URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

11. Februar 2010 *

In der Rechtssache C-88/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Conseil d'État (Frankreich) mit Entscheidung vom 27. Juni 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 2. März 2009, in dem Verfahren

Graphic Procédé

gegen

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano sowie der Richter E. Levits (Berichterstatter), M. Ilešič, J.-J. Kasel und M. Safjan,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Generalanwalt: P. Mengozzi,
Kanzler: R. Şereş, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. Dezember 2009,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Graphic Procédé, vertreten durch T. Haas, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-S. Pilczer als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra und M. Apesos als Bevollmächtigte,

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

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 5 und 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Graphic Procédé, einem Unternehmen, das die Tätigkeit der Reprografie ausübt, und dem Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Ministerium für Haushalt, öffentliche Finanzen und den öffentlichen Dienst), in dem es um Mehrwertsteuernachzahlungen und damit verbundene Zinsen geht.

Rechtlicher Rahmen

Unionsregelung

3 Art. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

…“

4 Gemäß Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie

„[gilt] [a]ls Lieferung von Gegenständen … die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“.

5 Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

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

Nationales Recht

6 Durch Art. 256 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) in seiner im Besteuerungszeitraum des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung wurden die Art. 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie wörtlich umgesetzt.

7 Art. 269 des Code général des impôts bestimmt:

„1. Der Steuertatbestand ist erfüllt:

a) bei Lieferungen und Käufen durch die Übergabe der Gegenstände und bei Dienstleistungen … durch deren Ausführung …

2. Der Steueranspruch entsteht:

a) bei den unter 1a genannten Lieferungen und Käufen … durch die Erfüllung des Steuertatbestands;

…

c) bei Dienstleistungen … durch die Vereinnahmung von Anzahlungen, des Preises, des Entgelts oder, falls der Leiter der Steuerbehörde dies genehmigt, nach Debitierung …“

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefrage

8 Die Reprografietätigkeit von Graphic Procédé besteht darin, mit eigenen Mitteln dieses Unternehmens Kopien von Dokumenten, Akten und Plänen im Auftrag einer Kundschaft, die sich u. a. aus Architekturbüros, Planungsbüros, Museen, Verlagen, Unternehmen der Stadtreklame und Ministerien zusammensetzt, zu erstellen. Die Kunden von Graphic Procédé bleiben Eigentümer der Originaldokumente, deren Vervielfältigung sie in Auftrag geben. Die Zahl der Kopien reicht von einem Exemplar bis zu mehreren hundert Stück.

9 In der Annahme, dass es sich bei ihren Umsätzen um Dienstleistungen handele, meldete Graphic Procédé in der Zeit vom 1. Januar 1991 bis 31. Dezember 1993 die Mehrwertsteuer bei der Vereinnahmung der Rechnungen an und entrichtete sie.

10 Die Steuerverwaltung war der Auffassung, dass die von Graphic Procédé getätigten Umsätze Lieferungen von Gegenständen darstellten und setzte mit Berichtigungsbescheid vom 27. September 1994 gegen dieses Unternehmen Mehrwertsteuernachzahlungen in Höhe von 582 503 FRF (entsprechend ungefähr 88 802 Euro) an am 31. Dezember 1993 in Rechnung gestellter, jedoch noch nicht an die Finanzkasse abgeführter Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen in Höhe von 39 319 FRF (entsprechend ungefähr 5 994 Euro) fest.

11 Nachdem die Klagen auf Erlass dieser Nachzahlungen und der Verzugszinsen durch Entscheidung des Tribunal administratif de Paris vom 3. April 2003 und sodann durch ein Urteil der Cour administrative d'appel de Paris vom 15. Juni 2006 abgewiesen worden waren, legte Graphic Procédé gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Conseil d'État ein.

12 Der Conseil d'État ist der Ansicht, dass die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits eine Auslegung von Bestimmungen der Sechsten Richtlinie erfordert; er hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Anhand welcher Kriterien ist zu ermitteln, ob die Reprografie eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung darstellt?

Zur Vorlagefrage

13 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht erfahren, anhand welcher Kriterien zum Zweck der Mehrwertsteuererhebung ermittelt werden kann, ob eine Reprografietätigkeit wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie oder als Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 dieser Richtlinie einzustufen ist.

14 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass mit der Sechsten Richtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden ist, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruht (vgl. Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 48).

15 Insoweit erkennt die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zu, indem sie in Art. 2, der die steuerbaren Umsätze betrifft, außer der Einfuhr von Gegenständen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erfasst, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt (vgl. Urteil Halifax u. a., Randnr. 49).

16 In Bezug auf den Begriff „Lieferung von Gegenständen“ bestimmt Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, dass als solche die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Hierzu stellt die Rechtsprechung des Gerichtshofs klar, dass dieser Begriff jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. Urteil Halifax u. a., Randnr. 51).

17 In Bezug auf den Begriff „Dienstleistungen“ ergibt sich aus Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, dass er jede Leistung erfasst, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 dieser Richtlinie ist.

18 Wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung und ob im letztgenannten Fall diese einheitliche Leistung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Slg. 1996, I-2395, Randnrn. 12 bis 14, vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank, C-41/04, Slg. 2005, I-9433, Randnr. 19), und vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Slg. 2007, I-2697, Randnr. 17).

19 Wie der Gerichtshof ferner entschieden hat, liegt in Anbetracht dessen, dass sich zum einen aus Art. 2 der Sechsten Richtlinie ergibt, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, und dass zum anderen ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf, eine einheitliche Leistung dann vor, wenn zwei oder mehr Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklich-

keitsfremd wäre (Urteile Levob Verzekeringen und OV Bank, Randnrn. 20 und 22, sowie Aktiebolaget NN, Randnrn. 22 und 23).

20 Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob in Anbetracht der charakteristischen Merkmale des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsatzes der Reprograf seinem Kunden, als Durchschnittsverbraucher betrachtet, mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt (vgl. in diesem Sinne Urteile Levob Verzekeringen und OV Bank, Randnr. 20, sowie Aktiebolaget, Randnr. 20).

21 Wie in der Vorlageentscheidung klargestellt wird, besteht der wirtschaftliche Zweck der Reprografietätigkeit, um die es im Ausgangsverfahren geht, in der Vervielfältigung eines vom Kunden zur Verfügung gestellten Dokuments in einer mehr oder weniger großen Anzahl von Exemplaren.

22 Insbesondere beschränkt sich, wie aus den Akten hervorgeht, die Reprografietätigkeit nicht auf die bloße Vervielfältigung der Originaldokumente, sondern ist auch mit der Auswahl und Programmierung der Fotokopiergeräte sowie der Heftung, dem Binden der Dokumente und dem Ordnen der Kopien verbunden.

23 Aufgrund dieser Feststellungen erweisen sich daher alle Einzelleistungen, aus denen sich der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz zusammensetzt, als für die Tätigkeit der Reprografie notwendig und eng miteinander verbunden.

24 Um feststellen zu können, ob ein eine Einheit bildender komplexer Umsatz wie derjenige im Ausgangsverfahren als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist, sind dessen wesentliche Bestandteile zu bestimmen (vgl. insbesondere Urteile Faaborg-Gelting Linien, Randnrn. 12 und 14, Levob Verzekeringen und OV Bank, Randnr. 27, sowie Aktiebolaget NN, Randnr. 27). In diesem Zusammenhang ist nach der Rechtsprechung eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten (vgl. Urteil Aktiebolaget NN, Randnr. 28).

25 Unter den Umständen des Ausgangsverfahrens besteht der Zweck der Tätigkeit des Reprografen an sich darin, seinen Kunden Kopien des Originals zur Verfügung zu stellen, das dieser ihm zuvor geliefert hat, während die der Aushändigung dieser Kopien vorausgehenden Tätigkeiten der Zusammenstellung und des Ordnens für den Reprografen nur ein Mittel darstellen, seinen Kunden seine Leistung unter den bestmöglichen Bedingungen zugutekommen zu lassen. Diese Tätigkeit begründet somit eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

26 Eine Tätigkeit kann nur dann als Lieferung von Gegenständen eingestuft werden, wenn sie den in Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie festgelegten Kriterien, wie sie in Randnr. 16 des vorliegenden Urteils dargestellt sind, entspricht.

27 So muss eine solche Tätigkeit zum einen einen körperlichen Gegenstand betreffen. Im Ausgangsverfahren erweist sich, dass die Reprografietätigkeit gerade die Herstellung von Kopien auf einem Träger wie Papier zum Zweck hat.

28 Zum anderen muss nach der erwähnten Bestimmung der Sechsten Richtlinie die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, die Folge der Lieferung dieses Gegenstands sein.

29 Im Ausgangsverfahren entspricht die Aushändigung der Kopien durch den Reprografen an den Kunden, der sie bestellt hat, der Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über sie zu verfügen, im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie. Diese Übertragung betrifft gerade die Träger, im vorliegenden Fall Papierblätter, auf denen die Vervielfältigung durchgeführt worden ist, und über die der Reprograf vor ihrer Aushändigung an den Kunden verfügt. Da nämlich dem Kunden des Reprografen niemals sein Recht entzogen worden ist, über den immateriellen Inhalt der Kopien zu verfügen, der sich aus dem von ihm gelieferten Original ergibt, betrifft das mit dem Reprografen abgeschlossene Geschäft nur die Träger, die die Aushändigung der Kopien erlauben. Daher bestimmt sich der Preis, den der Reprograf für die angefertigten Kopien in Rechnung stellt, nicht nach dem geistigen Wert, der mit dem Original verbunden ist, sondern nach den technischen Eigenschaften der anzufertigenden Kopien sowie der Zahl der bestellten Exemplare.

30 Somit erweist sich, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine Reprografietätigkeit, wie sie in der Vorlageentscheidung beschrieben ist, die Tatbestandsmerkmale einer Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie erfüllen kann.

31 Jedoch müssen, wie sich aus Randnr. 18 des vorliegenden Urteils ergibt, für die Einstufung einer Reprografietätigkeit wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden als Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung sämtliche Umstände berücksichtigt werden, unter denen diese Tätigkeit ausgeübt wird. Insbesondere ist es

möglich, dass sich die Tätigkeit eines Reprografen nicht auf den bloßen Abzug von einem Original beschränkt, sondern im Zusammenhang mit verschiedenen ergänzenden Dienstleistungen wie der Beratung und der Anpassung, Umgestaltung und Verfremdung des Originals nach den Wünschen des Kunden zum Zweck der Erstellung von Kopien besteht, die sich mehr oder weniger deutlich vom Originaldokument unterscheiden, das dieser ursprünglich geliefert hat.

32 Unter diesen Umständen und unter Berücksichtigung des einheitlichen Charakters der komplexen Tätigkeit der Reprografie, wie in Randnr. 25 des vorliegenden Urteils beschrieben, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, nach Maßgabe der Bedeutung, die diese Leistungen für den Kunden besitzen, des Umfangs der Behandlung des vom Kunden gelieferten Originaldokuments, der Zeit, die für die Erbringung dieser Leistungen benötigt wird, und des Anteils an den Gesamtkosten, der auf sie entfällt, zu prüfen, ob diese Leistungen als Tätigkeiten betrachtet werden können, die keineswegs gering oder nebensächlich sind und die im Vergleich zur Lieferung der abgezogenen Dokumente überwiegen, so dass sie über diese bloße Vervielfältigung hinaus für den Empfänger dieser Leistungen einen eigenen Zweck darstellen.

33 Daher ist auf die gestellte Frage zu antworten, dass Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Reprografietätigkeit die Merkmale einer Lieferung von Gegenständen aufweist, soweit sie sich auf eine bloße Vervielfältigung von Dokumenten auf Trägern beschränkt, wobei die Befugnis, über diese zu verfügen, vom Reprografen auf den Kunden übertragen wird, der die Kopien des Originals bestellt hat. Eine solche Tätigkeit ist jedoch als „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie einzustufen, wenn sich erweist, dass sie mit ergänzenden Dienstleistungen verbunden ist, die wegen der Bedeutung, die sie für ihren Abnehmer haben, der Zeit, die für ihre Ausführung nötig ist, der erforderlichen Behandlung der Originaldokumente und des Anteils an den Gesamtkosten, der auf diese Dienst-

leistungen entfällt, im Vergleich zur Lieferung von Gegenständen überwiegen, so dass sie für den Empfänger einen eigenen Zweck darstellen.

Kosten

34 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 5 Abs. 1 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 ist dahin auszulegen, dass die Reprografietätigkeit die Merkmale einer Lieferung von Gegenständen aufweist, soweit sie sich auf eine bloße Vervielfältigung von Dokumenten auf Trägern beschränkt, wobei die Befugnis, über diese zu verfügen, vom Reprografen auf den Kunden übertragen wird, der die Kopien des Originals bestellt hat. Eine solche Tätigkeit ist jedoch als „Dienstleistung" im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie einzustufen, wenn sich erweist, dass sie mit ergänzenden Dienstleistungen verbunden ist, die wegen der Bedeutung, die sie für ihren Abnehmer haben, der Zeit, die für ihre Ausführung nötig ist, der erforderlichen Behandlung der Originaldokumente und

des Anteils an den Gesamtkosten, der auf diese Dienstleistungen entfällt, im Vergleich zur Lieferung von Gegenständen überwiegen, so dass sie für den Empfänger einen eigenen Zweck darstellen.

Unterschriften