URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

19. Februar 2009 *

In der Rechtssache C-1/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Corte suprema di cassazione (Italien) mit Entscheidung vom 20. September 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Januar 2008, in dem Verfahren

Athesia Druck Srl

gegen

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

erlässt

* Verfahrenssprache: Italienisch.

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

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

Generalanwältin: E. Sharpston,
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 19. November 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Athesia Druck Srl, vertreten durch B. Migliucci und T. Kofler, avvocati,

— der italienischen Regierung, vertreten durch R. Adam als Bevollmächtigten im Beistand von S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch A. Aresu und M. Afonso als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. 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) in der durch die Zehnte Richtlinie 84/386/EWG des Rates vom 31. Juli 1984 (ABl. L 208, S. 58) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Athesia Druck Srl (im Folgenden: Athesia Druck) einerseits und dem Ministero dell'Economia e delle Finanze und der Agenzia delle Entrate andererseits über eine Mehrwertsteuernachforderung gegenüber Athesia Druck für die Jahre 1993 und 1994.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Im siebten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich … 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 Nach Art. 6 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

5 Art. 9 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) 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.

(2) Es gilt jedoch

…

e) 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,

…

(3) Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei den in Absatz 2 Buchstabe e) bezeichneten Dienstleistungen …

a) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel im Inland liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt;

b) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

…“

6 In Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 326, S. 40, im Folgenden: Dreizehnte Richtlinie) heißt es:

„(1) Unbeschadet der Artikel 3 und 4 erstattet jeder Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen … belastet wurden …, soweit diese …

Dienstleistungen für Zwecke der … in Artikel 1 Nummer 1 Buchstabe b) der vorliegenden Richtlinie bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Erstattung nach Absatz 1 von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch die Drittländer abhängig machen.

(3) Die Mitgliedstaaten können die Benennung eines steuerlichen Vertreters verlangen."

Nationales Recht

7 Mit dem Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 zur Einführung und Regelung der Mehrwertsteuer (Supplemento ordinario zu GURI Nr. 292 vom 11. November 1972) in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerdekret) wird die Sechste Richtlinie in italienisches Recht umgesetzt.

8 Art. 7 des Mehrwertsteuerdekrets bestimmt:

„…

Dienstleistungen gelten als im Inland erbracht, wenn sie von Personen mit Wohnsitz im Inland oder von Personen, die dort ihren Aufenthaltsort und keinen Wohnsitz im Ausland haben, oder von festen Niederlassungen von Personen in Italien erbracht werden, die im Ausland ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort haben. Sie gelten nicht als im Inland erbracht, wenn sie von festen Niederlassungen von Personen im Ausland erbracht werden, die in Italien ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort haben. Im Sinne dieses Artikels gilt für andere als natürliche Personen als Wohnsitz der Ort, an dem sich der satzungsmäßige Sitz befindet, und als Aufenthaltsort der Ort, an dem sich der tatsächliche Sitz befindet.

Abweichend von dem vorstehenden Absatz gilt:

…

d) … Leistungen auf dem Gebiet der Werbung … und Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit den genannten Leistungen sowie Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit der Verpflichtung, diese Leistungen nicht auszuführen, gelten als im Inland erbracht, wenn sie Personen mit Wohnsitz im Inland oder mit Aufenthaltsort im Inland ohne Sitz im Ausland sowie festen Niederlassungen von Personen in Italien erbracht werden, die im Ausland ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort haben, es sei denn, sie werden außerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genutzt.

e) Die im vorstehenden Absatz genannten Dienstleistungen, die Personen mit Wohnsitz oder Aufenthaltsort in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft erbracht werden, gelten als im Inland erbracht, wenn der

Dienstleistungsempfänger in dem Staat, in dem er seinen Wohnsitz oder Aufenthaltsort hat, nicht steuerpflichtig ist.

f) Die unter Buchst. e genannten Dienstleistungen, … die Personen erbracht werden, die ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort außerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft haben, … gelten als in dem Staat erbracht, in dem sie benutzt werden. Diese Dienstleistungen gelten als auf dem Hoheitsgebiet des Staats erbracht, wenn sie von Personen, die ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort in Italien haben, Personen erbracht werden, die ihren Wohnsitz oder Aufenthaltsort außerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft haben, wenn sie in Italien oder einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft benutzt werden."

9 In Art. 17 des Mehrwertsteuerdekrets heißt es:

„Personen, die steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ausführen, unterliegen der Steuer; sie müssen diese an den Fiskus entrichten …

Die Rechte und Pflichten, die sich aus der Durchführung des vorliegenden Dekrets hinsichtlich der im Staatsgebiet durchgeführten Umsätze von oder für Personen ergeben, die nicht in Italien ansässig sind und dort über keine feste Niederlassung verfügen, können nach den üblichen Modalitäten von einem auf dem Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats niedergelassenen Vertreter … ausgeübt oder erfüllt werden, der mit dem Vertretenen gemeinschaftlich für die sich aus dem vorliegenden Dekret ergebenden Verpflichtungen haftet …

In Ermangelung eines nach dem vorstehenden Absatz bestimmten Vertreters sind die Verpflichtungen in Bezug auf … Dienstleistungen, die im Inland von Gebietsfremden ausgeführt werden, sowie die Verpflichtungen in Bezug auf die in Art. 3 Nr. 2 genannten Dienstleistungen, die von gebietsfremden Personen im Inland niedergelassenen Personen erbracht werden, von den Lieferanten oder den Käufern zu erfüllen, die … diese Dienstleistungen in Ausübung einer unternehmerischen, handwerklichen oder freiberuflichen Tätigkeit nutzen. …

Die Abs. 2 und 3 gelten nicht für Umsätze, die von oder für feste Niederlassungen von Personen in Italien durchgeführt werden, die im Ausland ihren Aufenthaltsort haben."

10 Art. 38ter des Mehrwertsteuerdekrets übernimmt im Wesentlichen die Bestimmungen der Dreizehnten Richtlinie.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

11 In den Jahren 1993 und 1994 erwarb die Athesia Advertising GmbH (im Folgenden: Athesia Advertising), eine Gesellschaft nach österreichischem Recht mit Sitz in Innsbruck (Österreich), deren Zweck der Betrieb einer Werbeagentur war, in eigenem Namen und für österreichische und deutsche Kunden Werbeflächen von italienischen Medien (Zeitungen, Zeitschriften, Radio und Fernsehen), wobei sie unmittelbar von Österreich aus tätig wurde, ohne in Italien über eine feste Niederlassung zu verfügen. Athesia Advertising hatte aber eine italienische Tochtergesellschaft, Athesia Druck, mit Sitz in Bressanone (Italien), die von ihr nach Art. 17 des Mehrwertsteuerdekrets als Steuervertreterin bestimmt wurde.

12 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Werbeleistungen wurden zuzüglich Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Die Rechnungen lauteten auf die Namen der beiden Gesellschaften Athesia Advertising und Athesia Druck. Athesia Advertising führte ihre eigenen Dienstleistungen für ihre Kunden aus. Da die Mehrwertsteuer in Italien abgeführt wurde, beantragte Athesia Druck bei den italienischen Behörden die Erstattung der Mehrwertsteuer nach der Dreizehnten Richtlinie.

13 Im Jahr 1999 richtete das Ufficio IVA di Bolzano (Mehrwertsteueramt Bozen [Italien]) an Athesia Druck eine Mehrwertsteuerberichtigung für die von dieser Gesellschaft als Steuervertreterin für Athesia Advertising für die Jahre 1993 und 1994 abgegebenen Steuererklärungen, weil sie es, wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, verabsäumt habe, Werbeleistungen in Rechnung zu stellen, die österreichischen und deutschen Kunden von Athesia Advertising erbracht worden waren. Es stellt sich daher indirekt die Frage, wo diese Leistungen erbracht wurden.

14 Der Mehrwertsteuer-Nacherhebungsbescheid wurde von einer Geldstrafe begleitet.

15 Athesia Druck focht diese Nacherhebungsbescheide vor der Commissione tributaria di primo grado di Bolzano an, die die von der Gesellschaft erhobenen Klagen mit Entscheidungen vom 11. April und 11. Oktober 2000 abwies, soweit sie die Mehrwertsteuer betrafen, denen sie aber in Bezug auf die Geldstrafe stattgab, von der Athesia Druck folglich befreit wurde.

16 Im Rechtsmittelverfahren dagegen wies die Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano mit Entscheidung vom 17. Dezember 2004 sowohl die Berufungen von Athesia Druck hinsichtlich der belassenen Mehrwertsteuerschuld als auch die Anschlussberufungen des Ufficio IVA di Bolzano zurück.

17 Athesia Druck legte gegen diese Entscheidung eine Kassationsbeschwerde bei der Corte suprema di cassazione, dem vorlegenden Gericht, ein.

18 Die Corte suprema di cassazione hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Wo befindet sich — für die Zwecke der Mehrwertsteuer — nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie der Ort einer Leistung auf dem Gebiet der Werbung, die eine Person mit Sitz im Gebiet eines Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaft einem Empfänger erbracht hat, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist, jedoch im Gebiet eines Mitgliedstaats über einen Steuervertreter verfügt: Ist dies insbesondere der Ort des Empfängers der Werbebotschaft, der Ort, an dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet, die in Italien als Steuervertreterin der außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Gesellschaft auftritt, der Ort des Sitzes der außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Gesellschaft, die die Leistung bestellt hat, oder der Ort des Auftraggebers der außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Gesellschaft?

Zur Vorlagefrage

19 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, wie der Ort von Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne von Art. 9 der Sechsten Richtlinie in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens zu bestimmen ist, in der der Dienstleistende in einem Mitgliedstaat ansässig ist, während der Dienstleistungsempfänger, der in einem Drittstaat ansässig ist, aber über einen Steuervertreter in dem Mitgliedstaat verfügt, einmal der Endabnehmer, d. h. der Werbetreibende, und einmal ein Zwischenempfänger ist, der selbst eine Dienstleistung für seine eigenen Kunden, die Werbetreibenden, erbringt.

Vorbemerkungen

20 Es ist daran zu erinnern, dass Art. 9 der Sechsten Richtlinie Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen enthält. Während in Abs. 1 insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt ist, listet Abs. 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte auf. Durch diese Bestimmungen sollen Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (Urteile vom 4. Juli 1985, Berkholz, 168/84, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14, vom 26. September 1996, Dudda, C-327/94, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20, und vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Slg. 2008, I-8255, Randnr. 24).

21 Die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie angesprochenen Leistungen auf dem Gebiet der Werbung fallen in den Anwendungsbereich dieser besonderen Anknüpfungspunkte.

Zur Bestimmung des Ortes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie

22 Aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass als Ort von Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort gilt, 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.

23 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist Art. 9 Abs. 2 Buchst. 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 (Urteile vom 15. März 2001, SPI, C-108/00, Slg. 2001, I-2361, Randnr. 22, und vom 5. Juni 2003, Design Concept, C-438/01, Slg. 2003, I-5617, Randnr. 17).

24 Folglich steht der indirekte Charakter der Leistungen, der sich daraus ergibt, dass diese 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 Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie nicht entgegen (Urteil Design Concept, Randnr. 18).

25 Der Gerichtshof hat ausdrücklich festgestellt, dass nach Art. 9 Abs. 1 und 2 die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung ausschließlich von dem Ort abhängt, an dem der Erbringer und der Empfänger der fraglichen Leistung ihren Sitz haben, und dieser Artikel in keiner Weise auf Umsätze abstellt, die zeitlich nach dieser ersten Erbringung von Dienstleistungen stattfinden (vgl. in diesem Sinne Urteil Design Concept, Randnr. 26).

26 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 der erste Leistungserbringer dem Zwischenempfänger erbringt, zum Zweck der Bestimmung des Ortes der Besteuerung dieses Vorgangs gesondert zu betrachten ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Design Concept, Randnr. 28).

27 Es ist daher davon auszugehen, dass der Ort der Leistung bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie grundsätzlich der Sitz des Dienstleistungsempfängers ist, wenn dieser außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist, ohne dass der Umstand zu berücksichtigen wäre, dass der Empfänger nicht zwangsläufig der Endwerbetreibende ist.

Zur Bestimmung des Ortes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nach Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie

28 Abweichend von der in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils ausgeführten Regel ermöglicht Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie einem Mitgliedstaat, zur Vermeidung der Nichtbesteuerung der in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e bezeichneten Dienstleistungen den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb der Gemeinschaft liegt, so zu behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

29 Unter dem Land, in dem die tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie erfolgt, ist im Bereich der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung das Land zu verstehen, von dem aus die Werbung verbreitet wird.

30 Unabhängig von dem Umstand, dass die Empfänger dieser Dienstleistungen auf der ganzen Welt verteilt sein können, werden nämlich die italienischen Medien zweifellos in erster Linie in Italien verbreitet.

31 Daher sind die tatsächliche Nutzung oder Auswertung von Werbebotschaften unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens als in Italien erfolgt zu betrachten.

32 Wenn folglich von der in dieser Bestimmung eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht wurde und eine Situation wie die des Ausgangsverfahrens vorliegt, können die Steuerbehörden des betroffenen Mitgliedstaats die vom Dienstleistenden dem End- oder Zwischenempfänger erbrachten Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nach Art. 9 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie zu Recht als im Inland erbracht und als solche steuerpflichtig ansehen, nicht aber die Dienstleistungen, die der außerhalb der Gemeinschaft ansässige Zwischenempfänger seinen eigenen Kunden erbracht hat, als steuerpflichtig betrachten.

33 Eine Dienstleistung, die nach den in Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie aufgestellten Kriterien außerhalb der Gemeinschaft liegt (Gesellschaftssitz in einem Drittstaat und Fehlen einer festen Niederlassung in einem Mitgliedstaat) und die nicht in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e genannt wird, kann nicht unter die abweichende Regelung in Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie fallen.

Zur Auswirkung des Begriffs des Steuervertreters auf die Bestimmung des Ortes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung

34 Es ist zu betonen, dass die Benennung eines Steuervertreters, wie er insbesondere in Art. 2 Abs. 3 der Dreizehnten Richtlinie und in Art. 17 des Mehrwertsteuerdekrets erwähnt ist, als solche ohne Auswirkung darauf bleibt, ob von der vertretenen Person erhaltene oder erbrachte Leistungen der Steuer unterliegen, da die Vertretung dem Fiskus nur die Möglichkeit eines nationalen Ansprechpartners bieten soll, wenn der Steuerpflichtige im Ausland ansässig ist.

35 Anders verhält es sich indessen, wenn der Steuervertreter bei den in Rede stehenden Leistungen eine wirtschaftliche Funktion ausübt, doch unterliegen die von ihm getätigten Umsätze dann wegen dieser Funktion der Steuer und nicht wegen seiner Eigenschaft als Steuervertreter.

36 Aus den Akten und aus dem Vorbringen der italienischen Regierung in der Sitzung ergibt sich, dass Athesia Druck im Ausgangsverfahren bei den in Rede stehenden Leistungen keine wirtschaftliche Funktion hatte und daher nicht als Vermittlerin im Sinne von Art. 6 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann.

Zur Auswirkung der Bestimmung des Ortes von Leistungen auf dem Gebiet der Werbung auf das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer

37 Es ist festzustellen, dass der Umstand, dass die Dienstleistung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie der Steuer unterliegt, dem Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen nicht entgegensteht, wenn er die Voraussetzungen von Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie erfüllt.

38 In Anbetracht aller dieser Erwägungen ist die Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

— Bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung ist der Ort der Leistung nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie grundsätzlich der Sitz des Dienstleistungsempfängers, wenn dieser außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist. Die Mitgliedstaaten können jedoch von diesem Grundsatz abweichen und von der in

Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen und den Ort der fraglichen Leistung im Inland festlegen.

— Wenn von der in Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, gilt eine von einem in der Gemeinschaft ansässigen Dienstleistenden zugunsten eines in einem Drittstaat niedergelassenen Empfängers, sei dieser End- oder Zwischenempfänger, erbrachte Leistung auf dem Gebiet der Werbung als in der Gemeinschaft erbracht, vorausgesetzt, dass die tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie im Inland des betreffenden Mitgliedstaats erfolgt. Dies ist bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung der Fall, wenn die Werbebotschaften, die Gegenstand der Dienstleistung sind, von dem betreffenden Mitgliedstaat aus verbreitet werden.

— Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie kann nicht zur Besteuerung von Leistungen im Bereich der Werbung führen, die ein außerhalb der Gemeinschaft ansässiger Dienstleistender seinen eigenen Kunden erbracht hat, auch wenn dieser Dienstleistende als Zwischenempfänger bei einer früheren Dienstleistung aufgetreten ist, da eine solche Leistung nicht in den Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dieser Richtlinie und, allgemeiner, von Art. 9 der Richtlinie insgesamt fällt, auf die Art. 9 Abs. 3 Buchst. b dieser Richtlinie ausdrücklich verweist.

— Der Umstand, dass die Dienstleistung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie der Steuer unterliegt, steht dem Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen nicht entgegen, wenn er die Voraussetzungen von Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie erfüllt.

— Die Benennung eines Steuervertreters als solche hat keine Auswirkung darauf, ob von der vertretenen Person erhaltene oder erbrachte Leistungen der Steuer unterliegen.

Kosten

39 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung ist der Ort der Leistung nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. 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 in der durch die Zehnte Richtlinie 84/386/EWG des Rates vom 31. Juli 1984 geänderten Fassung grundsätzlich der Sitz des Dienstleistungsempfängers, wenn dieser außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist. Die Mitgliedstaaten können jedoch von diesem

Grundsatz abweichen und von der in Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388 in der geänderten Fassung vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen und den Ort der fraglichen Leistung im Inland festlegen.

Wenn von der in Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388 in der geänderten Fassung vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, gilt eine von einem in der Europäischen Gemeinschaft ansässigen Dienstleistenden zugunsten eines in einem Drittstaat niedergelassenen Empfängers, sei dieser End- oder Zwischenempfänger, erbrachte Leistung auf dem Gebiet der Werbung als in der Europäischen Gemeinschaft erbracht, vorausgesetzt, dass die tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388 in der geänderten Fassung im Inland des betreffenden Mitgliedstaats erfolgt. Dies ist bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung der Fall, wenn die Werbebotschaften, die Gegenstand der Dienstleistung sind, von dem betreffenden Mitgliedstaat aus verbreitet werden.

Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388 in der geänderten Fassung kann nicht zur Besteuerung von Leistungen im Bereich der Werbung führen, die ein außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässiger Dienstleistender seinen eigenen Kunden erbracht hat, auch wenn dieser Dienstleistende als Zwischenempfänger bei einer früheren Dienstleistung aufgetreten ist, da eine solche Leistung nicht in den Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dieser Richtlinie und, allgemeiner, von Art. 9 der Richtlinie insgesamt fällt, auf die Art. 9 Abs. 3 Buchst. b dieser Richtlinie ausdrücklich verweist.

Der Umstand, dass die Dienstleistung nach Art. 9 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388 in der geänderten Fassung der Steuer unterliegt, steht dem Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen nicht entgegen, wenn er die Voraussetzungen von

Art. 2 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige erfüllt.

Die Benennung eines Steuervertreters als solche hat keine Auswirkung darauf, ob von der vertretenen Person erhaltene oder erbrachte Leistungen der Steuer unterliegen.

Unterschriften