

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
CLAUS GULMANN
vom 13. Juli 1993 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

1. In den vorliegenden Rechtssachen macht die Kommission geltend, die Französische Republik, das Großherzogtum Luxemburg und das Königreich Spanien hätten Vorschriften erlassen, die Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie des Rates¹ verletzen. Diese Rechtssachen gehen darauf zurück, daß die Parteien zu der Auslegung des in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Richtlinie verwendeten Begriffes „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ unterschiedliche Standpunkte einnehmen.

2. Abschnitt VI der Richtlinie enthält Vorschriften zur Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes. Sie sind für die Fälle von Bedeutung, in denen die Lieferung von Gegenständen oder die Leistung von Diensten mehrere Länder betreffen. Sie sollen vor allem sicherstellen, daß ein und derselbe Vorgang nicht doppelt besteuert wird oder der Besteuerung entgeht.

Artikel 8 bestimmt, was unter Ort der Lieferung von Gegenständen zu verstehen ist, und Artikel 9 regelt, was als Ort einer Dienstleistung gilt.

Gemäß Artikel 9 Absatz 1 gilt „als Ort einer Dienstleistung ... der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit ... hat“. Für die Besteuerung zuständig ist also der Mitgliedstaat, in dem der *Dienstleistende seinen Sitz* hat.

Artikel 9 Absatz 2 enthält von dieser allgemeinen Vorschrift eine Reihe von Ausnahmen. Für bestimmte Dienstleistungen gelten danach andere Orte der Dienstleistung als der, an dem der Dienstleistende seinen Sitz hat, z. B. der Ort, an dem die Dienstleistungen bewirkt werden (wie etwa bei Tätigkeiten der Unterhaltung). Absatz 2 Buchstabe e bestimmt, daß für eine Reihe in der Praxis wichtiger Vorgänge (Abtretung ausschließlicher Rechte, Leistungen von Anwälten, Buchprüfern und anderen Beratern, Bankgeschäfte usw.) der *Sitz des Empfängers* Ort der Dienstleistung ist. Hierzu gehören auch die „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“.

Wenn ein Vorgang als Leistung auf dem Gebiet der Werbung anzusehen ist, wird er im Land des Empfängers besteuert, während im gegenteiligen Fall die Besteuerung nach der allgemeinen Vorschrift im Land des Dienstleistenden erfolgt, es sei denn, der Vorgang fällt unter eine der anderen in Absatz 2 aufgeführten Ausnahmebestimmungen.

Die siebte Begründungserwägung der Richtlinie trägt wesentlich zum Verständnis der Beziehung zwischen den Absätzen 1 und

* Originalsprache: Dänisch.

1 — Richtlinie 77/388 vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

2 des Artikels 9 bei, heißt es doch: „Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der ... Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten muß, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner beruflichen Tätigkeiten hat, so sollte doch *insbesondere für bestimmte zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen, als Ort der Dienstleistung das Land des Dienstleistungsempfängers gelten*“ (Hervorhebungen von mir).

3. Die Kommission ist der Ansicht, die drei Mitgliedstaaten hätten ihre Verpflichtungen aus der Richtlinie dadurch verletzt, daß sie bestimmte Vorgänge vom Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2, soweit er sich auf Leistungen auf dem Gebiet der Werbung bezieht, ausgenommen hätten.

Frankreich und Spanien haben die Abweisung der Klage beantragt, Luxemburg hat keine Klagebeantwortung eingereicht.

4. Wie ich schon gesagt habe, geht der Rechtsstreit darauf zurück, daß die Parteien den in Artikel 9 Absatz 2 verwendeten Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung unterschiedlich auslegen. Die Kommission ist für eine weite Auslegung, während die spanische und die französische Regierung eine engere Auslegung guthießen.

5. Nach den Erklärungen der Kommission geht es in den Rechtssachen um bestimmte, genau benannte innerstaatliche Vorschriften oder Verwaltungspraktiken, die sich auf Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts beziehen, und in der mündlichen Verhandlung hat die Kommission übrigens bestätigt, daß sie vom Gerichtshof nur die Feststellung begehrt, daß

die in den Klageschriften erwähnten Vorschriften und Praktiken mit der Richtlinie nicht in Einklang sind.

6. Was Frankreich betrifft, so handelt es sich um Vorschriften in einer Verwaltungsanweisung vom 14. Dezember 1983, nach der die folgenden Leistungen nicht als Leistungen auf dem Gebiet der Werbung anzusehen sind:

- „a) Die Ausstellung einer Rechnung durch ein Werbeunternehmen für Kosten, die die Gegenleistung für den Verkauf beweglicher Sachen an den Kunden darstellen ..., z. B. die Ausstellung einer Rechnung durch ein Werbeunternehmen für Waren, die der Kunde erworben hat, um sie unentgeltlich bei Spielen, Lotterien, Geschenkkaktionen, Wettbewerben zu verteilen ... oder um sie als Ausstellungsstücke in Verkaufsräumen aufzustellen;
- b) Leistungen, die von einem Werbeunternehmen im Rahmen verschiedener Veranstaltungen wie Erholungstagen, Cocktailempfängen usw. erbracht werden können;
- c) die eigentliche Herstellung von Werbeträgern, z. B. die Anfertigung von Werbetrucksachen durch eine Druckerei, oder die Herstellung einer Werbefläche“

Was Luxemburg angeht, so liegt nach Ansicht der Kommission eine Verletzung der Richtlinie insoweit vor, als nach der — eingestandenen — Praxis der luxemburgischen Behörden folgende Vorgänge nicht als Leistungen auf

dem Gebiet der Werbung im Sinne der Richtlinie angesehen werden:

- Verkauf beweglicher Sachen im Rahmen einer Werbekampagne;
- Leistungen im Rahmen von public-relation-Aktionen, die bei Veranstaltungen wie Pressekonferenzen, Seminaren, Cocktailempfängen, Erholungstagungen usw. erbracht werden;
- Vermietung von Werbeflächen.

Im Fall Spaniens ist nach der Auffassung der Kommission eine Verletzung der Richtlinie in der Verwaltungspraxis zu sehen, nach der als Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nicht gelten „Vorgänge der sogenannten Verkaufsförderung, die durch Dienstleistungen im Hotelgewerbe oder durch Freizeitprogramme wie die Lieferung von Nahrungsmitteln und Mahlzeiten und die Organisation von Aufführungen, Spielen, Wettbewerben, Festen oder ähnlichen Veranstaltungen durchgeführt werden“.

7. Für die Verurteilung der genannten Staaten reicht es aus, darzutun, daß die so umschriebenen Ausnahmen von der in der Richtlinie enthaltenen Vorschrift über die Leistungen auf dem Gebiet der Werbung über das zulässige Maß hinausgehen.

Ich betone dies deswegen, weil es meines Erachtens nach den im vorliegenden Fall verfügbaren Angaben schwierig und — jedenfalls — nicht von großem Nutzen ist, eine allgemeine Auslegung des Begriffes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne der Richtlinie zu geben. Um eine Vertragsverletzung festzustellen, ist es nicht notwendig, grundsätzlich davon auszugehen,

daß die von der Kommission für richtig gehaltene Definition des Begriffes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung in jeder Hinsicht richtig ist.

8. Gewiß, der Gerichtshof muß zu streitigen Fragen Stellung nehmen, die dafür entscheidend sind, ob der Kommission recht gegeben werden kann. Dem kann der Gerichtshof jedoch, wie wir sehen werden, gerecht werden, ohne sich an eine allgemeine und abstrakte Definition des streitigen Begriffes zu binden und ohne zu bestimmten Abgrenzungsfragen Stellung zu nehmen. Denn man kann es gegenwärtig durchaus den Mitgliedstaaten und der Kommission überlassen, für diese Fragen im Beratenden Mehrwertsteuerausschuß eine Lösung zu suchen und so zu einem Einvernehmen über eine gemeinsame und praktisch brauchbare Definition des Begriffes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne der Richtlinie zu kommen.

Dies erscheint vor allem deshalb angebracht, weil die spanische und die französische Regierung erklärt haben, bei früheren Auseinandersetzungen in dem erwähnten Ausschuß sei auch von anderen Mitgliedstaaten als den drei beklagten Staaten bezweifelt worden, daß der Standpunkt der Kommission in vollem Umfang richtig sei. Diese beiden Regierung sind überdies nicht sicher, daß die streitige Vorschrift völlig und einheitlich in all den Mitgliedstaaten angewandt wird, gegen die nach der Einlassung der Kommission keine Klage erhoben worden ist ².

2 — Die Einlassung der Kommission in diesem Punkt gilt jetzt auch für Irland. Ursprünglich hatte die Kommission eine ähnliche Klage gegen Irland gleichzeitig mit den drei vorliegenden Klagen erhoben. Diese Klage wurde zurückgenommen, nachdem die irische Regierung die Begründetheit der von der Kommission gestellten Anträge anerkannt hatte.

9. Das Urteil, das der Gerichtshof in den vorliegenden Rechtssachen erlassen wird, wird meines Erachtens eine geeignete Grundlage für die Fortsetzung der Diskussionen über eine praktisch brauchbare Abgrenzung des Anwendungsbereichs dieser Vorschrift bilden.

10. Wenn der Gerichtshof über diese Rechtssachen entscheidet, kann er von einem einfachen und unbestreitbaren Element ausgehen. Der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c verwendete Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung muß in den Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt und in der Praxis einheitlich angewandt werden. Darüber sind sich die Parteien übrigens einig. Die Beachtung dieses Erfordernisses ist für eine vernünftige Abgrenzung des Anwendungsbereichs der innerstaatlichen Mehrwertsteuervorschriften und zur Vermeidung von Kompetenzkonflikten unerlässlich³.

11. Die Kommission ist im wesentlichen der Ansicht, Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne der Richtlinie seien — unabhängig von ihrer Natur — alle Leistungen, die von Werbeagenturen erbracht würden und mit denen der Zweck verfolgt werde, den Verkauf von Waren und die Leistung von Diensten zu fördern.

Die spanische und die französische Regierung machen geltend, die in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c enthaltene Vorschrift über Leistungen auf dem Gebiet der Werbung beziehe sich, ebenso wie die anderen Bestimmungen der Richtlinie, auf ganz bestimmte Vorgänge, für die ihre Natur kennzeichnend sei und bei denen es sich um Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im engeren Sinne handle. So sind nach Auffassung der französischen Regierung Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne der Richtlinie

als Leistungen zu definieren, die — gleichgültig, welcher Träger verwendet wird — zur Herstellung und zur Verbreitung einer Anzeige oder einer Vielzahl von Anzeigen beitragen, in denen die Vorzüge eines Erzeugnisses oder der Person, die es vertreibt, gepriesen werden sollen. Nach der von der spanischen Regierung für richtig gehaltenen Definition erfaßt der genannte Begriff Leistungen, die der Verbreitung — mit Hilfe irgendeines Trägers — dienen, sowie vorbereitende Dienste, die mit der fraglichen Verbreitung unmittelbar verbunden oder für sie unmittelbar notwendig sind.

Die praktische Folge dieser Definitionen ist vor allem die, daß die Vorschrift nicht die mit einer Werbetätigkeit verbundenen, auf Verkaufsförderung gerichteten Leistungen erfaßt, wie beispielsweise Wettbewerbe, Erholungstagen, Cocktailempfänge, die Lieferung von Gegenständen usw.

Die beiden Regierungen weisen im übrigen darauf hin, daß eine einheitliche Rechtslage sowohl mit ihrer Auslegung als auch mit der von der Kommission für richtig gehaltenen Auslegung zu erreichen wäre.

12. Richtig ist, daß es zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder einer Nichtbesteuerung ausreicht, von einer einzigen Auslegung auszugehen.

Richtig ist — wie die beiden Regierungen ausführen — auch, daß die Tatsache, daß der Standpunkt der Kommission ihren Angaben zufolge von den Mitgliedstaaten, gegen die nicht geklagt worden ist, geteilt wird, für die Stellungnahme des Gerichtshofes nicht von entscheidender Bedeutung sein kann.

Maßgebend ist, welche Auslegung der Vorschrift sich bei Berücksichtigung ihres Wortlauts, des Zusammenhangs, in dem sie steht, und des mit ihr verfolgten Zweckes ergibt.

³ — Vgl. Urteil des Gerichtshofes vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 283/84 (Trans Tirreno Express, Slg. 1986, 231).

13. Anfangs hat die Kommission die Ansicht vertreten, weder der Zusammenhang, in dem die Vorschrift stehe, noch ihre Zweckbestimmung lieferten Anhaltspunkte für die Auslegung und es sei deshalb notwendig, sie nach Maßgabe des allgemeinen Sprachgebrauchs auszulegen⁴.

Die Parteien haben auch darüber gestritten, wie die Wendung „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ vom „Mann auf der Straße“ oder von den auf dem Gebiet der Werbung beruflich Tätigen verstanden werde. Dabei haben u. a. Definitionen in französischen und spanischen Wörterbüchern eine Rolle gespielt.

Die zwei genannten Regierungen haben zur Bekräftigung ihrer Auslegung auch auf Definitionen verwiesen, die sich für den erwähnten Begriff in der Richtlinie 84/450/EWG über die irreführende Werbung, in der Richtlinie 89/552/EWG über die grenzüberschreitende Fernsehaktivität⁵ sowie in der Konvention des Europarats vom 15. März 1989 über das grenzüberschreitende Fernsehen finden.

14. Ich hoffe, daß man es mir nicht übel nimmt, wenn ich mich mit diesen Argumenten, die im einzelnen im Sitzungsbericht dargestellt sind, nicht weiter aufhalte.

Die unterschiedlichen Ergebnisse, die sich bei den Versuchen, die genannte Vorschrift sprachlich auszulegen, ergeben, berechtigen zu gewissen Zweifeln daran, daß auf dieser Grundlage eine überzeugende Lösung möglich sei.

Wichtige Anhaltspunkte für die Auslegung können auch nicht in den Definitionen der erwähnten Akte des Gemeinschaftsrechts

und anderer Akte gefunden werden, denn letztere sind in anderen Zusammenhängen und mit anderen Zielsetzungen ergangen als die sich auf die Mehrwertsteuer beziehenden Akte.

15. Was mich aber vor allem veranlaßt, die Versuche, das Auslegungsproblem anhand des natürlichen Sinnes der Wendung „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ zu lösen, abzulehnen, ist die Erkenntnis, daß aus der Zweckbestimmung der fraglichen Vorschrift bei einer Untersuchung im Lichte der für die Mehrwertsteuerregelung geltenden wesentlichen Grundsätze zuverlässige Auslegungselemente gewonnen werden können.

In den Begründungserwägungen der Richtlinie — das sollte nicht übersehen werden — wird hervorgehoben, daß *das Land des Dienstleistungsempfängers* als Ort der Dienstleistung und damit als Ort der Besteuerung „für bestimmte zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen“, gelten sollte.

In der Erwiderung in der gegen Spanien anhängig gemachten Rechtssache hat die Kommission übrigens deutlich hervorgehoben, daß die Vorschrift im Lichte dieser Begründungserwägung ausgelegt werden müsse.

16. Das Mehrwertsteuersystem beruht auf dem wesentlichen Grundsatz, daß die Steuer letztlich vom *Endverbraucher*, d. h. vom Käufer des fraglichen Erzeugnisses — gleichgültig, ob es sich um eine Ware oder um eine Dienstleistung handelt — zu tragen ist.

Natürlich gibt es in der Mehrwertsteuerregelung auch bestimmte Ausnahmen von diesem Grundsatz; es müssen aber die Vorschriften, die von diesem Grundsatz nicht eindeutig abweichen, unter Berücksichtigung dieses Grundsatzes ausgelegt werden.

⁴ — Die Kommission verweist auf das Urteil des Gerichtshofes vom 14. Mai 1985 in der Rechtssache 139/84 (Van Dijk's Bockhuis, Slg. 1985, 1405), in dem für die Auslegung des Begriffes „hergestellt“ auf den allgemeinen Sprachgebrauch zurückgegriffen wird.

⁵ — ABl. 1984, L 250, S. 17, und ABl. 1989, L 298, S. 23.

17. Gemäß der erwähnten Begründungserwägung gilt nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e das Land des Dienstleistungsempfängers eben deswegen als Ort der Besteuerung, weil es sich um Dienstleistungen handelt, die zwischen *Mehrwertsteuerpflichtigen* erbracht werden und deren *Kosten in den Preis der Waren eingehen*.

Die Leistungen, die den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Diensten dem *Endverbraucher* gegenüber fördern sollen, werden vom *Dienstleistenden* (der Werbeagentur) dem *Wirtschaftsteilnehmer* (dem Erzeuger oder dem Händler) gegenüber erbracht, dem daran liegt, daß ein Erzeugnis an den Endverbraucher verkauft wird.

In den vorliegenden Rechtssachen handelt es sich um Vorgänge zwischen *Mehrwertsteuerpflichtigen* (der Wirtschaftsteilnehmer ist nicht der Endverbraucher), und es handelt sich um *Kosten, die in den Preis der Gegenstände eingehen, der vom Endverbraucher für das gelieferte Erzeugnis zu zahlen ist* und auf den er Mehrwertsteuer in dem Land zu entrichten hat, in dem die endgültige Zahlung dieser Steuer erfolgt.

18. In der gegen Frankreich anhängig gemachten Rechtssache ist ein Urteil der Cour administrative d'appel Paris vom 10. Dezember 1991 erwähnt worden. Es betrifft einen Fall, in dem eine französische Werbeagentur von der belgischen Brauerei Bass damit betraut worden ist, eine große Werbekampagne durchzuführen, um die Marke „Bass“ den französischen Biertrinkern besser bekanntzumachen. Die französische Werbeagentur hat an einem Seineufer einen Werbebestand eingerichtet, zu dem ein nachgebauter englischer Hafen, eine Terrasse, ein Podium und ein Schiff gehört haben; dies alles ist dazu verwendet worden, für das Bier „Bass“ zu werben. Die Anlage ist dazu benutzt worden, dem Publikum kostenlos Proben des Bieres der Marke „Bass“ anzubieten und Persönlichkeiten aus der Welt des Sports, des

Fernsehens und des Theaters einzuladen; die derart organisierten Werbeveranstaltungen sind in der Presse und im örtlichen Rundfunk angekündigt worden, und es sind dabei keinerlei Einkünfte erzielt worden. Die französischen Behörden waren der Ansicht, in den Kosten dieser Veranstaltung, soweit sie die Einladungen, die Schiffsmiete, die Gagen der Künstler, die Auslagen für das Podium und die Überwachung sowie einen Teil der Honorare betrafen, seien keine Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne der Richtlinie zu sehen. Die Werbeagentur vertrat den gegenteiligen Standpunkt.

Die Cour d'appel hat erklärt, daß der Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung „alle Vorgänge erfaßt, die wirksam dazu beitragen. Wenn die verschiedenen Aktionen nur einen einzigen, auf Werbung gerichteten Zweck verfolgen, ist, gleichgültig, welche Form sie dem Publikum gegenüber haben, davon auszugehen, daß sie unmittelbar mit der Erbringung einer einzigen Leistung, mit der sie untrennbar verbunden sind, zusammenhängen. Daraus folgt, daß [die Werbeagentur] in Anbetracht der erwähnten Umstände mittels all der Handlungen zur Durchführung des das Bier „Bass“ betreffenden Werbevertrags, der eine globale Vergütung vorgesehen hat, „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ erbracht hat. Da der Empfänger der [von der Werbeagentur] erbrachten Werbeleistungen in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft mehrwertsteuerpflichtig ist, kann der Minister nicht geltend machen“, daß die Mehrwertsteuer auf diese Leistungen in Frankreich zu entrichten ist.

Dieses Urteil, gegen das der Conseil d'Etat angerufen worden ist, scheint mir mit der Rechtslage in Einklang zu sein, und es veranschaulicht im übrigen beispielhaft, welche praktische Bedeutung die Probleme haben, mit denen wir uns im vorliegenden Fall zu befassen haben.

19. Meines Erachtens kann man grundsätzlich davon ausgehen, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zumindest in den Fällen eingreift, in denen ein in einem Land niedergelassener Wirtschaftsteilnehmer sich für die Durchführung einer Werbekampagne der Dienste einer in einem anderen Land ansässigen Werbeagentur bedient und die verschiedenen dabei eingesetzten Mittel tatsächlich der Förderung des Verkaufs der Erzeugnisse des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers dienen sollen.

In einer solchen Lage ist dem Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung kein enger Anwendungsbereich zuzuerkennen. Es gibt keinen Grund dafür, zwischen den eingesetzten Mitteln zu unterscheiden, je nachdem, ob sie zum herkömmlichen Bereich der Werbeleistungen gehören oder ob auf andere Vermarktungsmittel wie Wettbewerbe oder Vorführungstagungen zurückgegriffen wird, oder je nachdem, ob die Auslagen der Werbeagentur sich auf Werbeleistungen im engen Sinne beziehen oder auch Kosten für den Kauf von Losen für Wettbewerbe, für die Miete von Räumen oder für Nahrungsmittel und Getränke im Zusammenhang mit Werbetätigkeiten im weiten Sinne umfassen.

Entscheidend ist, daß in den Auslagen guten Glaubens Auslagen zur Förderung des Verkaufs der Erzeugnisse des Empfängers der Werbeleistungen gesehen werden können und daß sie deshalb in den Preis eingehen, den der Endverbraucher für das Erzeugnis zahlt.

20. Es gibt auch einen praktischen Grund dafür, dieser Auslegung des Begriffes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung den Vorzug zu geben. Sie erspart es nämlich der Werbeagentur, die für die Kunden ausgestellten Rechnungen aufzuteilen und einerseits die Werbetätigkeiten im engen Sinn, für die Mehrwertsteuer im Land des Leistungs-

empfängers zu entrichten ist, sowie andererseits Handlungen zu erfassen, die nicht als Werbeleistungen gelten und für die die Mehrwertsteuer im Land der Werbeagentur zu entrichten ist, mit der Folge, daß der Leistungsempfänger letzten Endes die Mehrwertsteuer zu tragen hat, es sei denn, die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erlauben eine Erstattung dieser Steuern ⁶.

21. Ich räume ein, daß nicht ausgeschlossen werden kann, daß diese weite Auslegung des Begriffes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung zu Mißbräuchen führt. Den Mitgliedstaaten muß es natürlich erlaubt sein, dagegen Vorkehrungen zu treffen. Aus diesem Grund habe ich erklärt, daß es sich um Vorgänge handeln muß, bei denen guten Glaubens angenommen werden kann, daß sie den Verkauf von Erzeugnissen fördern sollen.

22. Aus alledem ergibt sich, daß die nach französischem und nach spanischem Recht geltende Abgrenzung des Begriffes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, nach der eine Reihe von Vorgängen nicht als Leistungen auf dem Gebiet der Werbung angesehen werden, gegen Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Richtlinie verstößt. Der Klage der Kommission ist also stattzugeben.

23. Was ich bisher ausgeführt habe, stellt keine Stellungnahme zu der Frage dar, ob Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e — wie die Kommission meint — nur von Werbeagenturen erbrachte Leistungen erfaßt oder ob Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im

6 — Nach den von der spanischen Regierung in der mündlichen Verhandlung abgegebenen Erklärungen gibt es für Leistungen, die der Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nicht erfaßt, keine Erstattung der Mehrwertsteuer. Die französische Regierung hat ausgeführt, die Erstattung der Mehrwertsteuer hänge von der Natur der fraglichen Leistungen ab. Vgl. hierzu im übrigen die Richtlinie 79/1072/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1979, L 331, S. 11).

Sinne dieser Vorschrift auch von anderen Unternehmen erbracht werden können.

Ich habe auch die Frage nicht behandelt, ob es angezeigt sein könnte, den Anwendungsbereich dieser Vorschrift in den Fällen einzuschränken, in denen Werbeagenturen nur isolierte Leistungen erbringen, die keine Werbeleistungen im engen Sinne darstellen, wenn es sich z. B. um eine einzige Veranstaltung handelt, bei der potentielle Verbraucher einer Ware zu einem Hotelaufenthalt in der Absicht eingeladen werden, diese Ware vorzuführen.

24. Luxemburg hat, wie ich schon ausgeführt habe, keine Klagebeantwortung eingereicht, und die Kommission hat unter Hinweis auf diesen Umstand beantragt, ihren Anträgen stattzugeben. Die Kommission hat

allerdings auch zum Ausdruck gebracht, das Urteil solle nicht vor Abschluß des Verfahrens in den gegen Spanien und Frankreich anhängig gemachten Rechtssachen verkündet werden.

Gemäß Artikel 94 § 2 der Verfahrensordnung ist vor Erlass eines Versäumnisurteils zu prüfen, „ob die Klage ... zulässig ist“, und es ist zu untersuchen, „ob die Klage ordnungsgemäß erhoben ... ist und ob die Anträge des Klägers begründet erscheinen“⁷. Da es keinen Zweifel daran gibt, daß die Klage ordnungsgemäß erhoben worden ist und zulässig ist und da nach dem bisher Ausgeführten angenommen werden kann, daß die Anträge der Kommission begründet sind, ist Luxemburg entsprechend den Anträgen der Kommission zu verurteilen.

Schlußfolgerungen

25. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, festzustellen,

- daß die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen hat, daß sie eine Reihe von Wirtschaftsvorgängen von dem in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dieser Richtlinie enthaltenen Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ ausgenommen hat;
- daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen hat, daß es eine Reihe von Wirtschaftsvorgängen (wie Pressekonferenzen, Seminare, Cocktailempfänge, Unterhaltungsveranstaltungen und die Anmietung von Räumlichkeiten zu

⁷ — Bislang hat der Gerichtshof nur zwei Versäumnisurteile erlassen. Vgl. zuletzt Urteil vom 21. September 1989 in der Rechtssache 68/88 (Kommission/Griechenland, Slg. 1989, 2965).

Werbezwecken) von dem in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dieser Richtlinie enthaltenen Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ ausgenommen hat;

- daß das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen hat, daß es ein Mehrwertsteuersystem für Werbetätigkeiten eingeführt und aufrechterhalten hat, nach dem bestimmte Leistungen wie Maßnahmen der Verkaufsförderung von dem in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dieser Richtlinie enthaltenen Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ ausgenommen sind;
- daß die drei Mitgliedstaaten die Kosten des sie betreffenden Verfahrens zu tragen haben.