen wurde, ist der Auffassung, dass die Tatrichter es wohl zu Unrecht abgelehnt haben, die von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen als Leistungen auf dem Gebiet der Werbung einzustufen. Sie fragt sich jedoch, ob deren Entscheidung nicht durch einen anderen, auf die Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie im Licht von deren siebter Begründungserwägung gestützten Grund gerechtfertigt sei.

10 Nach einem Verweis auf den Wortlaut dieser siebten Begründungserwägung führt das vorlegende Gericht aus, dass die Entscheidung der Tatrichter gerechtfertigt wäre, wenn es zwingende Voraussetzung für die Verlagerung der Besteuerung in das Land des Dienstleistungsempfängers wäre, dass die Kosten der Werbedienstleistungen in den Preis der Waren Eingang fänden, da im vorliegenden Fall die Kosten dieser Leistungen letztlich nicht von einem bestimmten Wirtschaftsteilnehmer, sondern vom luxemburgischen Staat getragen würden, der als Auftraggeber diese Leistungen bei dem Zwischenempfänger bestellt habe.

11 Da sie über die Lösung des gemeinschaftsrechtlichen Problems im Zweifel war, das das Rechtsmittel aufwarf, hat die Cour de cassation die Entscheidung ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erfasst Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e 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 als „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" Leistungen, die dem Werbetreibenden mittelbar erbracht und einem Dritten in Rechnung gestellt werden, der sie wiederum dem Werbetreibenden berechnet, wenn der Werbetreibende keinen Gegenstand herstellt, in dessen Preis die Kosten der erbrachten Leistung eingehen?

Vorbemerkungen

12 In ihrem Vorlageurteil führt die Cour de cassation aus, dass die Tatrichter den Begriff der „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie „auf den ersten Blick" nicht richtig ausgelegt haben. Die von diesem Gericht vorgelegte Frage beruht somit auf der Annahme, dass die von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" im Sinne dieser Vorschrift darstellen.

13 Obwohl nicht Gegenstand einer Vorlagefrage, hat der Charakter der von der Klägerin erbrachten Leistungen dennoch zu ausführlichen Erörterungen seitens der Beklagten, der französischen Regierung und der Kommission Anlass gegeben.

14 Hierzu ist daran zu erinnern, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen der durch Artikel 234 EG geschaffenen Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten und zur Entscheidung berufenen nationalen Gerichts ist, im Hinblick auf den Einzelfall sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen (vgl. u. a. Urteil vom 13. März 2001 in der Rechtssache C-379/98, PreussenElektra, Slg. 2001, I-2099, Randnr. 38).

15 Deshalb ist der Antwort auf die einzige in der vorliegenden Rechtssache vorgelegte Frage mit dem vorlegenden Gericht die Annahme zugrunde zu legen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen Leistungen auf dem Gebiet der Werbung darstellen. Da diese Annahme jedoch auf einer Feststellung beruht, die das vorlegende Gericht selbst als vorläufig betrachtet, ist zu betonen, dass es sich bei dem Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung"

in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff handelt, der einheitlich ausgelegt werden muss (vgl. u. a. Urteil vom 17. November 1993 in der Rechtssache C-69/92, Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, I-5907, Randnr. 15), und dass es Sache des vorlegenden Gerichts ist, die Einstufung der betreffenden Dienstleistungen gegebenenfalls im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu überprüfen.

Zur Vorabentscheidungsfrage

16 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie Leistungen auf dem Gebiet der Werbung erfasst, die dem Werbetreibenden indirekt erbracht und einem Dritten in Rechnung gestellt werden, der sie seinerseits dem Werbetreibenden in Rechnung stellt, und ob diese Bestimmung anwendbar ist, wenn der Werbetreibende keine Ware oder Dienstleistung herstellt, in deren Preis die Kosten der genannten Leistungen eingehen können.

Zum ersten Teil der Frage

17 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er nicht nur für Leistungen auf dem Gebiet der Werbung gilt, die der Dienstleistende einem mehrwertsteuerpflichtigen Werbetreibenden unmittelbar erbringt und in Rechnung stellt, sondern auch für Leistungen, die dem Werbetreibenden mittelbar erbracht und einem Dritten in Rechnung gestellt werden, der sie dem Werbetreibenden berechnet (Urteil vom 15. März 2001 in der Rechtssache C-108/00, SPI, Slg. 2001, I-2361, Randnr. 22).

18 Daraus folgt, dass der indirekte Charakter der Leistungen, dass diese nämlich von einem ersten Erbringer einem Unternehmen erbracht und in Rechnung gestellt werden, das seinerseits mit der Ausführung von Werbedienstleistungen beauftragt ist und sie dann dem Werbetreibenden in Rechnung stellt, der Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie nicht entgegensteht.

Zum zweiten Teil der Frage

19 Der Beklagten und der Kommission zufolge ist die Tatsache, dass der Werbetreibende, also im Ausgangsrechtsstreit das luxemburgische Ministerium für Wirtschaft, keine Ware herstellt und keine Dienstleistung erbringt, in deren Preis die Kosten der Leistungen eingehen könnten, für die Entscheidung dieses Rechtsstreits nicht relevant.

20 Die Beziehung zwischen dem ersten Leistungserbringer und dem Zwischenempfänger der Leistungen müsse unabhängig von der Beziehung zwischen Letzterem und dem Werbetreibenden betrachtet werden. Es sei deshalb nicht erforderlich, die Eigenschaft des Endempfängers, in diesem Fall des Werbetreibenden, zu untersuchen und insbesondere zu prüfen, ob dieser selbst steuerpflichtig sei und somit die Kosten der erhaltenen Leistungen auf die Preise der von ihm gelieferten Waren oder der von ihm erbrachten Dienstleistungen aufschlagen könne.

21 Die französische Regierung meint dagegen, dass Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie nicht anwendbar sei, wenn der Endempfänger der Leistungen den dafür bezahlten Betrag nicht in den Preis einer von ihm vertriebenen Ware oder Dienstleistung einrechne.

22 Hierzu ist daran zu erinnern, dass Artikel 9 der Sechsten Richtlinie, wie sich aus ihrer siebten Begründungserwägung ergibt, den Ort des steuerbaren Umsatzes bestimmt, um Kompetenzkonflikte zu vermeiden.

23 Außerdem wird die Mehrwertsteuer systemimmanent prinzipiell auf jeden Warenlieferungs- oder Dienstleistungsvorgang erhoben, wobei die Mehrwertsteuer abgezogen wird, mit der die zuvor getätigten Umsätze unmittelbar belastet worden sind (vgl. u. a. Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 16).

24 Die in Artikel 9 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regeln zur Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes sind also auf jeden Dienstleistungsvorgang anzuwenden.

25 Daher ist in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie auf die Leistungen anzuwenden, die der erste Leistungserbringer dem Zwischenempfänger erbracht hat.

26 Nach Artikel 9 Absätze 1 und 2 hängt die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung ausschließlich von dem Ort ab, an dem der Erbringer und der Empfänger der fraglichen Leistung ihren Sitz haben. Dieser Artikel stellt in keiner Weise auf Umsätze ab, die zeitlich nach dieser ersten Erbringung von Dienstleistungen stattfinden.

27 Wie der Generalanwalt in den Nummern 22 bis 33 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, führt die siebte Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie nicht zu einer anderen Auslegung als der, die sich aus den Randnummern 24 bis 26 des vorliegenden Urteils ergibt.

28 Daraus folgt, dass im Fall von indirekten Dienstleistungen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen, an denen ein erster Erbringer von Dienstleistungen, ein Zwischenempfänger und ein Werbetreibender beteiligt sind, der eine Dienstleistung von dem Zwischenempfänger erhält, die Dienstleistung, die vom ersten Leistungserbringer dem Zwischenempfänger erbracht wird, zum Zweck der Bestimmung des Ortes der Besteuerung dieses Vorgangs gesondert zu betrachten ist. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie findet grundsätzlich Anwendung, wenn der Zwischenempfänger als Empfänger der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung ein Steuerpflichtiger ist, der seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat als der erste Leistungserbringer. Es ist nicht erforderlich, zu prüfen, ob der Werbetreibende, der der Endempfänger der Leistungen ist, ebenfalls ein Steuerpflichtiger ist, der die Kosten der genannten Leistungen in den Preis von ihm gelieferter Waren oder von ihm erbrachter Dienstleistungen einrechnet.

29 Auf die vorgelegte Frage ist daher zu antworten, dass Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie Leistungen auf dem Gebiet der Werbung erfasst, die dem Werbetreibenden indirekt erbracht und einem Zwischenempfänger in Rechnung gestellt werden, der sie seinerseits dem Werbetreibenden in Rechnung stellt. Dass dieser keine Ware oder Dienstleistung herstellt, in deren Preis die Kosten der genannten Leistungen eingehen könnten, ist für die Bestimmung des Ortes der dem Zwischenempfänger erbrachten Dienstleistungen nicht von Belang.

Kosten

30 Die Auslagen der griechischen und der französischen Regierung sowie 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 (Fünfte Kammer)

auf die ihm von der Cour de cassation mit Urteil vom 8. November 2001 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e 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 erfasst Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, die dem Werbetreibenden indirekt erbracht und einem Zwischenempfänger in Rechnung gestellt werden, der sie seinerseits dem Werbetreibenden in Rechnung stellt. Dass dieser keine Ware oder Dienstleistung herstellt, in deren Preis die Kosten der genannten Leistungen eingehen könnten, ist für die Bestimmung des Ortes der dem Zwischenempfänger erbrachten Dienstleistungen nicht von Belang.

Wathelet Timmermans Edward

La Pergola von Bahr

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 5. Juni 2003.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

M. Wathelet