SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS YVES BOT vom 13. Januar 2011 [1]

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [2] und insbesondere die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Messeständen.

2. Das vorlegende Gericht ersucht den Gerichtshof im Kern um die Entscheidung, ob es sich bei der Dienstleistung der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Ausstellungs- und Messeständen um eine Dienstleistung auf dem Gebiet der Werbung im Sinne von Art. 56 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 handelt, die an dem Ort besteuert wird, an dem der Dienstleistungsempfänger den ständigen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, oder ob diese Art der Dienstleistung unter Art. 52 Buchst. a dieser Richtlinie fällt, der für Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten sowie damit zusammenhängende Dienstleistungen gilt, und demnach an dem Ort besteuert wird, an dem sie tatsächlich bewirkt wird.

3. In meinen Schlussanträgen werde ich die Gründe für meine Auffassung darlegen, dass Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Dienstleistung der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Ausstellungs- und Messeständen an Aussteller eine mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen zusammenhängende Dienstleistung ist und daher unter diese Vorschrift fällt.

I — Der rechtliche Rahmen

A — *Das Unionsrecht*

4. Nachdem die Sechste Richtlinie 77/388/EWG [3] mehrfach erheblich geändert worden war, erfuhr sie mit der Richtlinie 2006/112 eine Neufassung.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — ABl. L 347, S. 1.

3 — Richtlinie 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).

5. Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 legt fest, dass das gemeinsame System der Mehrwertsteuer auf dem Grundsatz beruht, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

6. Das Grundprinzip, das das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beherrscht, ist mithin die Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs [4], das damit sicherstellen kann, dass die Einnahmen aus dieser Mehrwertsteuer dem Mitgliedstaat zufließen, in dem der Endverbrauch dieser Ware oder Dienstleistung stattfindet.

7. Die Ermittlung des Verbrauchsorts spielt daher eine herausragende Rolle, weil die Zuweisung der Mehrwertsteuer an den Mitgliedstaat des Verbrauchs davon abhängig ist.

8. Um die Anwendung dieses Grundsatzes zu ermöglichen und Zuständigkeitskonflikte zwischen den Mitgliedstaaten [5] sowie Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber der Union für Dienstleistungen eine allgemeine Regel und Sonderregeln geschaffen, die je nach der Natur der Dienstleistung Anwendung finden.

9. So bestimmt Art. 43 der Richtlinie 2006/112, dass als Ort einer Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistungserbringer 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 Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.

10. Für die 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 Dienstleistungen, bestimmt Art. 52 Buchst. a dieser Richtlinie, dass als Ort der Dienstleistungen der Ort gilt, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird.

11. Art. 56 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie schließlich sieht vor, dass als Ort der Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Europäischen Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Mitgliedstaats des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, der Ort gilt, an dem der Dienstleistungsempfänger 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 Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.

4 — Vgl. den dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. L 44, S. 11). Vgl. auch Punkt 3.1.1 der **Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss — Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie (KOM[2003] 614 endg.).**

5 — Vgl. den 17. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112.

B — *Das nationale Recht*

12. Art. 27 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Mehrwertsteuer (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz)[6] bestimmt, dass der Ort der Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Kunst, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und diesen Leistungen ähnlichen Leistungen, wie Messen und Ausstellungen, sowie mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen der Ort ist, an dem die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden.

13. Art. 27 Abs. 3 dieses Gesetzes bestimmt, dass, falls die in Art. 27 Abs. 4 des Gesetzes genannten Leistungen natürlichen oder juristischen Personen sowie Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit erbracht werden, deren Sitz oder Wohnsitz im Gebiet eines Drittstaats liegt, oder Steuerpflichtigen, deren Sitz oder Wohnsitz zwar im Gebiet der Gemeinschaft, aber in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Dienstleistungserbringers liegt, der Ort der Erbringung dieser Dienstleistungen der Ort ist, an dem der Erwerber der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung einer festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.

14. Diese Vorschrift gilt gemäß Art. 27 Abs. 4 Nr. 2 dieses Gesetzes insbesondere für Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung.

II — Sachverhalt und Ausgangsverfahren

15. Die Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (im Folgenden: Inter-Mark) ist in Polen als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Sie beabsichtigt die Aufnahme einer Wirtschaftstätigkeit in Form der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Ausstellungs- und Messeständen an Kunden, zumeist Ausländer, die ihr Angebot bei diesen Veranstaltungen vorstellen. Diese Messen und Ausstellungen werden sowohl im polnischen Staatsgebiet als auch im Hoheitsgebiet anderer Mitglied- oder Drittstaaten liegen.

16. Das vorlegende Gericht führt in seinem Ersuchen aus, dass dieser Bereitstellung von Ständen in der Regel die Erstellung eines Entwurfs und die Visualisierung des Stands vorausgingen. Es weist ebenfalls darauf hin, dass Inter-Mark im Rahmen ihrer Tätigkeit gegebenenfalls die Beförderung der Elemente des Stands und dessen Montage am Ort der Veranstaltung der Messe oder Ausstellung übernehme.

6 — Dz. U Nr. 54, Position 535.

17. Inter-Mark stellte, um den zu entrichtenden Betrag der Mehrwertsteuer für ihre Tätigkeit in Erfahrung zu bringen, mit Schreiben vom 11. Februar 2009 einen Antrag auf Erteilung einer schriftlichen Auslegung von Vorschriften des Mehrwertsteuergesetzes beim Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu.

18. Dieser teilte mit Schreiben vom 4. Mai 2009 mit, dass im Rahmen von Tätigkeiten, wie Inter-Mark sie beabsichtige, der Ort der Erbringung der Dienstleistungen gemäß Art. 27 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes der Ort sei, an dem diese Dienste tatsächlich erbracht werden. Entgegen der Meinung von Inter-Mark seien diese Tätigkeiten keine Form einer überzeugungsbildenden Kommunikation und könnten daher nicht als Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung gelten.

19. Inter-Mark ersuchte den Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, seine Entscheidung zu ändern. Dieser blieb in einem Schreiben vom 12. Juni 2009 bei seinem Standpunkt.

20. Inter-Mark erhob, da ihrer Auffassung nach die von ihr angebotenen Dienste Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung sind, beim vorlegenden Gericht Klage gegen den Bescheid vom 4. Mai 2009.

III — Die Vorabentscheidungsfragen

21. Da das vorlegende Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung bestimmter Vorschriften des Unionsrechts hat, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Bestimmungen des Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die Dienstleistungen der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Ausstellungs- und Messeständen an Kunden, die ihr Angebot auf Messen und Ausstellungen vorstellen, zu den in diesen Bestimmungen genannten, mit den Dienstleistungen der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen zusammenhängenden Dienstleistungen zu rechnen sind, d. h. zu den einer Tätigkeit auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung ähnlichen Dienstleistungen, die an dem Ort besteuert werden, an dem sie tatsächlich bewirkt werden,

2. oder ist davon auszugehen, dass es sich um Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung handelt, die gemäß Art. 56 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger den ständigen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung an

seinem Wohnsitz oder seinem gewöhnlichen Aufenthaltsort,

— wenn diese Dienstleistungen die zeitlich begrenzte Bereitstellung von Ständen an Kunden, die ihr Angebot auf Messen und Ausstellungen vorstellen, betreffen, der für gewöhnlich die Erstellung eines Entwurfs und der Visualisierung des Stands sowie gegebenenfalls die Beförderung der Elemente des Stands und dessen Montage am Ort der Veranstaltung der Messe oder Ausstellung vorausgehen, und die Kunden des Dienstleistungserbringers, die ihre Waren oder Dienstleistungen ausstellen, dem Organisator der jeweiligen Veranstaltung für die bloße Möglichkeit der Teilnahme an der Messe oder Ausstellung gesondert ein Entgelt zahlen, das insbesondere die Kosten der Versorgungsleistungen, der Messe-Infrastruktur, des Mediendienstes usw. umfasst,

jeder Aussteller für die Ausstattung und Errichtung des eigenen Stands selbst verantwortlich ist und insoweit die in Rede stehenden, auslegungsbedürftigen Dienstleistungen in Anspruch nimmt,

die Veranstalter der Messen und Ausstellungen von den Besuchern für den Zutritt gesonderte Eintrittsgelder verlangen, die dem Veranstalter und nicht dem Dienstleistungserbringer zufallen?

IV — Meine Untersuchung

22. Vor Beginn meiner Untersuchung halte ich folgenden Hinweis für angebracht.

23. Das Ausgangsverfahren beruht auf einem Streit zwischen Inter-Mark und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wegen dessen Bescheid über die künftige Besteuerung der Tätigkeiten von Inter-Mark. Zum Zeitpunkt der Vorlage der Vorabentscheidungsfragen durch das vorlegende Gericht an den Gerichtshof war daher noch keine steuerbare Leistung erbracht worden. Dem Gerichtshof könnte daher vorgeworfen werden, über ein hypothetisches Problem zu entscheiden.

24. Ein solcher Umstand kann indessen meines Erachtens keinen Zweifel an der Zulässigkeit dieser Fragen begründen, zumal auch die Beteiligten die Zulässigkeit nicht in Frage stellen.

25. Wir haben es nämlich sehr wohl mit einem wirklichen Rechtsstreit vor dem vorlegenden Gericht zu tun, weil Inter-Mark Klage gegen den Vorbescheid des Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu erhoben hat, um so die Rechtmäßigkeit dieses Bescheids gerichtlich überprüfen zu lassen, so dass der Gerichtshof über ausreichende Informationen über den Sachverhalt verfügt, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, und diese ihm gestatten, die Vorschriften des Unionsrechts auszulegen [7].

7 — Vgl. Urteil vom 18. November 1999, X und Y (C-200/98, Slg. 1999, I-8261, Randnrn. 21 f.).

26. In der vorliegenden Rechtssache möchte das vorlegende Gericht somit im Kern wissen, ob die zeitlich begrenzte Bereitstellung von Messe- und Ausstellungsständen für Aussteller eine Dienstleistung auf dem Gebiet der Werbung ist, die am Ort der Niederlassung des Empfängers zu besteuern ist, oder ob diese Art von Dienstleistung zu den Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Kunst, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts oder der Unterhaltung sowie diesen ähnlichen Dienstleistungen zu rechnen und an dem Ort zu besteuern ist, an dem die Messe oder Ausstellung stattfindet.

27. Aus den Gründen, die ich im Folgenden darlegen werde, bin ich der Auffassung, dass die Bereitstellung von Messe- oder Ausstellungsständen für Aussteller eine die Messe- und Ausstellungstätigkeiten ergänzende Dienstleistung darstellt, die an dem Ort zu besteuern ist, an dem sie tatsächlich erbracht wird.

28. Der Gerichtshof hatte zwar im Urteil vom 5. Juni 2003, Design Concept [8], bereits Gelegenheit, sich zu der Problematik zu äußern, die uns hier beschäftigt. Er ist in diesem Urteil davon ausgegangen, dass Dienstleistungen, die die Errichtung von Ausstellungsständen, deren Reinigung und die Bereitstellung von Personal für den Materialtransport umfassten, Leistungen auf dem Gebiet der Werbung sind.

29. Dieses Urteil scheint mir indessen für die uns hier gestellte Frage nicht entscheidend zu sein, und zwar aus den beiden folgenden Gründen.

30. Erstens ist der Gerichtshof der Qualifikation des vorlegenden Gerichts gefolgt, das davon ausgegangen war, dass diese Dienstleistungen *a priori* Leistungen auf dem Gebiet der Werbung seien. Er hat dazu ausgeführt, dass es nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten und zu dessen Entscheidung berufenen nationalen Gerichts ist, im Hinblick auf den Einzelfall sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen [9]. Da das vorlegende Gericht in dieser Rechtssache davon ausgegangen war, dass diese Dienstleistungen *a priori* Leistungen auf dem Gebiet der Werbung seien, hat der Gerichtshof davon abgesehen, diese Qualifikation in irgendeiner Weise abzuändern [10].

31. Er hat aber zweitens darauf hingewiesen, dass es sich bei dem Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff handelt, der einheitlich ausgelegt werden muss, und dass es Sache des vorlegenden Gerichts ist, die Einstufung der betreffenden Dienstleistungen gegebenenfalls im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu überprüfen [11].

32. Folglich kann aus dem angeführten Urteil Design Concept nicht abgeleitet werden, dass die zeitlich begrenzte Bereitstellung von Ständen aus Anlass einer Messe oder Ausstellung

8 — C-438/01, Slg. 2003, I-5617.

9 — Ebd., Randnr. 14.

10 — Ebd., Randnr. 15.

11 — Ebd.

eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung im Sinne von Art. 56 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 ist.

33. In seinem Urteil vom 9. März 2006, Gillan Beach [12], ist der Gerichtshof zu einer abweichenden Einstufung dieser Art von Dienstleistungen gelangt.

34. In dieser Rechtssache ging es um die Gesellschaft Gillan Beach Ltd, die in Frankreich zwei Schiffsmessen veranstaltet und hierbei den Ausstellern umfassende Dienstleistungen erbracht hatte, darunter die Einrichtung und Bereitstellung von Ständen und Kommunikationsmitteln. Im Ausgangsverfahren stellte sich die Frage, ob eine solche Tätigkeit unter die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie (Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112) erwähnte Kategorie ähnlicher Dienstleistungen fällt.

35. Der Gerichtshof hat zunächst darauf hingewiesen, dass nach Auffassung des Gemeinschaftsgesetzgebers, wenn der Leistende seine Dienstleistungen in dem Staat erbringt, in dem derartige Leistungen tatsächlich bewirkt werden, und wenn der Veranstalter die Mehrwertsteuer, die der Endverbraucher entrichtet, in demselben Staat einnimmt, die Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage die Gesamtheit dieser Leistungen ist, deren Kosten in den von diesem Verbraucher gezahlten Preis für die umfassende Leistung eingehen, an diesen Staat und nicht an denjenigen Staat entrichtet werden soll, in dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat [13].

36. Der Gerichtshof hat sodann dargelegt, dass eine Ausstellung oder Messe unabhängig von ihrem Thema darauf gerichtet ist, einer Vielzahl von Empfängern grundsätzlich an einem einzigen Ort und zu einer bestimmten Zeit verschiedene, komplexe Dienstleistungen zu erbringen, um u. a. Informationen, Waren oder Ereignisse so zu präsentieren, dass für sie bei den Besuchern geworben wird [14].

37. Folglich ist die umfassende Leistung, die ein Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, im gegebenen Fall die Einrichtung und Bereitstellung von Ständen und Kommunikationsmitteln, der Hostessendienst sowie die Vermietung und Überwachung der Anlegestellen für die ausgestellten Schiffe, als zu den in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie genannten Dienstleistungen gehörend anzusehen [15].

38. Der Unterschied zwischen der Rechtssache Gillan Beach und der vorliegenden besteht darin, dass Inter-Mark nicht der Veranstalter der Messen und Ausstellungen ist und auch ihre Dienstleistungen nicht dem Veranstalter dieser Messen und Ausstellungen

12 — C-114/05, Slg. 2006, I-2427.

13 — Ebd., Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung.

14 — Ebd., Randnr. 25.

15 — Ebd., Randnr. 27. Ich weise darauf hin, dass der Unionsgesetzgeber im Anschluss an das Urteil Gillan Beach mit Wirkung vom 1. Januar 2010 der Liste der in Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 aufgeführten Tätigkeiten Messen und Ausstellungen hinzugefügt hat (vgl. Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 2008/8).

erbringt. Die Dienstleistungen von Inter-Mark bestehen in der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Ständen allein für die Aussteller bei Messen und Ausstellungen.

39. Aus diesem Grund ist die Europäische Kommission der Auffassung, dass Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in der vorliegenden Rechtssache nicht anwendbar sei. Da die Kosten der Bereitstellung der Stände für die Aussteller nicht in den Gesamtpreis der Gesamtdienstleistung des Veranstalters für die Ausstellung eingingen, könnten die von Inter-Mark angebotenen Dienstleistungen nicht am Ort ihrer Erbringung besteuert werden [16]. Entsprechend dem 17. Erwägungsgrund dieser Richtlinie, wonach als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten solle, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe, insbesondere für bestimmte zwischen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Gegenstände eingingen, sei dieses Kriterium für die Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts für die in den Art. 44 bis 59 dieser Richtlinie genannten Dienstleistungen maßgebend [17]; dieses Kriterium sei in der vorliegenden Rechtssache nicht erfüllt.

40. Die Eigenschaft des Dienstleistungserbringers müsse daher bei der Anwendung des Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 auf Dienstleistungen eine entscheidende Rolle spielen.

41. Ich teile diese Auffassung der Kommission aus den nachstehenden Gründen nicht.

42. Der Gerichtshof hat nämlich im Urteil vom 7. Oktober 2010, Kronospan Mielec [18], darauf hingewiesen, dass zum einen, wie sich aus der Verwendung des Adverbs „insbesondere“ im siebten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie (17. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112) ergibt, der Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie (Art. 52 der Richtlinie 2006/112) nicht auf zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen beschränkt ist, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen [19]. Zum anderen enthält die Sechste Richtlinie keinen Hinweis, der den Schluss zuließe, dass es im Rahmen der Feststellung, ob eine Dienstleistung unter Abs. 1 oder unter Abs. 2 von Art. 9 der Sechsten Richtlinie fällt, eine Rolle spielt, dass der Dienstleistungsempfänger die Kosten der Dienstleistungen nicht unmittelbar, sondern mittelbar in den Preis der von ihm angebotenen Gegenstände und Dienstleistungen einfließen lässt [20].

43. Daher ist es meines Erachtens für die Anwendung des Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 nicht entscheidend, ob die Kosten der Dienstleistung in den Preis der Gegenstände einfließen oder nicht.

16 — Vgl. Nrn. 34 bis 37 der schriftlichen Erklärungen der Kommission.

17 — Vgl. Nr. 37 dieser Erklärungen.

18 — C-222/09, Slg. 2010, I-9277.

19 — Ebd., Randnr. 28.

20 — Ebd., Randnr. 29.

44. Sodann zeigt die Fassung dieser Vorschrift meiner Meinung nach, dass sie sowohl die Veranstalter solcher Tätigkeiten als auch die Dienstleistenden erfasst, die diese Tätigkeiten nicht veranstalten.

45. Diese Vorschrift betrifft nämlich die Dienstleistungen, die die dort aufgezählten Tätigkeiten zum Gegenstand haben *„einschließlich derjenigen [Dienstleistungen] der Veranstalter solcher Tätigkeiten“* [21]. Meines Erachtens bedeutet die Verwendung des Ausdrucks „einschließlich“, dass der Unionsgesetzgeber klarstellen wollte, dass diese Dienstleistungen neben den von anderen Dienstleistenden erbrachten auch die von den Veranstaltern erbrachten Dienstleistungen einschließen, sobald diese Leistungen Tätigkeiten betreffen, die in Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 aufgeführt sind.

46. Insofern scheint mir, dass der Unionsgesetzgeber, wenn er bewusst die Dienstleistungen, die eine künstlerische, kulturelle oder andere Tätigkeit zum Gegenstand haben, bezüglich der Bestimmung des Besteuerungsorts einer von der allgemeinen Regel abweichenden Regel unterworfen hat, dies weniger wegen der Eigenschaften des Dienstleistenden als vielmehr wegen der Eigenart der von diesem angebotenen Leistungen getan hat. Wie sich nämlich dem Wortlaut des Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 entnehmen lässt, ist es der Gegenstand der Dienstleistungen, der über die Anwendung dieser Vorschrift auf eine bestimmte Dienstleistung entscheidet. Die Anwendung dieser Vorschrift setzt somit voraus, dass die Tätigkeit, die der Dienstleistende ausübt, zu den dort aufgeführten gehört.

47. Diese Feststellung wird meines Erachtens bestärkt durch die Auslegung des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie durch den Gerichtshof im Urteil Gillan Beach. Der Gerichtshof stellt nämlich bei der Prüfung, ob die betreffenden Leistungen in dieser Rechtssache zu dieser Vorschrift gehören, auf den Gegenstand der Tätigkeit ab und nicht auf die Rechtsqualität des Leistenden. So stellt er fest, dass eine Tätigkeit als ähnlich im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie anzusehen ist, wenn sie Merkmale aufweist, die auch die anderen in dieser Bestimmung genannten Kategorien von Tätigkeiten besitzen und die es rechtfertigen, dass diese Tätigkeiten unter die genannte Bestimmung fallen [22].

48. Der Gerichtshof stellt weiterhin klar, dass die gemeinsamen Merkmale, die die verschiedenen Kategorien von Dienstleistungen in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie aufweisen, auf der Komplexität der betreffenden Dienstleistungen beruhen, die mehrere Leistungen umfassen, sowie darauf, dass diese Dienstleistungen in der Regel einer Vielzahl von Empfängern erbracht werden, nämlich allen Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen [23]. Zudem haben solche Dienstleistungen ebenfalls gemeinsam, dass sie im Allgemeinen anlässlich punktueller Veranstaltungen erbracht werden und der Ort, an dem diese komplexen

21 — Hervorhebung nur hier.

22 — Urteil Gillan Beach, in Fn. 12 angeführt, Randnr. 22.

23 — Ebd., Randnr. 23.

Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, grundsätzlich einfach festzustellen ist, weil diese Veranstaltungen an einem bestimmten Ort stattfinden [24].

49. Ersichtlich hängt hier die Anwendung des Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 auf eine Dienstleistung nicht von der Eigenschaft desjenigen ab, der sie erbringt, sondern vom eigentlichen Gegenstand dieser Dienstleistung.

50. Diesen Ansatz finden wir im Übrigen auch im Urteil vom 26. September 1996, Dudda [25]. In diesem Urteil hat der Gerichtshof nämlich bezüglich der Dienstleistungen, die mit einer Tätigkeit auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Tätigkeiten zusammenhängen, aufgezeigt, dass es sich dabei um Leistungen handelt, die mit der objektiv betrachteten Haupttätigkeit zusammenhängen, ohne dass es auf die Person des Erbringers ankäme [26]. Diese Auslegung entspricht außerdem dem Wortlaut des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie, der von mit Tätigkeiten insbesondere auf dem Gebiet der Künste oder der Unterhaltung zusammenhängenden Tätigkeiten spricht, ohne darauf abzustellen, wer diese Tätigkeiten ausübt [27].

51. Diese Erkenntnis wird auch dadurch gestützt, dass nach dem Grundgedanken von Art. 52 der Richtlinie 2006/112 die Besteuerung soweit irgend möglich an dem Ort stattfinden soll, an dem die dort aufgeführten Dienstleistungen beansprucht werden [28]. Für alle diese Arten von Dienstleistungen ist aber der Ort, an dem diese Leistungen tatsächlich erbracht werden, grundsätzlich leicht zu ermitteln [29]. Der entscheidende Punkt, der eine Besteuerung so nahe wie möglich am Ort des tatsächlichen Verbrauchs erlaubt, ist nicht die Person des Leistenden, sondern der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung, der eine leichte Ermittlung des Ortes ermöglicht, an dem die Leistung erbracht wird.

52. Was den eigentlichen Gegenstand der Dienstleistungen angeht, um die es im Ausgangsverfahren geht, fragt sich das vorlegende Gericht, ob diese Leistungen nicht als solche auf dem Gebiet der Werbung im Sinne von Art. 56 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 angesehen werden können, die an dem Ort zu besteuern sind, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

53. Die Zweifel des vorlegenden Gerichts hängen damit zusammen, dass die von Inter-Mark erbrachten Leistungen die individuellen Anforderungen ihrer Kunden berücksichtigen, insbesondere was das Aussehen und die Funktionalität des Stands anlangt. Die Einrichtung der Stände solle das Interesse der potenziellen Käufer wecken und werde damit Teil einer Förderungsaktion für die Erzeugnisse und Dienstleistungen, die der Aussteller anbiete. Damit seien diese Leistungen den Leistungen auf dem Gebiet der Werbung vergleichbar.

24 — Ebd., Randnr. 24.
25 — C-327/94, Slg. 1996, I-4595.
26 — Ebd., Randnrn. 27 f.
27 — Ebd., Randnr. 29.
28 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. September 2009, RCI Europe (C-37/08, Slg. 2009, I-7533, Randnr. 39).
29 — Vgl. Urteil Gillan Beach, in Fn. 12 angeführt, Randnr. 24.

54. Die Kommission vertritt hierzu die Auffassung, dass das Aussehen und die Ausgestaltung des Stands die Förderungswirkung für die vom Aussteller angebotenen Erzeugnisse erheblich steigern könnten [30]. Mithin könne die Lieferung personalisierter Stände, die speziell für einen bestimmten Aussteller geschaffen und vom Image des ausstellenden Unternehmens nicht zu trennen seien, als Leistung auf dem Gebiet der Werbung anerkannt werden [31].

55. Der Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung ist im Urteil vom 17. November 1993, Kommission/Frankreich [32], definiert worden. In diesem Urteil hat der Gerichtshof ausgeführt, dass mit dem Begriff der Werbung notwendigerweise die Verbreitung einer Botschaft verbunden ist, die dazu dient, die Verbraucher von der Existenz und den Eigenschaften eines Erzeugnisses oder einer Dienstleistung zu unterrichten, um so den Absatz zu erhöhen [33]. Er hat ferner klargestellt, dass diese Verbreitung auch anders als mit Hilfe von Worten, Schriften und/oder Bildern über die Presse, den Rundfunk und/oder das Fernsehen erfolgen kann [34].

56. Der Gerichtshof hat ferner ausgeführt, dass die Eigenschaft des Dienstleistenden keine unerlässliche Voraussetzung für die Bewertung einer Leistung als Werbung ist und dass es, um von einer Leistung auf dem Gebiet der Werbung sprechen zu können, ausreicht, wenn mit einer Maßnahme der Absatzförderung wie mit dem Verkauf von Waren zu herabgesetztem Preis, der Verteilung von an den Leistungsempfänger von einer Werbeagentur veräußerten beweglichen Sachen an die Verbraucher, der Leistung von Diensten zu herabgesetztem Preis oder der kostenlosen Dienstleistung, der Organisation eines Cocktailempfangs oder eines Essens die Übermittlung einer Botschaft verbunden ist, mit der das Publikum zum Zweck der Erhöhung des Absatzes über die Existenz und die Eigenschaften des Erzeugnisses oder der Dienstleistung, um die es bei dieser Maßnahme geht, unterrichtet werden soll [35].

57. Das Gleiche gilt für jeden Vorgang, der untrennbar zu einer Werbekampagne gehört und daher zur Übermittlung der Werbebotschaft beiträgt [36].

58. Obwohl es zutrifft, dass die Einrichtung eines Stands durch einen Erbringer von Dienstleistungen dazu beiträgt, das Produkt des Ausstellers herauszustellen, und daher attraktiv sein muss, meine ich doch nicht, dass diese Leistung im Sinne von Art. 56 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 als Leistung auf dem Gebiet der Werbung anzusehen ist.

59. Gewiss stellt die einfache Lieferung von Ständen für eine Messe nicht die Messetätigkeit als solche dar. Der Stand ist aber das materielle Element, das für die Durchführung dieser Tätigkeit unerlässlich ist. Die Lieferung von Ständen hat daher meines Erachtens keinen anderen Zweck als den, die materielle Möglichkeit der Teilnahme an der Messe zu schaffen, die dem Aussteller die Vorstellung seiner Produkte ermöglicht.

30 — Vgl. Nr. 20 der schriftlichen Erklärungen der Kommission.
31 — Ebd.
32 — C-68/92, Slg. 1993, I-5881.
33 — Ebd., Randnr. 16.
34 — Ebd.
35 — Ebd., Randnrn. 17 f.
36 — Ebd., Randnr. 19.

60. Insoweit ist die Lieferung von Ständen durch einen anderen Dienstleistenden als den Veranstalter der Messe oder der Ausstellung eine mit der Organisation dieser Messe oder dieser Ausstellung zusammenhängende Tätigkeit, weil sie eine notwendige Voraussetzung für die Ausübung dieser Tätigkeit ist [37].

61. Diese Einstufung kann meines Erachtens nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass Inter-Mark anbietet, den Stand zu personalisieren. Anders als die Kommission zu meinen scheint, bin ich nicht der Ansicht, dass die vom Dienstleistenden gelieferten Stände, um mit den in Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 aufgeführten Kategorien verbunden werden zu können, einheitliche Modelle sein müssen und nicht entsprechend den Anforderungen jedes Ausstellers abgeändert werden dürfen [38].

62. Ich kann mir ohne Schwierigkeiten vorstellen, dass Inter-Mark den Stand den vom Aussteller angebotenen Produkten oder Dienstleistungen und den Anforderungen ihrer Kunden anpassen und diesen folglich umgestalten muss. Ein Aussteller etwa, der den Besuchern Bücher anbietet, wird einen Stand mit Regalen zur Auslage der Bücher benötigen, während ein Aussteller, der Wein anbietet, insbesondere mit Tischen und Stühlen für die Verkostung ausgestattet sein muss.

63. Werbung für die von den Ausstellern gezeigten Produkte bei den Besuchern ist das eigentliche Ziel der Messetätigkeit [39], und die Einrichtung von Ständen trägt zweifelsfrei zur Erreichung dieses Ziels bei. Nach der vorstehend angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs muss aber eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung bezwecken, eine Botschaft über die Qualität der von den Ausstellern angebotenen Produkte und Dienstleistungen an die Besucher zu übermitteln.

64. Nach den Einzelheiten, die sich der Akte entnehmen lassen, dürfte das im Ausgangsverfahren nicht der Fall sein, da das vorlegende Gericht lediglich angibt, dass Inter-Mark die einzelnen Bedürfnisse ihrer Kunden insbesondere bezüglich des Aussehens und der Funktionalität des Stands am Ort der Veranstaltung berücksichtigt [40].

65. Nach alledem bin ich folglich der Auffassung, dass Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Dienstleistung der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Ausstellungs- und Messeständen an Aussteller eine mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen zusammenhängende Dienstleistung ist und daher unter diese Vorschrift fällt.

37 — Vgl. Urteil Dudda, in Fn. 25 angeführt, Randnr. 27.

38 — Vgl. Nrn. 20 und 21 der schriftlichen Erklärungen der Kommission.

39 — Vgl. Urteil Gillan Beach, in Fn. 12 angeführt, Randnr. 35.

40 — Vgl. S. 3 der deutschen Übersetzung der Vorlageentscheidung.

V — Ergebnis

66. Demgemäß schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wie folgt zu antworten:

Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Dienstleistung der zeitlich begrenzten Bereitstellung von Ausstellungs- und Messeständen an Aussteller eine mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen zusammenhängende Dienstleistung ist und daher unter diese Vorschrift fällt.