Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

5. Dezember 2013*

„Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Sechste Richtlinie 77/388/EWG — Art. 11 Teil A Abs.1 Buchst. a, 2 Buchst. a und 3 Buchst. c — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 73, 78 Abs. 1 Buchst. a und 79 Abs. 1 Buchst. c — Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die für Dienstleistungen der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldet wird — Abgabe auf die Vorführung kommerzieller Werbung“

In den verbundenen Rechtssachen C-618/11, C-637/11 und C-659/11

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) mit Entscheidungen vom 12. Oktober 2011, 2. November 2011 und 16. November 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 1. Dezember 2011, 12. Dezember 2011 und 27. Dezember 2011 in den Verfahren

TVI – Televisão Independente SA

gegen

Fazenda Pública,

Beteiligter:

Ministério Público,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, des Vizepräsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Dritten Kammer sowie der Richter C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh und E. Jarašiūnas (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 31. Januar 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der TVI – Televisão Independente SA, vertreten durch N. Pena, advogado,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes und R. Laires als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

— der griechischen Regierung, vertreten durch M. Germani und I. Bakopoulos als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch P. Guerra e Andrade und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 11. Juni 2013

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a, 2 Buchst. a und 3 Buchst. c 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) sowie der Art. 73, 78 Abs. 1 Buchst. a und 79 Abs.1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

2 Diese Ersuchen ergehen in drei Rechtsstreitigkeiten zwischen der TVI – Televisão Independente SA (im Folgenden: TVI) und der Fazenda Pública (Finanzverwaltung) wegen der Ablehnung der Anträge, die Mehrwertsteuerbescheide bezüglich der Monate Februar 2004, Oktober 2004 und Januar 2007 von Amts wegen zu überprüfen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Sechste Richtlinie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Richtlinie 2006/112 aufgehoben und ersetzt. Da es in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten um die Zahlung der Mehrwertsteuer für die Monate Februar und Oktober 2004 (Rechtssachen C-637/11 und C-618/11) sowie für den Monat Januar 2007 (Rechtssache C-659/11) geht, finden sich die einschlägigen Rechtsvorschriften für die Rechtssachen C-637/11 und C-618/11 in der Sechsten Richtlinie und für die Rechtssache C-659/11 in der Richtlinie 2006/112.

4 In Art. 11 Teil A der Sechsten Richtlinie, der die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer im Inland betrifft, heißt es:

„(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

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;

…

(2) In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen:

a) die Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;

…

(3) In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:

…

c) die Beträge, die ein Steuerpflichtiger von seinem Abnehmer oder dem Empfänger seiner Dienstleistung als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind. Der Steuerpflichtige muss den tatsächlichen Betrag dieser Auslagen nachweisen und kann keinen Vorsteuerabzug für die Steuer vornehmen, die auf diese gegebenenfalls erhoben worden ist.“

5 Art. 73 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

6 In Art. 78 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie heißt es:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst“.

7 Art. 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente nicht einzubeziehen:

…

c) Beträge, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber oder vom Dienstleistungsempfänger als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind.“

Portugiesisches Recht

8 Art. 16 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: CIVA) bestimmt:

„(1) Unbeschadet des Abs. 2 entspricht die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen dem Wert der vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhaltenen oder zu erhaltenden Gegenleistung.

…

(5) In die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die der Steuer unterliegen, sind folgende Elemente einzubeziehen:

a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;

…

(6) In die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne von Abs. 5 sind folgende Elemente nicht einzubeziehen:

…

c) Beträge, die im Namen und für Rechnung des Erwerbers der Gegenstände oder des Empfängers der Dienstleistung gezahlt werden und die der Steuerpflichtige auf einem geeigneten Anderkonto verbucht.

…“

9 Die Lei nº 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual (Gesetz Nr. 42/2004 über kinematografische Kunst und audiovisuelle Medien) vom 18. August 2004 (*Diário da República* I, Serie A, Nr. 194 vom 18. August 2004) sieht in seinem Art. 28 („Vorführungsabgabe“) vor:

„(1) Kommerzielle Werbung, die in Kinosälen vorgeführt oder im Fernsehen übertragen wird, d. h. Werbespots, Sponsorenwerbung, Televerkäufe, Teletext, Produktplatzierungen sowie in elektronischen Programmführern enthaltene Werbung, unterliegt unabhängig von der Sendeplattform einer dem Werbenden in Rechnung zu stellenden Vorführungsabgabe in Höhe von 4 % des entrichteten Preises.

(2) Zahlung, Eingang und Kontrolle der im Wege der Vorführungsabgabe erhobenen Beträge werden durch einen eigenen Rechtsakt festgelegt.“

10 Art. 50 des Decreto-Lei Nr. 227/2006 vom 15. November 2006 (*Diário da República* I, Nr. 220 vom 15. November 2006) lautet:

„(1) Kommerzielle Werbung, die in Kinosälen vorgeführt oder im Fernsehen übertragen wird oder in elektronischen Programmführern enthalten ist, unterliegt unabhängig von der Sendeplattform einer Vorführungsabgabe, die von den Werbenden geschuldet wird und deren Aufkommen dem [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (im Folgenden: ICAM)] und der [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (im Folgenden: CP-MC)] zusteht.

(2) Werbung im Sinne des vorstehenden Absatzes umfasst Werbespots, Sponsorenwerbung, Televerkäufe, Teletext und Produktplatzierungen.

(3) Die Entrichtung der in den vorstehenden Absätzen bezeichneten Abgabe erfolgt im Wege der Steuersubstitution durch Unternehmen, die Inhaber von Konzessionen zur Darbietung von Werbeslots in Kinosälen sind, oder durch Fernsehbetreiber oder -sender, die Teletextdienstleistungen oder elektronische Programmführer anbieten.“

11 Art. 51 des Decreto-Lei Nr. 227/2006 sieht vor:

„Die Vorführungsabgabe beträgt 4 % des Preises der Vorführung oder der Verbreitung der Werbung oder ihrer Aufnahme in die elektronischen Programmführer, wobei 3,2 % dem ICAM und 0,8 % der CP-MC zustehen.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 TVI erbrachte im Rahmen ihrer audiovisuellen Tätigkeit auf dem Fernsehmarkt in den Monaten Februar 2004, Oktober 2004 und Januar 2007 für verschiedene Werbende Dienstleistungen der Vorführung kommerzieller Werbung.

13 TVI stellte ihren Kunden diese Dienstleistungen in Rechnung und erhöhte den für die Vorführung der kommerziellen Werbung verlangten Preis um die Vorführungsabgabe in Höhe von 4 %. Bei der Berechnung der für diese Dienstleistungen geschuldeten Mehrwertsteuer wandte sie den vorgesehenen Steuersatz auf den gesamten Rechnungsbetrag unter Einschluss der Vorführungsabgabe an und führte die für die betreffenden Zeiträume in Rechnung gestellte und in den entsprechenden periodischen Steuererklärungen aufgeführte Mehrwertsteuer ab. TVI verbuchte ferner die Einnahmen aus der in Rechnung gestellten Vorführungsabgabe als durchlaufende Posten zugunsten des ICAM und des CP-MC.

14 Da sie der Auffassung war, dass die Vorführungsabgabe nicht in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einzubeziehen gewesen sei, beantragte TVI bei den portugiesischen Steuerbehörden, die Mehrwertsteuerbescheide bezüglich der Monate Februar und Oktober 2004 sowie Januar 2007 von Amts wegen zu überprüfen. Die betreffenden Anträge wurden abgelehnt.

15 Das von TVI angerufene Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Verwaltungs- und Finanzgericht Sintra) wies die gegen die Ablehnung der Anträge erhobenen Klagen mit der Begründung ab, dass die den Werbenden von TVI in Rechnung gestellte Vorführungsabgabe nach Art. 16 Abs. 1 und 5 Buchst. a CIVA in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einzubeziehen sei. Seiner Ansicht nach konnten die auf die Vorführungsabgabe entfallenden Beträge nicht als Beträge angesehen werden, die im Namen und für Rechnung der Empfänger der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung verauslagt worden waren. Es sah außerdem zwischen Vorführungsabgabe und der Erbringung dieser Dienstleistungen einen unmittelbaren Zusammenhang gemäß Art. 28 des Gesetzes Nr. 42/2004 darin, dass die Abgabe, die diese Dienstleistungen zum Gegenstand habe, zu diesen gehöre.

16 TVI legte gegen die Urteile des Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra beim Supremo Tribunal Administrativo (Obersten Verwaltungsgericht) Rechtsmittel ein. Vor diesem Gericht warf sie die Frage auf, ob die durch die portugiesischen Steuerbehörden vorgenommene und durch die angefochtenen Urteile bestätigte Auslegung von Art. 16 Abs. 1 und 6 Buchst. c CIVA mit Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a und 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Einklang steht. Nach dieser Auslegung ist die Vorführungsabgabe in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einbezogen, weil sie zu einer Dienstleistung gehöre und nicht im Namen und für Rechnung der Empfänger der Dienstleistungen der Vorführung kommerzieller Werbung entrichtet werde, auch wenn die vereinnahmten Beträge als durchlaufende Posten verbucht würden und zur Weiterleitung an öffentliche Einrichtungen bestimmt seien.

17 TVI vertritt vor dem Supremo Tribunal Administrativo nämlich die Auffassung, dass die Vorführungsabgabe in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen der Vorführung kommerzieller Werbung stehe und nicht in den Wert der Gegenleistung einzubeziehen sei, weil die Abgabe keine Gegenleistung für die von TVI erbrachte Dienstleistung darstelle und nicht unmittelbar mit deren Erbringung zusammenhänge; ferner falle die Vorführungsabgabe unter den unionsrechtlichen Begriff des Handelns im fremden Namen und für fremde Rechnung, weshalb ihr Betrag von der Besteuerungsgrundlage für Mehrwertsteuerzwecke auszunehmen sei.

18 Unter diesen Umständen hat das Supremo Tribunal Administrativo beschlossen, die Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende – in den Ausgangsverfahren gleichlautende – Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 16 Abs. 1 CIVA so, wie er im angefochtenen Urteil ausgelegt wurde (in dem Sinne, dass die Vorführungsabgabe für kommerzielle Werbung zu der Werbedienstleistung gehört, weshalb sie in die Grundlage der Besteuerung der Dienstleistung für Mehrwertsteuerzwecke einzubeziehen

ist), mit Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 73 der Richtlinie 2006/112), insbesondere mit dem Ausdruck „Wert der Gegenleistung …, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze … erhält oder erhalten soll“, vereinbar?

2. Ist Art. 16 Abs. 6 Buchst. c CIVA so, wie er im angefochtenen Urteil ausgelegt wurde (in dem Sinne, dass die Vorführungsabgabe für kommerzielle Werbung keinen Betrag darstellt, der im Namen und für Rechnung des Dienstleistungsempfängers entrichtet wird, selbst wenn sie auf Anderkonten als durchlaufender Posten verbucht wird und zur Weiterleitung an öffentliche Einrichtungen bestimmt ist, weshalb sie in die Besteuerungsgrundlage für Mehrwertsteuerzwecke einzubeziehen ist), mit Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112), insbesondere mit dem Ausdruck „Beträge, die ein Steuerpflichtiger von seinem Abnehmer oder dem Empfänger seiner Dienstleistung als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind“, vereinbar?

19 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 18. Januar 2012 sind die Rechtssachen C-618/11, C-637/11 und C-659/11 zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit

20 Die portugiesische Regierung äußert Zweifel an der Zulässigkeit der Vorabentscheidungsersuchen. Was die Vorlagefragen in den Rechtssachen C-618/11 und C-637/11 betreffe, sei die portugiesische Regelung, die die Anwendung der Vorführungsabgabe vorsehe, zur Zeit der in den Ausgangsverfahren maßgebenden Ereignisse nicht anwendbar gewesen. In den drei Vorlageentscheidungen würden zudem das in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten anwendbare portugiesische und das Unionsrecht nicht genau und vollständig dargestellt. Insbesondere habe es das vorlegende Gericht in der Rechtssache C-659/11 unterlassen, Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und Art. 78 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 zu erwähnen.

21 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung in dem Verfahren nach Art. 267 AEUV, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, allein das nationale Gericht für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits sowie die Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts zuständig ist. Ebenso hat nur das nationale Gericht, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen (Urteil vom 29. November 2012, Econord, C-182/11 und C-183/11, Randnr. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung). Es ist insbesondere nicht Sache des Gerichtshofs, die Richtigkeit des rechtlichen und sachlichen Rahmens zu prüfen, den das nationale Gericht in eigener Verantwortung festlegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Dezember 2005, Burtscher, C-213/04, Slg. 2005, I-10309, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung). Betreffen daher die vorgelegten Fragen die Auslegung des Unionsrechts, so ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden (Urteil Econord, Randnr. 21).

22 Die Bestimmung, welche nationale Regelung in zeitlicher Hinsicht in den Rechtssachen C-618/11 und C-637/11 anwendbar ist, ist somit eine Frage der Auslegung des nationalen Rechts, die in die alleinige Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt.

23 Was sodann die Darstellung des anwendbaren Rechts in den Vorlageentscheidungen betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Notwendigkeit, zu einer dem nationalen Gericht sachdienlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu gelangen, erfordert, dass dieses Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich die von ihm gestellten Fragen einfügen, darlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutert, auf denen diese Fragen beruhen (Urteile vom 17. Februar 2005, Viacom Outdoor, C-134/03, Slg. 2005, I-1167, Randnr. 22, und vom 17. Juli 2008, Raccanelli, C-94/07, Slg. 2008, I-5939, Randnr. 24).

24 Insoweit dienen die Angaben in den Vorlageentscheidungen nicht nur dazu, dem Gerichtshof zweckdienliche Antworten zu ermöglichen; sie sollen auch die Regierungen der Mitgliedstaaten sowie die sonstigen Parteien in die Lage versetzen, gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union Erklärungen abzugeben (Urteil vom 27. November 2012, Pringle, C-370/12, Randnr. 85 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Im vorliegenden Fall enthalten zum einen die Vorlageentscheidungen nicht nur eine Darstellung des Sachverhalts des Rechtsstreits, sondern auch – da in ihnen detailliert die Auffassung der TVI und die des Gerichts, das mit den Klagen gegen die Entscheidungen über die Ablehnung der Anträge auf Überprüfung der in Rede stehenden Steuerbescheide befasst war, geschildert werden – hinreichende Anhaltspunkte, die es ermöglichen, den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen zu bestimmen, in den sich die Vorlagefragen einfügen. Sie ermöglichen es somit dem Gerichtshof, dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben. Außerdem werden in den Vorlagefragen eindeutig die Vorschriften des Unionsrechts genannt, zu denen das vorlegende Gericht Fragen hat.

26 Zum anderen bestätigen die Erklärungen, die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der portugiesischen und der hellenischen Regierung sowie der Europäischen Kommission abgegeben worden sind, dass die rechtlichen und tatsächlichen Anhaltspunkte, wie sie in den Vorlageentscheidungen dargestellt worden sind, hinreichend im Sinne der in Randnr. 24 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung waren.

27 Was schließlich den Umstand betrifft, dass es das vorlegende Gericht unterlassen hat, alle in der Rechtssache C-659/11 einschlägigen Normen des Unionsrechts zu erwähnen, ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht zwar seine Fragen formell auf die Auslegung von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie sowie der Art. 73 und 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 beschränkt hat, dass dieser Umstand aber kein Hindernis darstellt, dass der Gerichtshof, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, auf unionsrechtliche Vorschriften eingehen kann, die das nationale Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. April 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Slg. 2008, I-1895, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Demnach verfügt der Gerichtshof über hinreichende tatsächliche und rechtliche Anhaltspunkte, um die betreffenden Vorschriften des Unionsrechts auszulegen und sachdienliche Antworten auf die Vorlagefragen zu geben.

29 Unter diesen Umständen sind die Vorabentscheidungsersuchen als zulässig anzusehen.

Zur Beantwortung der Fragen

30 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a, 2 Buchst. a und 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie sowie die Art. 73, 78 Abs. 1 Buchst. a und 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass eine Abgabe, wie die in der portugiesischen Regelung zur Förderung der kinematografischen und audiovisuellen Künste vorgesehene Vorführungsabgabe, die von den Werbenden geschuldet, aber von den Erbringern der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung im Wege eines als

„Steuersubstitution“ bezeichneten Verfahrens entrichtet und in der Buchhaltung als durchlaufender Posten behandelt wird, in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die für die Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldet wird, einzubeziehen ist.

31 Die portugiesische und die hellenische Regierung sowie die Kommission sind der Auffassung, dass eine Abgabe wie die Vorführungsabgabe in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die für die Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldet wird, einbezogen werden müsse, da der Entstehungstatbestand einer solchen Vorführungsabgabe unmittelbar mit der Erbringung der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung zusammenhänge und mit dem Entstehungstatbestand der Mehrwertsteuer auf diese Dienstleistungen zusammenfalle. Die hellenische Regierung vertritt zudem die Ansicht, dass in Anbetracht der Tatsache, dass der Entstehungstatbestand der Vorführungsabgabe die Erbringung der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung sei, die von beiden Vertragsparteien gewünscht werde und deren Zahlung nicht allein für Rechnung des Dienstleistungsempfängers erfolge, die in Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie und in Art. 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Ausnahme keine Anwendung finden könne.

32 TVI hingegen ist der Auffassung, dass die Vorführungsabgabe nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen werden dürfe. Die Vorführungsabgabe sei keine Gegenleistung für eine von ihr erbrachte Dienstleistung, da diese Abgabe in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Erbringung ihrer Dienstleistungen stehe. Vorführungsabgabe und Mehrwertsteuer hätten unterschiedliche Entstehungstatbestände, nämlich zum einen die Vorführung kommerzieller Werbung und zum anderen jede Tätigkeit der Erbringung von Werbedienstleistungen.

33 Insoweit ist daran zu erinnern, dass Besteuerungsgrundlage bei der Mehrwertsteuer nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und nach Art. 73 der Richtlinie 2006/112 alles ist, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer, von einem Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll. In Art. 11 Teil A Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie sowie in den Art. 78 Abs. 1 Buchst. a und 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 werden verschiedene Elemente genannt, die in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, und andere, die davon auszunehmen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. Juni 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, Slg. 2006, I-4945, Randnr. 15, und vom 28. Juli 2011, Lidl & Companhia, C-106/10, Slg. 2011, I-7235, Randnrn. 30 und 31).

34 Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und Art. 78 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 sehen vor, dass Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

35 Nach Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie und Art. 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 sind Beträge, die ein Steuerpflichtiger von seinem Abnehmer oder dem Empfänger seiner Dienstleistung als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind, von der Besteuerungsgrundlage auszunehmen.

36 Um festzustellen, ob eine Vorführungsabgabe wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die für die Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldet wird, einzubeziehen oder aber davon auszunehmen ist, ist daher zunächst zu ermitteln, ob diese Abgabe unter den Begriff „Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben“ im Sinne von Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und von Art. 78 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 fällt.

37 Hierzu hat der Gerichtshof bereits ausgeführt, dass Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben, damit sie in die Bemessungsgrundlage eingehen können, obwohl sie keinen Mehrwert darstellen und nicht die wirtschaftliche Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen sind, in mittelbarem Zusammenhang mit dieser Erbringung stehen müssen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Mai 2010, Kommission/Polen, C-228/09, Randnr. 30, und Lidl & Companhia, Randnr. 33).

38 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Vorführungsabgabe nicht die wirtschaftliche Gegenleistung für die Erbringung der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung ist und keinen Mehrwert darstellt.

39 Hinsichtlich der Frage, ob die Vorführungsabgabe in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erbringung der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung steht, ergibt sich aus ständiger Rechtsprechung, dass die Frage, ob der Entstehungstatbestand dieser streitigen Abgabe mit dem der Mehrwertsteuer zusammenfällt, ein maßgeblicher Aspekt für die Annahme eines solchen unmittelbaren Zusammenhangs ist (vgl. in diesem Sinne Urteile De Danske Bilimportører, Randnrn. 17 und 18, und Kommission/Polen, Randnrn. 30 bis 32).

40 Im vorliegenden Fall unterliegt – wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht – nach Art. 28 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 42/2004 kommerzielle Werbung, die in Kinosälen vorgeführt oder im Fernsehen übertragen wird, d. h.Werbespots, Sponsorenwerbung, Televerkäufe, Teletext, Produktplatzierungen sowie in elektronischen Programmführern enthaltene Werbung, unabhängig von der Sendeplattform einer von den Werbenden zu tragenden Vorführungsabgabe in Höhe von 4 % des von ihnen entrichteten Preises. Gemäß Art. 50 Abs. 1 des Decreto-Lei Nr. 227/2006 steht das Aufkommen aus dieser Vorführungsabgabe dem ICAM und dem CP-MC zu.

41 Aus dieser portugiesischen Regelung geht somit hervor – wie im Übrigen die portugiesische Regierung in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat –, dass der Entstehungstatbestand der Vorführungsabgabe mit dem Entstehungstatbestand der Mehrwertsteuer, die für die Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldet wird, zusammenfällt. Denn der Anspruch auf die Vorführungsabgabe entsteht, sobald die Dienstleistungen erbracht werden, und er entsteht nur dann, wenn solche Dienstleistungen erbracht werden.

42 Folglich steht eine Abgabe wie die Vorführungsabgabe in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erbringung der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung, da der Entstehungstatbestand der Vorführungsabgabe mit dem der Mehrwertsteuer zusammenfällt. Sie fällt daher unter den Begriff „Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben“ im Sinne von Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und von Art. 78 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112.

43 Diese Schlussfolgerung wird nicht durch den Umstand in Frage gestellt, dass die Vorführungsabgabe nach Art. 50 Abs. 3 des Decreto-Lei Nr. 227/2006 im Wege eines „Steuersubstitution“ genannten Verfahrens von den Erbringern der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung entrichtet wird.

44 Nach diesem Verfahren wird – wie aus den vor dem Gerichtshof abgegebenen schriftlichen und mündlichen Erklärungen hervorgeht – die Vorführungsabgabe zwar von den Empfängern der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung, also den Werbenden, geschuldet, aber vom Erbringer dieser Dienstleistung entrichtet.

45 Die Parteien des Ausgangsverfahrens und diejenigen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, vertreten jedoch gegensätzliche Positionen hinsichtlich der Bedeutung dieses Steuersubstitutionsverfahrens wie es in der portugiesischen Regelung vorgesehen ist. TVI ist der Ansicht, dass sie, indem sie die von den Empfängern der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldeten Beträge einziehe, als durchlaufende Posten verbuche und an den Staat abführe, die Vorführungsabgabe im Namen und für Rechnung ihrer Kunden entrichte. Die

portugiesische Regierung und die Kommission vertreten hingegen die Auffassung, dass TVI die Vorführungsabgabe schulde, da die Empfänger der Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung zu keinem Zeitpunkt unmittelbar mit den portugiesischen Steuerbehörden in Kontakt träten. TVI entrichte daher die Vorführungsabgabe im eigenen Namen und für eigene Rechnung.

46 Aber selbst wenn man annimmt, dass TVI die Vorführungsabgabe im Namen und für Rechnung ihrer Kunden entrichtete, ergäbe sich daraus nicht, dass ein Steuersubstitutionsverfahren wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende einer Erstattung im Sinne von Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie und von Art. 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 gleichkommt.

47 Im Übrigen ergibt sich – worauf der Generalanwalt in den Nrn. 48, 50 und 51 seiner Schlussanträge hingewiesen hat – insbesondere aus den Erklärungen der portugiesischen Regierung und der Kommission, dass diese aus den Art. 18 und 20 des Lei Geral Tributária (Allgemeines Steuergesetz) ableiten, dass als Steuerpflichtiger die Person angesehen wird, die die Vorführungsabgabe in ihrer Eigenschaft als Steuersubstitut zahle, dass TVI diese Abgabe auch dann entrichten muss, wenn die Werbenden die betreffende Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung nicht bezahlt oder ihr die Abgabe nicht erstattet hätten, und dass die zuständigen Behörden die Vorführungsabgabe selbst dann nicht von den Werbenden verlangen könnten, wenn TVI insolvent werde. Aus der portugiesischen Regelung, deren Auslegung in die alleinige Zuständigkeit der nationalen Gerichte fällt, ergibt sich somit offenbar, dass TVI diese Abgabe im eigenen Namen und für eigene Rechnung zahlt.

48 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a, 2 Buchst. a und 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie sowie die Art. 73, 78 Abs. 1 Buchst. a und 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass eine Abgabe wie die in der portugiesischen Regelung zur Förderung der kinematografischen und audiovisuellen Künste vorgesehene Vorführungsabgabe in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die für die Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldet wird, einzubeziehen ist.

Kosten

49 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 Parteien für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a, 2 Buchst. a und 3 Buchst. c 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 sowie die Art. 73, 78 Abs. 1 Buchst. a und 79 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass eine Abgabe wie die in der portugiesischen Regelung zur Förderung der kinematografischen und audiovisuellen Künste vorgesehene Vorführungsabgabe in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die für die Dienstleistung der Vorführung kommerzieller Werbung geschuldet wird, einzubeziehen ist.

Unterschriften