SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 12. Mai 2005 [1]

I — Einleitung

1. In dem vorliegenden Verfahren ersucht der Hoge Raad der Nederlanden den Gerichtshof um eine Auslegung 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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie) [2] im Hinblick auf die Einordnung der Überlassung eines Standard-Software-Pakets, das anschließend an die Bedürfnisse des Käufers angepasst wurde.

2. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine Gesamtleistung oder zwei getrennte Leistungen vorliegen, nämlich einerseits die Überlassung der Standard-Software und andererseits die Programmierung der Anpassungen sowie einiger Nebenleistungen. Außerdem ist unklar, ob diese Leistung bzw. diese Leistungen als Lieferung oder Dienstleistung anzusehen sind. Soweit es sich um eine Dienstleistung handelt, bedarf es schließlich einer Auslegung des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie zur Ermittlung des Ortes der Leistung.

3. Die Empfängerin der Leistung, die steuerliche Einheit Levob Verzekeringen B. V., OV Bank N.V. u. a., Amersfoort (Niederlande), (im Folgenden: Levob) erbringt ihrerseits von der Mehrwertsteuer befreite Versicherungsleistungen. [3] Da Levob folglich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, möchte sie eine Auslegung der Richtlinie durchsetzen, die zu einer möglichst geringen Mehrwertsteuerbelastung der Überlassung und Anpassung der Software in der Gemeinschaft führt.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

3 — Siehe Artikel 13 Teil B Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

4. Im Folgenden werden die für dieses Verfahren einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie wiedergegeben, wobei entsprechend der Vorlagefrage auf die bis zum 6. Mai 2002 geltende Fassung abgestellt wird. [4]

5. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer:

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

2. die Einfuhr von Gegenständen."

6. Der Begriff der Lieferung wird in Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie definiert als „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

7. Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie grenzt davon Dienstleistungen wie folgt ab:

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

Diese Leistung kann u. a. bestehen

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

...".

4 — Durch die Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen (ABl. L 128, S. 41) wurden u. a. in Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie besondere Bestimmungen über den Leistungsort bei auf elektronischem Wege erbrachten Dienstleistungen eingeführt. Ferner wurde der Richtlinie ein Anhang L beigefügt, der eine exemplarische Auflistung der davon erfassten Dienstleistungen enthält. Unter Ziffer 2 des Anhangs wird die Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung aufgeführt.

8. Artikel 8 Sechsten Richtlinie regelt den Ort der Lieferung wie folgt:

„(1) Als Ort der Lieferung gilt

a) für den Fall, dass der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. Falls der Gegenstand mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert wird, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird. ...

b) für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.

...

(2) Liegt der Ort, von dem aus der Gegenstand versandt oder befördert wird, in einem Drittlandsgebiet, so gelten abweichend von Absatz 1 Buchstabe a) der Ort der Lieferung, die durch den Importeur im Sinne des Artikels 21 Absatz 2 bewirkt wird, sowie der Ort etwaiger nachfolgender Lieferungen als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden."

9. Artikel 9 Sechsten Richtlinie stellt folgende Regelungen über den Ort der Dienstleistung auf:

„(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,...

(2) Es gilt jedoch

...

c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden:

— Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts,

der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten,

— Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstigen ähnlichen Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen,

...

..."

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, ...:

10. Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgründlage:

„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;

— Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten,

— ...

... "

B — *Nationales Recht*

11. Die Sechste Richtlinie ist in den Niederlanden durch die Bestimmungen der Wet op de omzetbelasting von 1968 (Umsatzsteuergesetz) in nationales Recht umgesetzt worden. Da nicht ersichtlich ist, dass die im vorliegenden Fall einschlägigen nationalen Bestimmungen in der Substanz von den Regelungen der Sechsten Richtlinie abweichen, wird von Wiedergabe der nationalen Vorschriften abgesehen.

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

12. Am 2. Oktober 1997 schloss Levob mit dem in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässigen Unternehmen Financial Data Planning Corporation (im Folgenden: FDP) einen Vertrag über die Überlassung von Software zur Verwaltung von Versicherungsverträgen. Nach dem Vertrag erhält Levob eine unbefristete, nicht übertragbare Lizenz über die für die Bedürfnisse von Levob angepasste Standard-Software Comprehensive Life Administration System (CLAS). Die Vergabe von Unterlizenzen durch Levob ist ausgeschlossen. Außerdem sollte FDP die Software installieren und das Personal von Levob schulen.

13. Das CLAS wird in den Vereinigten Staaten ohne spezielle Anpassung von Versicherungen eingesetzt. Für den Einsatz bei Levob waren jedoch eine Reihe von Anpassungen erforderlich, die die Vertragsparteien in einer gemeinsamen, dem Vertrag beigefügten Untersuchung ermittelt hatten. Die Anpassungen betrafen insbesondere die Übersetzung ins Niederländische sowie die Integration von Funktionen, die im Zusammenhang mit der Einschaltung von Vermittlern und der Berechnung ihrer Provision benötigt wurden.

14. Der Vertrag sah ferner vor, dass Levob das Programm nach Abschluss der Anpassungsarbeiten einer Gesamtabnahmeprüfung (*Integral Acceptance Test*) unterzieht.

15. Der Preis wurde im Vertrag wie folgt aufgeschlüsselt. Für die Überlassung der Standard-Software wurden 713 000 USD vereinbart, wovon 101 000 USD bei Vertragsabschluss fällig waren. Der Rest war in monatlichen Raten in Höhe von 36 000 USD zahlbar. Der Preis für die Anpassung wurde entsprechend dem Aufwand berechnet, sollte aber mindestens 793 000 USD und höchstens 970 000 USD betragen. Für die Installation und die Schulung der Mitarbeiter durch FDP waren noch einmal je 7 500 USD vorgesehen.

16. Die Parteien vereinbarten außerdem, dass die Lizenz über die Standard-Software vor den Anpassungsarbeiten und in den Vereinigten Staaten beginnt. Der Preis hier-

für sollte getrennt in Rechnung gestellt werden, wobei zum Zwecke der Einfuhr in die Niederlande, die Levob oblag, der Wert der Datenträger gesondert ausgewiesen werden sollte.

17. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts kann für das Kassationsverfahren davon ausgegangen werden, dass Mitarbeiter von Levob die Datenträger mit der Standard-Software entsprechend den vertraglichen Regelungen in den Vereinigten Staaten entgegen nahmen und in die Niederlande verbrachten. [5] Danach installierte FDP das Basisprogramm von 1997 bis 1999 auf den Datenverarbeitungsgeräten der Klägerin, führte die vereinbarten Anpassungen durch und schulte das Personal der Klägerin.

18. In der Folge kam es zwischen Levob und der Steuerverwaltung zu Meinungsverschiedenheiten über die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Vorgänge. Levob war der Ansicht, nur für die Anpassung Mehrwertsteuer zu schulden, nicht aber für die Überlassung der Standard-Software. Die Steuerverwaltung meinte hingegen, dass FDP Levob eine Gesamtlizenz über die angepasste Software eingeräumt habe. Diese Leistung sei daher insgesamt als Dienstleistung von Levob zu versteuern. Sie setzte entsprechende Steuernachzahlungen fest [6].

19. Die gegen diese Bescheide gerichtete Klage vor dem Gerechtshof Amsterdam blieb ohne Erfolg. Levob legte gegen das erstinstanzliche Urteil Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad ein, der dem Gerichtshof mit Urteil vom 30. Januar 2004 folgende Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt hat:

1. a) Sind die Artikel 2 Absatz 1 und 5 Absatz 1 in Verbindung mit 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass die Überlassung von Software wie in der vorliegenden Rechtssache und unter den dafür geltenden Bedingungen — wobei für die vom Lieferanten entwickelte und in den Verkehr gebrachte Standard-Software, gespeichert auf einem Träger, einerseits, und deren nachfolgende Anpassung an die Bedürfnisse des Käufers andererseits, getrennte Entgelte vereinbart werden — als Erbringung einer einheitlichen Leistung betrachtet werden kann?

5 — Der Gerechtshof von Amsterdam hatte allerdings in erster Instanz ausdrücklich festgestellt, dass Levob nicht zweifelsfrei nachgewiesen habe, vor der Anpassung bereits die Befugnis erhalten zu haben, wie ein Eigentümer über die Standard-Software zu verfügen. Die Zweifel resultierten daraus, dass Levob keine näheren Angaben dazu machen konnte, wann seine Mitarbeiter die Software entgegen genommen hätten und dass Levob keine Anmeldung bei der Einfuhr abgegeben habe.

6 — Es ergingen genau genommen zwei Bescheide, einer für 1997 und einer für 1998 und 1999. Beide Bescheide sind angefochten. Der Hoge Raad hat aber offenbar nur in dem Verfahren über den Bescheid für 1997 um Vorabentscheidung ersucht. In diesem Bescheid wurde die geschuldete Mehrwertsteuer auf 52 022 NLG festgesetzt, wovon per Saldo ein Betrag von 50 732 NLG auf die Anpassung und ein Betrag von 1 290 NLG auf die Überlassung des Softwarepakets selbst entfielen.

b) Falls diese Frage bejaht wird: Sind diese Bestimmungen dann so auszulegen, dass diese Leistung als eine einheitliche Dienstleistung zu betrachten ist (in der die Lieferung des Gegenstands, des Trägers, aufgeht)?

b) Falls diese Frage verneint wird, ist dann Artikel 9 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass die Dienstleistung an dem in Absatz 1 dieses Artikels genannten Ort oder an den in Absatz 2 genannten Orten erbracht wird?

c) Wenn die letzte Frage bejaht wird, ist dann Artikel 9 der Sechsten Richtlinie (Fassung bis 6. Mai 2002) so auszulegen, dass diese Dienstleistung an dem in Artikel 9 Absatz 1 erwähnten Ort erbracht wird?

c) Gilt für die Dienstleistung der Anpassung der Software das Gleiche wie für die Überlassung der Standard-Software?

d) Falls die vorhergehende Frage verneint wird, welcher Buchstabe von Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist dann anwendbar?

20. In dem Verfahren vor dem Gerichtshof haben Levob, die niederländische Regierung und die Kommission Stellung genommen. Ihr Vorbringen wird — soweit erforderlich — im Rahmen der rechtlichen Würdigung wiedergegeben.

IV — Rechtliche Würdigung

2. a) Falls die Frage 1. a) verneint wird, sind dann die in dieser Frage genannten Bestimmungen so auszulegen, dass die Überlassung der nicht angepassten Software auf dem Träger als Lieferung eines Gegenstands zu betrachten ist, für den der vereinbarte gesonderte Preis die Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie darstellt?

21. Der vorliegende Fall wirft die allgemeine Frage auf, ob die Überlassung von Software als Lieferung oder Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie einzuordnen ist. Die einzelnen Vorlagefragen greifen diesen Punkt sowie die Folgen, die sich aus der Einordnung für den Ort der Leistung ergeben, in verschiedenen Varianten auf. Des-

wegen sollen der Beantwortung der einzelnen Vorlagefragen einige Überlegungen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Software vorangestellt werden.

22. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welche Bedeutung die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses zur Behandlung der Überlassung von Software haben. Auf diese Leitlinien haben der Hoge Raad, insbesondere der Advocaat-Generaal, sowie Levob Bezug genommen.

A — *Zur Bedeutung der Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses*

23. Der Mehrwertsteuerausschuss ist ein auf der Grundlage von Artikel 29 der Sechsten Richtlinie eingerichtetes, beratendes Gremium, das aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission zusammengesetzt ist. Der Ausschuss wird in den von der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Fällen konsultiert und kann darüber hinaus auch von seinem Vorsitzenden oder auf Antrag eines seiner Mitglieder mit sonstigen Fragen im Zusammenhang mit der Auslegung der Sechsten Richtlinie befasst werden. In seiner 38. Sitzung am 25. Mai 1993 hat der Ausschuss nach Auskunft der Kommission einstimmig die genannten Leitlinien angenommen.

24. Auf Anforderung des Gerichtshofes hat die Kommission die Leitlinien vorgelegt und ausgeführt, dass sie nicht rechtsverbindlich und auch nicht veröffentlicht worden seien. Offenbar folgt der vertrauliche Charakter der Beratungen und Beschlüsse des Ausschusses aus dessen Geschäftsordnung, die allerdings ihrerseits — soweit ersichtlich — nicht veröffentlicht worden ist. [7] In den Niederlanden sind die Leitlinien in Verwaltungsvorschriften aufgenommen worden. [8]

25. Grundsätzlich können zwar auch nicht rechtsverbindliche Stellungnahmen von beratenden Ausschüssen auf Gemeinschaftsebene nützliche Hinweise für die Auslegung von Rechtsakten der Gemeinschaft geben. Solange die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses jedoch nicht veröffentlicht werden, sollte der Gerichtshof ihnen keine Beachtung schenken, da die Rechtsunterworfenen keine Möglichkeit haben, sich ihrerseits an ihnen zu orientieren.

26. Dies gilt umso mehr, weil auch kein Grund dafür ersichtlich ist, dass die einstimmig angenommenen Leitlinien des Ausschusses zur Interpretation der Sechsten Richtlinie geheim gehalten werden müssten. Damit die einheitliche Interpretation weit verbreitete Berücksichtigung findet, wäre vielmehr gerade ihre Veröffentlichung geboten.

7 — Vgl. dazu die Feststellungen des Gerichts erster Instanz im Beschluss vom 6. Dezember 1999 in der Rechtssache T-178/99 (Elder, Slg. 1999, II-3509, Randnr. 7). Gegenstand dieses Rechtsstreits war die Ablehnung des Antrags eines Bürgers auf Einsicht in die Protokolle des Mehrwertsteuerausschusses.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën (Beschluss vom 14. August 1998, Nr. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Daran ändert die Tatsache nichts, dass die Leitlinien ihren Niederschlag in nationalen Verwaltungsvorschriften gefunden haben, die ihrerseits veröffentlicht worden sind. Diese Verwaltungsvorschriften beziehen sich nämlich auf das nationale Umsetzungsrecht und nicht unmittelbar auf die Sechste Richtlinie. Überdies können nationale Vorschriften im Allgemeinen keine Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts geben. Mangels einer Veröffentlichung der gemeinschaftlichen Leitlinien kann der Steuerpflichtige zudem nicht überprüfen, ob die nationale Verwaltungspraxis tatsächlich mit den Leitlinien übereinstimmt.

B — *Zur mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung der Überlassung von Software*

28. Entsprechend den Gegebenheiten im Ausgangsrechtsstreit sind zwei Fälle zu unterscheiden, nämlich die Überlassung von Standard-Software, die auf einem Datenträger gespeichert ist, und die Bereitstellung von speziell für den Kunden entwickelter Software.

1. Die Überlassung von Standard-Software auf einem Datenträger

29. Die Überlassung von Standard-Software, die auf einem festen Datenträger, z. B. einer CD-ROM oder einer DVD gespeichert ist, schließt in der Regel zwei Vorgänge ein. Zum einen wird der Datenträger übereignet, zum anderen wird eine zumeist als Lizenzvertrag bezeichnete Vereinbarung über das Nutzungsrecht an der darauf gespeicherten Software abgeschlossen.

30. Die niederländische Regierung hält die Software-Überlassung deswegen für ein Bündel von Leistungen, wobei die Einräumung des Nutzungsrechts die Hauptleistung bilde. Sie betrachtet diese Gesamtleistung folglich insgesamt als Dienstleistung. Demgegenüber stellt Levob die Übergabe des Datenträgers in den Vordergrund, der die Lieferung eines körperlichen Gegenstandes im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstelle. Die Kommission nimmt eine differenzierte Haltung ein: Wenn die Lizenz über die Nutzung der Software übertragbar sei, würden Rechte eingeräumt, wie sie einem Eigentümer zustünden, so dass insgesamt eine Lieferung vorliege. Bei nicht übertragbaren Nutzungsrechten sei dagegen eine Dienstleistung gegeben.

31. Gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung übertragen wird, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Alle Leistungen, die nicht unter diese Definition zu subsumieren sind, werden nach Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie als Dienstleistungen angesehen.

32. Bezüglich des Datenträgers besteht kein Zweifel, dass das Eigentum daran auf den Erwerber übergeht, so dass insoweit von einer Lieferung auszugehen ist. Die Einräumung des Nutzungsrechts an einem Computerprogramm kann dagegen für sich betrachtet nicht als Lieferung eingeordnet werden, weil ein solches Recht kein körperlicher Gegenstand im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ist und es auch nicht einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt wird wie etwa Elektrizität oder bestimmte Rechte an Grundstücken [9].

33. Fraglich ist aber, ob die Übertragung des Nutzungsrechts an der Software überhaupt als eine von der Übereignung des Datenträgers losgelöste (Dienst-)Leistung angesehen werden kann.

34. In den beiden älteren Urteilen Bosch [10] und Brown Boveri [11] hat sich der Gerichtshof bereits mit einer ähnlich gelagerten Frage im Zusammenhang mit der Bestimmung des Zollwerts befasst. Im Urteil Bosch stellte der Gerichtshof fest, dass in den Zollwert einer Maschine nicht der Wert von Patenten auf Verfahren zur Anwendung dieser Maschine einzubeziehen ist, da der gemeinsame Zolltarif nur die Einfuhr körperlicher Gegenstände erfasse, nicht aber die Einfuhr immaterieller Güter wie Verfahrensweisen, Dienstleistungen oder Know-how. [12]

35. In der Rechtssache Brown Boveri urteilte der Gerichtshof entgegen den Ausführungen von Generalanwalt Lenz [13], dass der Zollwert eines Datenträgers den Wert der darin verkörperten Software einschließt. [14]

36. Später wurden die Zollbestimmungen dahin gehend geändert, dass bei der Zollwertermittlung nur der Wert des Datenträgers, nicht aber der Wert der darauf gespeicherten Software zu berücksichtigen ist. [15] Dieser Umstand wirkte sich wegen der Verweisung in Artikel 11 Teil B Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auch auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrmehrwertsteuer aus. Nicht zuletzt, um in den Genuss dieser günstigen Regelung über die Wertermittlung zu kommen, legt Levob großen Wert darauf, dass die Software-Überlassung als Lieferung in den USA und nachfolgend als Einfuhr in die Gemeinschaft behandelt wird.

9 — Vgl. Artikel 5 Absatz 2 und Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

10 — Urteil vom 14. Juli 1977 in der Rechtssache 1/77 (Bosch, Slg. 1977, 1473).

11 — Urteil vom 18. April 1991 in der Rechtssache C-79/89 (Brown Boveri, Slg. 1991, 1853).

12 — Urteil Bosch (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 4 und 5).

13 — Vgl. die Schlussanträge vom 2. Mai 1990 (Slg. 1991, 1862, Nrn. 29 ff.).

14 — Urteil Brown Boveri (zitiert in Fußnote 11, Randnr. 21).

15 — Vgl. Artikel 167 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 253, S. 1): „Ungeachtet der Artikel 29 bis 33 des Zollkodex werden zur Ermittlung des Zollwerts von eingeführten Datenträgern, die zur Verwendung in Datenverarbeitungsanlagen bestimmt sind und Daten oder Programmbefehle enthalten, nur die Kosten oder der Wert des Datenträgers selbst berücksichtigt. Bei der Einfuhr von Datenträgern, die Daten oder Programmbefehle enthalten, werden somit die Kosten oder der Wert der Daten oder Programmbefehle nicht in den Zollwert einbezogen, sofern diese Kosten oder dieser Wert getrennt von den Kosten oder dem Wert des betreffenden Datenträgers ausgewiesen werden. "

37. Im Anschluss an den für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Zeitraum ist die Sonderregelung für die Zollwertbestimmung bei Software allerdings wieder aufgehoben worden, nachdem der Zollsatz gemäß dem Übereinkommen über den Handel mit Waren der Informationstechnologie ohnehin auf Null reduziert worden war. [16]

38. Die genannten Urteile und gesetzgeberischen Entscheidungen sind stark von den besonderen Zielsetzungen des Zollrechts und den Vorgaben des GATT auf diesem Gebiet geprägt. Die Urteile betreffen die Bestimmung des Transaktionswertes einer Ware im Hinblick auf die Zollfestsetzung. Die zollrechtlichen Sonderregeln für Computer und Datenträger bezwecken, den Handel mit diesen Gütern zu erleichtern, um so die technische und wirtschaftliche Entwicklung zu fördern. [17]

39. Den Regelungen über die Mehrwertsteuer liegt nicht dieselbe Zielsetzung zugrunde wie dem Zollrecht. Daher lassen die zitierten Urteile und Rechtsakte auf dem Gebiet des Zollrechts keine Rückschlüsse auf die mehrwertsteuerliche Behandlung von Standard-Software zu. Folglich ist anhand eigenständiger Kriterien zu ermitteln, ob im Falle der Überlassung von Standard-Software auf einem Datenträger in mehrwertsteuerlicher Hinsicht von zwei getrennten Leistungen auszugehen ist.

40. Dagegen spricht, dass mit der Verschaffung des Eigentums an einer Sache grundsätzlich ein unbeschränktes Verfügungs- und Nutzungsrecht einhergeht. So wird etwa bei dem Verkauf eines Buches keine gesonderte Lizenz zum Lesen oder bei einer Musik-CD keine Lizenz zum Hören der Musik eingeräumt. Auch bei dem Erwerb eines technischen Gerätes braucht man nicht deswegen eine besondere Vereinbarung über dessen Nutzung abzuschließen, weil in dem Gerät intellektuelles Eigentum in Form von patentgeschützten Erfindungen verkörpert ist.

41. Grenzen werden dem Nutzungsrecht an einem Werk, das in einem Gegenstand verkörpert ist, allerdings durch das Urheberrecht gezogen. Der Urheberrechtsschutz für Software ist auf europäischer Ebene in der Richtlinie 91/250/EWG des Rates vom 14. Mai 1991 über den Rechtsschutz von Computerprogrammen [18] geregelt.

16 — Artikel 167 wurde durch die Verordnung (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11. März 2002 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften sowie der Verordnungen (EG) Nr. 2787/2000 und (EG) Nr. 993/2001 (ABl. L 68, S. 11) mit folgender Begründung aufgehoben (siebenter Erwägungsgrund): Ziel des Artikels 167 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 war es, die Erhebung von Zöllen auf Software, die auf Datenträgern eingeführt wird, zu verhindern. Da dieses Ziel inzwischen durch das mit dem Beschluss 97/359/EG des Rates vom 24. März 1997 über die Beseitigung der Zölle auf Waren der Informationstechnologie (ABl. L 155, S. 1) genehmigte Übereinkommen über den Handel mit Waren der Informationstechnologie erreicht worden ist, sind, unbeschadet der Anwendung des GATT-Beschlusses 4.1 vom 12. Mai 1995 betreffend denselben Bereich, keine besonderen Durchführungsvorschriften über die Bestimmung des Zollwerts von Datenträgern mehr erforderlich.

17 — Siehe dazu die Nrn. 15 ff. der Schlussanträge von Generalanwalt Lenz in der Rechtssache Brown Boveri (zitiert in Fußnote 13).

18 — ABl. L 122, S. 42.

42. Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 91/250 stellt Computerprogramme hinsichtlich des Urheberrechtsschutzes literarischen Werken gleich. Nach Artikel 4 dieser Richtlinie dürfen bestimmte Handlungen, insbesondere die Vervielfältigung und Verbreitung eines Programms, nur mit der Zustimmung des Urhebers vorgenommen werden. Aus Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 91/250 kann man hingegen schließen, dass der bestimmungsgemäße Gebrauch des Programms durch den rechtmäßigen Erwerber grundsätzlich nicht der Zustimmung des Urhebers bedarf.

43. Mit dem Inverkehrbringen der Programmkopie in der Gemeinschaft durch den Rechtsinhaber oder mit seiner Zustimmung erschöpft sich das Recht auf die Verbreitung dieser Kopie (Artikel 4 Buchstabe c Satz 2 der Richtlinie 91/250). Demnach kann der Ersterwerber einem Dritten wirksam Eigentum an dem Vervielfältigungsstück verschaffen, ohne dass dies der Zustimmung des Urhebers bedürfte. Der Ersterwerber kann also wie ein Eigentümer über den körperlichen Gegenstand verfügen.

44. Als rechtmäßiger Erwerber des Originaldatenträgers ist auch ein Dritter befugt, das darauf gespeicherte Programm bestimmungsgemäß zu nutzen. [19] Ein vertragliches Verbot der Übertragung des Nutzungsrechts, das der Hersteller mit dem Ersterwerber vereinbart hat, bindet den Dritten ihn nicht.

19 — Damit es nicht zu einer ungerechtfertigten Mehrfachnutzung des Programms kommt, muss der Ersterwerber das Programm seinerseits deinstallieren.

Falls eine solche vertragliche Regelung überhaupt wirksam vereinbart werden kann, so wirkt sie jedenfalls nur im Innenverhältnis zwischen dem Schutzrechtsinhaber und dem Ersterwerber. Dieser muss seinem Vertragspartner (dem Hersteller) gegebenenfalls Schadensersatz leisten, weil er gegen vertragliche Verpflichtungen verstoßen hat. Derartige Vertragsverstöße beinträchtigen aber weder den Erwerb des Eigentums an dem Datenträger durch den Zweiterwerber noch den Übergang des mit dem Eigentum verbundenen Nutzungsrechts.

45. Ein Lizenzvertrag, der zusätzlich zur Übereignung eines Datenträgers, auf dem das betreffende Programm gespeichert ist, abgeschlossen wird, ist also nicht konstitutiv für das Nutzungsrecht an dem Programm. Vielmehr folgt das Nutzungsrecht aus dem Eigentum an dem Vervielfältigungsstück. Der Zweck des Lizenzvertrags besteht eher darin, das Nutzungsrecht im Verhältnis zwischen dem Inhaber des Schutzrechts und dem Erwerber der Programmkopie einzuschränken.

46. Gegenstand des Lizenzvertrags ist folglich keine steuerpflichtige Leistung. Vielmehr wird die Leistung, die in der Übertragung des Eigentums an dem Vervielfältigungsstück besteht, sogar noch einschränkt.

47. Dass in einem solchen Lizenzvertrag ein Verbot der Übertragung des Nutzungsrechts enthalten ist, schließt die Einordnung des Gesamtvorgangs als Lieferung entgegen der Ansicht der Kommission nicht aus.

48. Im Gegensatz zu der vorstehenden Analyse hat der Erwerb des Datenträgers nach Ansicht der niederländischen Regierung völlig zurückzutreten. Es sei vielmehr allein auf den Erwerb des Nutzungsrechts abzustellen. Die Übergabe des Datenträgers wäre dann gleichsam nur das technische Hilfsmittel, um die Nutzung der Software zu realisieren. Dieser Ansicht ist jedoch nicht zu folgen.

49. Es spricht zwar für diese Lösung, dass es dem Erwerber zumeist nicht auf das Eigentum an dem „Transportmittel", also den Datenträger, ankommt. Außerdem würde die Überlassung der Software auf einem Datenträger in steuerlicher Hinsicht dem Herunterladen von Software aus dem Internet gleichgestellt. Denn jedenfalls nach heutiger Rechtslage ist das Herunterladen als Dienstleistung zu behandeln. [20]

50. Die Gründe, die gegen diesen Ansatz sprechen, überwiegen jedoch. Danach würden Computerprogramme auf einem Datenträger einerseits und Musik auf einer CD oder ein Text in einem Buch andererseits nämlich ohne ersichtlichen Grund unterschiedlich behandelt. Anders als im Fall dieser vergleichbaren urheberrechtlich geschützten Werke würde bei einem Computerprogramm das Nutzungsrecht an den im Datenträger verkörperten Schöpfungen in den Vordergrund gestellt und nicht das Eigentum an dem Datenträger selbst. Während bei der Überlassung einer Musik-CD oder eines Buches die Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie angenommen wird, würde die Überlassung einer CD mit Software mehrwertsteuerrechtlich als Dienstleistung behandelt.

51. Welche Schwierigkeiten sich aus dieser Differenzierung ergeben können, illustriert das Beispiel eines Lexikons, das auf einer CD-ROM oder DVD gespeichert ist. Eine solche Lexikon-CD enthält zahlreiche Texte und Bilder in digitaler Form aber auch Programme zur Darstellung und Verwaltung dieser Daten. Soll eine solche CD wie ein Buch als Lieferung oder wie eine CD mit einem Computerprogramm als Dienstleistung eingeordnet werden?

52. Außerdem hebt Levob zu Recht hervor, dass die Einordnung als Dienstleistung zu Schwierigkeiten führt, wenn — wie bei der Veräußerung von Standard-Software im Massengeschäft üblich — Zwischenhändler eingeschaltet werden. In der Praxis erhalten die Zwischenhändler die Datenträger vom Hersteller oder von anderen Zwischenhändlern und veräußern diese an den Endab-

20 — Vgl. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e letzter Spiegelstrich in Verbindung mit Anhang L der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 2002/38 (zitiert in Fußnote 4), die freilich für den vorliegenden Sachverhalt noch nicht maßgeblich ist.

nehmer weiter. Sie haben weder nähere Kenntnis der Lizenzbedingungen, die für den Endabnehmer gelten, noch werden diese Bedingungen in irgendeiner Form Gegenstand des Kaufvertrags zwischen ihnen und den Erwerbern der Software-Pakete. Es wäre daher lebensfremd anzunehmen, dass der Erwerber ein nicht näher umrissenes Nutzungsrecht erwirbt und keinen körperlichen Gegenstand.

53. Wenn überhaupt ein gesonderter Lizenzvertrag zur Einräumung von Nutzungsrechten zustande kommt, so geschieht dies erst bei der Installation der Software auf dem Computer des Endabnehmers, mit der dieser — nach der Rechtsansicht der Hersteller — die Lizenzbedingungen akzeptiert. Allerdings braucht hierfür nicht zusätzlich zu dem Preis für den Datenträger, der bereits an den Zwischenhändler geflossen ist, eine Gegenleistung erbracht zu werden. Auf diesen Vorgang könnte man für die Erhebung der Mehrwertsteuer also kaum abstellen.

54. Dieses Beispiel zeigt, dass das Anknüpfen an die Übertragung des Datenträgers und nicht an die Einräumung des Nutzungsrechts auch praktische Vorteile im Hinblick auf die Erhebung der Mehrwertsteuer bietet. Die Übereignung eines körperlichen Gegenstands beinhaltet ein Publizitätselement, an das die Besteuerung leicht anknüpfen kann. Wann und zwischen welchen Personen unkörperliche Gegenstände übertragen werden, ist dagegen schwerer nachzuvollziehen. Außerdem besteht hier eher die Gefahr von Manipulationen. Wegen des Vorliegens bzw. Fehlens des Publizitätselements ist auch die unterschiedliche Behandlung der Software-Überlassung auf einem Datenträger einerseits und durch das Herunterladen aus dem Internet andererseits gerechtfertigt.

55. Als Zwischenergebnis ist also festzuhalten, dass die Überlassung von Standard-Software auf einem Datenträger eine Lieferung im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellt.

2. Die Entwicklung spezieller, den Anforderungen des Auftraggebers angepasster Software

56. Alle Parteien sind sich darüber einig, dass bei der Entwicklung von Software speziell für die Bedürfnisse eines Kunden keine Lieferung sondern eine Dienstleistung vorliegt.

57. Dem ist im Grundsatz zuzustimmen. Allerdings sind im Einzelfall ganz unterschiedliche Konstellationen denkbar, die möglicherweise eine differenzierte Betrachtung erfordern. Ausgangspunkt ist auch hier die Frage, ob ein körperlicher Gegenstand übertragen wird, in dem die geistige Leistung der Programmierung verkörpert ist. Daran

fehlt es sicher dann, wenn das speziell entwickelte Programm in seiner vollständigen Form erst auf dem Computer des Kunden entsteht.

58. Erstellt der Entwickler das Programm dagegen nach den Vorgaben des Kunden vollständig in seinem Unternehmen und übergibt dem Auftraggeber dann einen Datenträger mit dem Programm, das nur noch installiert zu werden braucht, könnte dieselbe Beurteilung geboten sein wie im Fall der Standard-Software.

59. Die Tatsache allein, dass es sich um eine speziell an den Bedürfnissen des Kunden ausgerichtete Software handelt, änderte an dieser Beurteilung nichts. Dies zeigt der Vergleich mit anderen Werken, die im Auftrag eines Kunden individuell hergestellt werden. Auch im Fall eines nach den Vorgaben des Bauherrn errichteten Hauses, das schlüsselfertig übergeben wird, liegt eine Lieferung vor und kein Bündel von Dienstleistungen der verschiedenen am Bau beteiligten Handwerker und Bauunternehmer.

60. Nach den Angaben in dem Vorabentscheidungsersuchen haben die Mitarbeiter von FDP die Anpassung der CLAS-Software nach ihrer Installation auf den Datenverarbeitungsanlagen von Levob vorgenommen. Folglich stellt diese Leistung im vorliegenden Fall eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dar.

C — *Zu den Vorlagefragen*

1. Eine Gesamtleistung oder zwei getrennte Leistungen (Frage 1 a)

61. Die erste Weichenstellung für die weitere Prüfung erfolgt mit der Antwort auf die Frage, ob die Überlassung der Standard-Software einerseits und deren Anpassung an die besonderen Bedürfnisse von Levob andererseits eine Gesamtleistung oder zwei getrennte Leistungen bilden. Diese Frage ist besonders deswegen von Bedeutung, weil die vorstehenden Ausführungen ergeben haben, dass die Überlassung von Standard-Software als Lieferung zu qualifizieren ist, die Anpassung dagegen als Dienstleistung.

62. Stellten die Lieferung der Software und die Anpassung separate Leistungen dar (Hypothese 2), wären verschiedene Regeln über den Leistungsort anwendbar. Dies könnte zur Folge haben, dass nur die Vornahme der Anpassung in den Niederlanden steuerpflichtig wäre, während als Ort der Lieferung der Standard-Software die Vereinigten Staaten anzusehen wären und

damit in der Gemeinschaft auf diesen Vorgang keine Mehrwertsteuer anfiele. [21]

63. Läge hingegen eine einheitlich zu qualifizierende Gesamtleistung vor (Hypothese 1), wäre auch der Leistungsort einheitlich zu bestimmen.

64. Levob meint, gestützt auf die vertragliche Ausgestaltung, dass es sich um zwei getrennte Leistungen handelt. Die niederländische Regierung und die Kommission sind der gegenteiligen Ansicht. Die Installation des Programms und die Schulung des Personals halten die Beteiligten übereinstimmend für Nebenleistungen, die entsprechend der Hauptleistung zu qualifizieren sind.

65. Die Sechste Richtlinie enthält keine besondere Bestimmung darüber, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind. Im Urteil CCP [22] hat der Gerichtshof jedoch folgende grundlegende Aussagen zu dieser Fragestellung getroffen:

„Da sich zum einen aus Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ergibt, dass jede Dienstleistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, und da zum anderen eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist."

66. Bei der Ermittlung des Wesens einer zusammengesetzten Leistung stehen sich damit zwei Ziele gegenüber. Zum einen gilt es, die verschiedenen Einzelleistungen ihrem Charakter entsprechend differenziert zu beurteilen. Eine zu starke Aufspaltung einer Gesamtleistung in gesondert zu qualifizierende Einzelleistungen verkomplizierte andererseits aber die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften. [23] In jedem Fall ist ein objektiver Maßstab anzulegen. Auf die subjektive Sicht des Leistungserbringers

21 — Allerdings wäre dann Mehrwertsteuer bei der Einfuhr geschuldet, wobei als Bemessungsgrundlage nach den oben (Nr. 36) beschriebenen Regelungen aber nur der Wert des Datenträgers herangezogen würde.

22 — Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 29).

23 — In einigen Schlussanträgen klingt sogar eine Tendenz an, in dieser Lage der Praktikabilität den Vorrang vor der Genauigkeit zu geben: vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Cosmas vom 1. Februar 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg Gelting Linien, Nr. 14), Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly vom 25. April 1996 in der Rechtssache C-327/94 (Dudda, Slg. 1996, I-4595, 4597, Nr. 35) und Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-976, Nrn. 47 ff.).

und/oder -empfängers kommt es nicht an. Zwar beziehen sich die Aussagen des Gerichtshofes im Urteil CPP auf ein Bündel von Dienstleistungen, jedoch sind sie auch auf den Fall übertragbar, dass Lieferungen und Dienstleistungen gemeinsam erbracht werden. [24]

67. Für das Vorliegen einer einheitlich zu beurteilenden Gesamtleistung spricht es nach Ansicht des Gerichtshofes insbesondere, wenn eine Leistung die Hauptleistung und die andere nur eine unselbständige Nebenleistung bildet. Eine Nebenleistung sei dann gegeben, „wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“ [25].

68. Im vorliegenden Fall ist keine der beiden wesentlichen Leistungen (die Lieferung der Standard-Software und ihre Anpassung) der anderen in der Weise untergeordnet, das sie eindeutig eine Nebenleistung bildet. Dies lässt aber nicht den Schluss zu, dass die beiden Leistungen aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als einheitliche Gesamtleistung eingeordnet werden können. Die Konstellation der Haupt- und Nebenleistung bildet nämlich nur *eine* in der Rechtsprechung bereits anerkannte Fallgruppe.

69. Im Kern kommt es weiterhin darauf an, das Wesen der Leistungen unter Berücksichtigung aller Umstände zu bestimmen. Dabei ist von Bedeutung, ob beide Leistungen in einer derart engen Verbindung zueinander stehen, dass sie isoliert aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers für den Kunden nicht den benötigten praktischen Nutzen haben. [26]

70. Ob eine solche enge Verbindung zwischen der Lieferung der Standard-Software und ihrer Anpassung konkret besteht, muss das vorlegende Gericht abschließend anhand aller maßgeblichen tatsächlichen Umstände entscheiden. Der Gerichtshof kann jedoch Anhaltspunkte liefern, die in diesem Zusammenhang eine Rolle spielen können.

71. Für das Vorliegen einer untrennbaren Verknüpfung beider Leistungen spricht, dass ein niederländisches Versicherungsunternehmen wie Levob — anders als möglicherweise ein amerikanisches — die Standard-Software ohne die Anpassungen nicht einsetzen kann. Auch die Anpassungsleistungen

24 — So wurde im Urteil vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395) die Lieferung von Speisen und der Restaurant-Service als eine einheitliche Dienstleistung angesehen. Im Urteil vom 15. Mai 2001 in der Rechtssache C-34/99 (Primback, Slg. 2001, I-3833) hat der Gerichtshof die Gewährung eines Kredits und die Lieferung von Möbeln als Gesamtleistung eingeordnet.

25 — Urteil CPP (zitiert in Fußnote 22, Randnr. 30), siehe auch Urteile vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, I-2763, Randnrn. 14 bis 16), vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 (Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 24) und vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249, Randnr. 27).

26 — Auch im Urteil Henriksen (zitiert in Fußnote 25, Randnrn. 15) hat der Gerichtshof die enge Verbindung der Leistungen als bedeutsam angesehen.

sind nicht isoliert durchführbar, wenn zuvor keine Basis-Software geliefert worden ist, an der die Bearbeitung vorgenommen werden kann und die dem Bearbeiter vertraut ist.

72. Der Kunde könnte zwar theoretisch einen Dritten mit den Anpassungen beauftragen. Diesen Weg hat Levob aber aus guten Gründen tatsächlich nicht gewählt. Denn die Aufteilung der Aufgaben auf zwei Akteure würde rechtliche und praktische Schwierigkeiten mit sich bringen. In rechtlicher Hinsicht wäre es wahrscheinlich erforderlich, die Zustimmung des Urhebers zur Veränderung des Programms einzuholen. [27] In technischer Hinsicht müsste der Dritte die nötigen Kenntnisse über die Programmstruktur besitzen, um darin Eingriffe vornehmen zu können.

73. Ein weiteres starkes Indiz für die untrennbare Verbindung beider Leistungen ist die Verantwortung des Software-Unternehmens für die Funktionstüchtigkeit des Gesamtpakets aus Standard-Software und Anpassungen. Die fehlerfreie Funktion soll nach dem vorliegenden Vertrag durch einen *Integral Acceptance Test* nachgeprüft werden. Es liegt daher nahe, dass jede Fehlfunktion, ob sie nun auf einem Fehler in der Standard-Software oder in der Programmierung der Anpassungen beruht, letztlich zum Scheitern des gesamten Vertrages führen kann. Diese Gesamtverantwortung des Software-Unternehmens entspricht dem Sinn und Zweck des Vertrages. Denn es nützt Levob nichts, über eine fehlerfreie Standard-Software zu verfügen, die jedoch nicht erfolgreich für seine Zwecke bearbeitet worden ist.

74. Indem beide Leistungen von demselben Unternehmen bezogen werden, ist gesichert, dass derselbe Geschäftspartner für die Funktionstüchtigkeit aller Komponenten einzustehen hat. Hätte Levob die Standard-Software dagegen von einem Unternehmen erworben und die Anpassung durch ein anderes Unternehmen durchführen lassen, könnte sie dem einen die Fehler des anderen nicht entgegenhalten. Dies hätte zur Folge, dass Levob sich etwa nicht von dem Vertrag über die Lieferung der einwandfreien Standard-Software lösen könnte, nur weil die Anpassung gescheitert ist.

75. Die von Levob angeführten Besonderheiten in der Ausgestaltung des Vertrages stehen der Qualifikation als Gesamtleistung nicht entgegen. Insbesondere die Art und Weise der Inrechnungstellung der Leistungen ist nach Ansicht des Gerichtshofes nur ein Indiz. So hat er bereits entschieden, dass getrennte Leistungen vorliegen können, auch

27 — Zustimmungsbedürftig ist gemäß Artikel 4 Buchstabe b der Richtlinie 91/250 insbesondere die Übersetzung, die Bearbeitung, das Arrangement und andere Umarbeitungen eines Computerprogramms.

wenn eine Gesamtrechnung erstellt wird. [28] Im umgekehrten Fall gilt dies entsprechend: Eine Gesamtleistung ist nicht deswegen ausgeschlossen, weil für einzelne Bestandteile gesonderte Preise ausgewiesen und gesondert in Rechnung gestellt werden. [29]

76. Die Aufspaltung in zwei Preisbestandteile diente dem Zweck, den Preis für die Anpassung flexibel nach dem tatsächlichen Aufwand zu gestalten. Diese Preisregelung führt aber nicht zu der Annahme, dass auch zwingend zwei in mehrwertsteuerlicher Hinsicht getrennt zu behandelnde Leistungen vorliegen. Auch ein Tischler, der einen Schrank nach Maß fertigt, kann in seinem Angebot die Materialkosten als Festpreis ausweisen und die Arbeitsleistung nach den tatsächlich benötigten Handwerkerstunden. Dennoch besteht kein Zweifel, dass im Ergebnis die Lieferung eines Schrankes vorliegt und nicht zwei getrennte Leistungen. Dieses Beispiel zeigt, dass die getrennte Berechnung des Preises für zwei Leistungen nicht notwendigerweise etwas über deren inneren Zusammenhang aussagt.

77. Weder die gesonderte Rechnung für die Standard-Software noch die Übergabe der Datenträger mit dieser Software an die zu diesem Zweck in die Vereinigten Staaten gereisten Mitarbeiter von Levob stellen die oben herausgearbeitete enge Verbindung dieser Leistung mit der Anpassung der Software in Frage. Durch die geschilderten Operationen sollte nämlich offenbar ein gesonderter Einfuhrtatbestand geschaffen werden, damit die damals geltenden günstigen Regelungen für die Zollwertbestimmung auf die Mehrwertsteuer durchschlagen. Die vertragliche Ausgestaltung der Übergabe der Datenträger und die getrennte Inrechnungstellung des Preises für die Standard-Software, hängt dagegen nicht mit bestimmten Eigenschaften dieser Leistung zusammen, die eine von der Anpassung getrennte mehrwertsteuerliche Behandlung rechtfertigte.

78. Würde man den vertraglichen Regelungen über den Preis und die Erstellung von Rechnungen entscheidende Bedeutung beimessen, hätten es die Vertragsparteien in der Hand, die mehrwertsteuerliche Qualifikation nach ihrem Belieben zu beeinflussen. Dies widerspräche der Vorgabe, die vertragstypische(n) Leistung(en) objektiv nach ihrem Wesen zu beurteilen.

79. Auf die Vorlagefrage 1 a ist daher zu antworten, dass die Überlassung von Standard-Software auf einem Datenträger und deren nachfolgende Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden im Sinne der Sechsten Richtlinie als eine einheitlichen Leistung anzusehen sind, wenn die Teilleistungen in einer derart engen Verbindung zueinander stehen, dass sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers isoliert für den Kunden nicht den benötigten praktischen Nutzen haben. Für die Beurteilung dieser Frage

28 — Urteil CPP (zitiert in Fußnote 22, Randnr. 31).

29 — Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Fennely vom 25. Mai 2000 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249, I-251, Nr. 31).

kommt es nicht entscheidend darauf an, ob für die Teilleistungen gesonderte Preise vereinbart worden sind und gesonderte Rechnungen ausgestellt werden.

2. Hypothese 1: eine einheitliche Leistung

80. Die Fragen 1 b, c und d hat das vorlegende Gericht für den Fall gestellt, dass die Leistungen als einheitliche Leistung zu qualifizieren sind, was nach den vorstehenden Ausführungen überwiegend wahrscheinlich ist. Mit der Frage 1 b möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die einheitliche Leistung insgesamt als Lieferung oder als Dienstleistung einzuordnen ist. Die weiteren Fragen richten sich auf die Bestimmung des Ortes der Leistung.

a) Qualifikation als Lieferung oder Dienstleistung (Frage 1b)

81. Die Gesamtleistung, die Levob entgegengenommen hat, umfasst sowohl Elemente der Lieferung als auch der Dienstleistung, wobei weder die Lieferung der Standard-Software noch deren Anpassung als bloße Nebenleistung eingeordnet werden kann.

82. Im Urteil Faaborg-Gelting Linien [30] hat der Gerichtshof entschieden, dass bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, eine Gesamtbetrachtung erforderlich ist. Wenn die einzelnen Bestandteile des Leistungsbündels auch nicht in einem Verhältnis von Haupt- und Nebenleistungen zueinander stehen, so ist dennoch zu untersuchen, ob der Schwerpunkt der Leistungen auf den Lieferungen oder den Dienstleistungen liegt. Für den Restaurantbetrieb, um den es in dem Urteil Faaborg-Gelting Linien ging, hat der Gerichtshof ein Überwiegen der Dienstleistungsanteile angenommen.

83. Im vorliegenden Fall liegt der Schwerpunkt bei einer Gesamtbetrachtung aller Umstände ebenfalls auf den Dienstleistungselementen. Entscheidend hierfür ist zunächst, dass die Standard-Software als solche von Levob nicht eingesetzt werden kann. Das zentrale Anliegen von Levob ist daher nicht

30 — Zitiert in Fußnote 24, Randnr. 12 bis 14; s. a. Urteil CPP (zitiert in Fußnote 22, Randnr. 28) und Urteil vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99, Stockholm Lindöpark, Slg. 2001, I-493, Randnr. 26).

gewesen, eine Standard-Versicherungssoftware zu erwerben, sondern eine speziell für ihre Bedürfnisse angepasste.

84. Zweitens ist festzustellen, dass die Anpassung und Installation sehr aufwendige Vorgänge waren, die länger als ein Jahr andauerten. Die Arbeiten begannen mit der gemeinsamen Evaluierung der Anforderungen an die Anpassung und endeten mit dem Test des Gesamtprogramms. Die Installation und die Schulung der Mitarbeiter sind zwar nur Nebenleistungen. Dass sie ebenfalls Bestandteil der vertraglichen Leistungen sind, zeigt jedoch, dass FDP einen umfassenden „Komplett-Service" leisten sollte, der weit über die Bereitstellung des Basisprogramms hinausging.

85. Schließlich haben die Dienstleistungselemente, also die Anpassung der Software, ihre Installation und die Schulungsleistungen auch wertmäßig einen größeren Anteil am Gesamtpreis als die Lieferung der Standard-Software.

86. Auf die Vorlagefrage 1 b ist daher zu antworten, dass eine Gesamtleistung, die aus der Lieferung einer Standard-Software, deren Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, ihrer Installation und Schulungsleistungen besteht, insgesamt als Dienstleistung im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie einzuordnen ist, wenn bei der Gesamtbetrachtung aller Umstände die Dienstleistungselemente überwiegen. Dies kann etwa der Fall sein,

— wenn die Anpassung der Standard-Software von entscheidender Bedeutung für ihre Verwendung durch den Erwerber ist,

— wenn die Anpassung und die Installation so aufwändig sind, dass sie nicht als Nebenleistung angesehen werden können und

— wenn die Dienstleistungselemente den überwiegenden Teil des Wertes der Gesamtleistung ausmachen.

b) Ort der Leistung (Fragen 1 c und d)

87. Mit den Fragen 1 c und d, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende

Gericht wissen, ob der Ort der insgesamt als Dienstleistung zu qualifizierenden Leistung sich nach der allgemeinen Regel in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt oder ob einer der Fälle des Absatzes 2 dieser Vorschrift vorliegt. Nach Absatz 1 wäre der Ort der Leistung der Sitz des Erbringers der Dienstleistung, nach Absatz 2 der Sitz ihres Empfängers.

88. Die niederländische Regierung und die Kommission sind übereinstimmend der Ansicht, dass Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie einschlägig ist, so dass der Ort der Dienstleistung die Niederlande sind. Levob meint in erster Linie, dass von zwei gesonderten Leistungen auszugehen ist, wobei sich der Ort der Dienstleistung (Anpassung der Software) nach Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimme. Für den Fall, dass der Gerichtshof eine zusammengesetzte Leistung annehme, meint Levob, dass es sich insgesamt um eine Lieferung handele, die gemäß Artikel 8 der Sechsten Richtlinie in den Vereinigten Staaten stattgefunden habe.

89. Nach der Rechtsprechung bildet der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, gemäß Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie einen vorrangigen Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Leistungsorts. [31]

90. Zum Verhältnis der Absätze 1 und 2 des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof ferner festgestellt, dass Artikel 9 Absatz 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte enthält, während Absatz 1 eine allgemeine Regel aufstellt; durch diese Bestimmungen sollten Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden. [32]

91. Daraus hat der Gerichtshof gefolgert, dass eine Auslegung des Artikels 9 keinen Vorrang des Absatzes 1 gegenüber Absatz 2 ergibt. Vielmehr stelle sich in jedem Einzelfall die Frage, ob eine der Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 einschlägig ist; andernfalls gelte Absatz 1. [33] Artikel 9 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie stehen also auch nicht in einem Regel-Ausnahme-Ver-

31 — Urteil Faaborg (zitiert in Fußnote 24, Randnr. 16) und Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (Berkholz, Slg. 1985, 2251, Randnr. 17).

32 — Urteil vom 15. März 2001 in der Rechtssache C-108/00 (Syndicat des producteurs indépendants [SPI], 2001, I-2361, Randnr. 15). Siehe auch Urteile vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94 (Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnrn. 20), vom 25. Januar 2001 in der Rechtssache C-429/97 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-637, Randnr. 41) und vom 27. Mai 2004 in der Rechtssache C-68/03 (Lipjes, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 16, betreffend das Verhältnis von Artikel 9 Absatz 1 und Artikel 28b Teil E der Sechsten Richtlinie).

33 — Urteil SPI (zitiert in Fußnote 32, Randnr. 16) und Urteil Dudda (zitiert in Fußnote 32, Randnr. 21).

hältnis mit der Folge, dass Absatz 2 eng auszulegen wäre. [34]

92. In der Rechtssache C-427/97 (Kommission/Frankreich), auf die sich Levob beruft, hat der Gerichtshof die Anwendung des Absatzes 2 auf eine komplexe Leistung zwar abgelehnt und die Regelung des Absatzes 1 als praktikablere Lösung angesehen. Dem kann man aber keinen generellen Ausschluss der Anwendung des Absatzes 2 auf komplexe Leistungen entnehmen. Die Feststellung im Urteil Kommission/Frankreich ist vielmehr im Kontext des konkreten Sachverhalts zu sehen. Die Besteuerung am Ort des Dienstleistungsempfängers hätte im damaligen Fall nämlich zu einem Auseinanderfallen der Zuständigkeit geführt, da die Leistung einer Vielzahl von Empfängern erbracht wurde, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig waren.

93. Im vorliegenden Fall besteht diese Gefahr nicht, da Levob der einzige Empfänger der komplexen Leistung ist. Trotz des Vorliegens einer komplexen Leistung ist daher zuerst zu prüfen, ob einer der Tatbestände von Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie eingreift.

34 — Urteil SFI (zitiert in Fußnote 32, Randnr. 17).

94. Die Überlassung und Anpassung der Software könnte zunächst eine Einräumung von Lizenzrechten im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e erster Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie darstellen. Der Vertrag zwischen FDP und Levob sieht nämlich vor, dass sowohl für die Standard-Software als auch für die Anpassung eine Lizenz eingeräumt wird.

95. Der Einräumung des Nutzungsrechts an der Standard-Software kommt jedoch, wie bereits festgestellt, neben der Überlassung des Datenträgers keine entscheidende Bedeutung zu. Dies gilt ebenso für die Anpassungsleistungen. Denn es wäre kaum sinnvoll, eine spezielle Anpassung der Software für Levob zu erstellen, ohne dass dann auch ein Nutzungsrecht daran übertragen würde. Da der Schwerpunkt also auf der (Gesamt-) Dienstleistung und nicht auf der Einräumung der Lizenz liegt, scheidet die Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e erster Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie aus.

96. Die von FDP zu erbringenden Schulungsleistungen könnten isoliert betrachtet ferner als Unterrichtsleistungen nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie qualifiziert werden. Diese Leistungen sind indes nur akzessorisch, so dass eine gesonderte Bestimmung des Leistungsortes für diese Tätigkeit ausscheidet.

97. Im Kern stellt sich folglich die Frage, ob Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie herangezogen werden kann, der für die „Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstigen ähnlichen Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen" gilt.

98. Diese Bestimmung lässt zwei Interpretationen zu. Zum einen könnte man sie restriktiv so auslegen, dass sie allein die Leistungen der genannten freien Berufe erfasst, einschließlich der *im Rahmen dieser Tätigkeiten* anfallenden Datenverarbeitung und der Überlassung von Informationen. Dann wäre die Vorschrift vorliegend nicht einschlägig, da ein entsprechender Zusammenhang mit Leistungen der genannten Berufsgruppen fehlt.

99. Andererseits könnte man die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen als weitere Leistungen ansehen, die selbständig neben den ersten Gliedern der Aufzählung stehen. Dann fielen die streitgegenständlichen Leistungen unter diese Begriffe, auch wenn man die Lieferung und Programmierung von Software heute wohl nicht mehr ohne weiteres als „Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen" bezeichnen würde. Man darf jedoch keine zu strengen Maßstäbe an diese Begriffe anlegen, sondern muss berücksichtigen, dass dieser Teil der Richtlinie noch unverändert in der Fassung von 1977 fortbesteht.

100. Der Wortlaut, insbesondere die Wahl der Konjunktion (sowie, ainsi que, as well as ...) deutet — auch in anderen Sprachfassungen — eher auf eine Gleichstellung aller Glieder der Aufzählung hin.

101. Zwar hat der Gerichtshof bei der Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie bisher darauf abgestellt, ob die jeweils zu beurteilenden Leistungen zu den Leistungen gehören, die hauptsächlich und gewöhnlich im Rahmen der in der Vorschrift angeführten Berufe erbracht werden. [35] Diese Prüfung war angebracht, weil der Gemeinschaftsgesetzgeber die in dieser Bestimmung angeführten Berufe nur verwendet, um die dort angesprochenen Arten von Leistungen zu definieren, nicht aber verlangt, dass der Leistende auch tatsächlich einer der aufgeführten Berufsgruppen angehört. [36]

102. Daneben erstreckt sich Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie jedoch — ohne jede Bezugnahme auf Berufsgruppen — auf „die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen". 1977 gab es nämlich noch gar kein festes Berufsbild des Softwareunter-

35 — Urteile vom 6. März 1997 in der Rechtssache C-167/95 (Linthorst, Pouwels und Scheres, Slg. 1997, I-1195, Randnrn. 19 ff.) und vom 16. September 1997 in der Rechtssache C-145/96 (von Hoffmann, Slg. 1997, I-4857, Randnrn. 15 ff.).

36 — Vgl. Urteil SFI (zitiert in Fußnote 32, Randnr. 19 und 20) unter Verweis auf die Urteile vom 17. November 1993 in der Rechtssache C-68/92 (Kommission/Frankreich, Slg. 1993, I-5881, Randnr. 17) und in der Rechtssache C-69/92 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, I-5907, Randnr. 18) wonach Umsätze im Bereich der Werbung auch vorliegen können, wenn sie nicht von einer Werbeagentur erbracht worden sind.

nehmens. Folglich scheidet in diesem Fall — also bei Leistungen der Datenverarbeitung und Informationsüberlassung — auch ein Vergleich mit den Tätigkeiten der aufgezählten Berufsgruppen aus, wie ihn der Gerichtshof in den bisher entschiedenen Fällen vorgenommen hat.

103. Wenn die Verfasser der Richtlinie die „Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen" nur insoweit hätte erfassen wollen, wie sie typischerweise von den Angehören der aufgeführten Berufsgruppen erbracht werden, hätte es überdies keiner gesonderten Erwähnung dieser Leistungen bedurft, da sie ohnehin bereits Teil der Tätigkeiten dieser Berufsgruppen einschließlich der sonstigen ähnlichen Leistungen gewesen wären.

104. Levob hebt schließlich noch hervor, dass die Besteuerung von elektronisch erbrachten Dienstleistungen am Sitz des Empfängers der Leistung mit der Richtlinie 2002/38 deswegen eingeführt wurde, weil die Besteuerung derartiger Leistungen in der Gemeinschaft zuvor nur sehr beschränkt möglich war. [37]

105. Hierzu genügt der Hinweis, dass die Änderungen der Sechsten Richtlinie, die durch die Richtlinie 2002/38 eingeführt wurden, den vorliegenden Fall nicht berühren, da die Lieferung und Anpassung der Software nicht auf elektronischem Wege erfolgt sind. Somit lässt die Einführung der Regelungen über elektronisch erbrachte Leistungen keinerlei Schlüsse auf die Auslegung der hier einschlägigen, vor Erlass der Richtlinie 2002/38 geltenden Vorschriften zu.

106. Da die Leistungen also als Leistungen der Datenverarbeitung und der Überlassung von Informationen im Sinne des Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie einzuordnen sind, gilt der Ort, an dem ihr Empfänger seinen Sitz hat, als Ort der Leistung.

3. Hypothese 2: zwei getrennte Leistungen (Frage 2 a, b und c)

107. Im vorliegenden Fall deutet — vorbehaltlich der abschließenden Beurteilung durch das vorlegende Gericht — alles darauf hin, dass eine einheitlich zu qualifizierende Gesamtleistung vorliegt. Folglich bedarf es keiner Antwort auf die Frage 2 a, die das vorlegende Gericht nur für den Fall der Ablehnung einer Gesamtleistung gestellt hat.

37 — Levob verweist hierzu auf den ersten Erwägungsgrund der Richtlinie 2002/38 (zitiert in Fußnote 4).

108. Sollte wider Erwarten dennoch eine gesonderte Betrachtung der Überlassung der Standard-Software auf einem Datenträger erforderlich sein, so ergibt sich aus den Ausführungen unter IV B 1, dass diese Leistung eine Lieferung im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellt. Daher erübrigt sich die Beantwortung der Frage 2 b, die nur bei Annahme einer Dienstleistung relevant gewesen wären.

109. Für die Frage 2 c nach dem Leistungsort der Anpassung der Standard-Software kann auf die Antwort auf die Fragen 1 c und d verwiesen werden. Auch wenn man die Anpassung isoliert betrachtet, ist als Ort der Leistung gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie der Ort anzusehen, an dem ihr Empfänger seinen Sitz hat.

V — Ergebnis

110. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich folgende Antworten auf die Vorlagefragen des Hoge Raad vor:

1. Die Überlassung von Standard-Software auf einem Datenträger und deren nachfolgende Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden sind 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 als eine einheitlichen Leistung anzusehen, wenn die Teilleistungen in einer derart engen Verbindung zueinander stehen, dass sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers isoliert für den Kunden nicht den benötigten praktischen Nutzen haben. Für die Beurteilung dieser Frage kommt es nicht entscheidend darauf an, ob für die Teilleistungen gesonderte Preise vereinbart worden sind und gesonderte Rechnungen ausgestellt werden.

2. Eine Gesamtleistung, die aus der Lieferung einer Standard-Software, deren Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, ihrer Installation und Schulungsleistungen besteht, ist insgesamt als Dienstleistung im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 einzuordnen, wenn bei der Gesamtbetrachtung aller Umstände die Dienstleistungselemente überwiegen. Dies kann etwa der Fall sein,

   — wenn die Anpassung der Standard-Software von entscheidender Bedeutung für ihre Verwendung durch den Erwerber ist,

   — wenn die Anpassung und die Installation so aufwändig sind, dass sie nicht als Nebenleistung angesehen werden können und

   — wenn die Dienstleistungselemente den überwiegenden Teil des Wertes der Gesamtleistung ausmachen.

3. Eine Gesamtleistung, die aus der Lieferung einer Standard-Software, deren Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, ihrer Installation und Schulungsleistungen besteht, ist als Datenverarbeitung und Überlassung von Informationen im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie 77/388 anzusehen, so dass als Ort der Leistung der Ort gilt, an dem ihr Empfänger seinen Sitz hat.