

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

15. März 2001 *

In der Rechtssache C-108/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Conseil d'État (Frankreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

gegen

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom

* Verfahrenssprache: Französisch.

17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. La Pergola sowie der Richter M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann (Berichterstatter) und L. Sevón,

Generalanwalt: F. G. Jacobs

Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— des Syndicat des producteurs indépendants (SPI), vertreten durch C. Clément, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch K. Rispal-Bellanger und S. Seam als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und H. Michard als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Syndicat des producteurs indépendants (SPI), der französischen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 9. November 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. Dezember 2000,

folgendes

Urteil

- 1 Der Conseil d'État hat mit Entscheidung vom 9. Februar 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 23. März 2000, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e 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) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Frage stellt sich im Rahmen einer vom Syndicat des producteurs indépendants (im Folgenden: SPI), einer Berufsorganisation von Filmproduzenten, erhobenen Klage auf Aufhebung einer Verwaltungsanweisung des französischen Ministeriums für Wirtschaft, Finanzen und Industrie über den Ort der Anknüp-

fung für die Mehrwertsteuer bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung wegen Rechtswidrigkeit.

Die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften

- 3 Die siebte Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie lautet:

„Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstandes mit Montage und 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 Tätigkeit 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.“

- 4 Zu diesem Zweck bestimmt Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die

Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.“

- 5 Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie enthält eine Reihe von Ausnahmen von diesem Grundsatz. Zu den Leistungen auf dem Gebiet der Werbung heißt es:

„Es gilt jedoch

...

- e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

...

— Leistungen auf dem Gebiet der Werbung

...“

Die Rechtsvorschriften und die Verwaltungspraxis in Frankreich

- 6 Artikel 259-B des Code général des impôts (Allgemeine Abgabenordnung) setzt Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in das französische Recht um. Er bestimmt Folgendes:

„Abweichend von den Bestimmungen des Artikels 259 gilt der Ort der folgenden Dienstleistungen als in Frankreich gelegen, wenn diese von einem außerhalb Frankreichs ansässigen Dienstleistenden an einen mehrwertsteuerpflichtigen Empfänger erbracht werden, der in Frankreich den Sitz seiner Tätigkeit oder seine feste Niederlassung, für die die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung dort seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort hat:

...

3. Leistungen auf dem Gebiet der Werbung;

...

Als nicht in Frankreich gelegen gilt der Ort dieser Dienstleistungen, und zwar auch in dem Fall, dass der Dienstleistende in Frankreich ansässig ist, wenn der Empfänger außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig oder in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft mehrwertsteuerpflichtig ist.“

- 7 In der Verwaltungsanweisung vom 5. November 1998 (*Bulletin officiel des impôts* vom 13. November 1998, Nr. 3 A-8-98, im Folgenden: Anweisung vom 5. November 1998) zu Artikel 259-B des Code général des impôts heißt es unter Nr. III:

„Die Werbeleistung wird an einen steuerpflichtigen Werbetreibenden unmittelbar erbracht.

Nach der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie ist es gerechtfertigt, die Leistungen auf dem Gebiet der Werbung dort zu besteuern, wo der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, weil die Kosten dieser zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachten Leistungen in den Preis der Waren eingehen. Da der Empfänger üblicherweise in dem Staat, in dem er seinen Sitz hat, die Waren verkauft oder die Dienstleistungen erbringt, für die geworben wird, und damit die entsprechende Mehrwertsteuer dem Endverbraucher in Rechnung stellt, ist es angezeigt, dass auch die Mehrwertsteuer auf die Werbeleistung vom Empfänger an diesen Staat entrichtet wird ...

Folglich stellen die Maßnahmen zur Förderung des Absatzes der Waren oder Dienstleistungen, die der Dienstleistende unmittelbar für einen mehrwertsteuerpflichtigen Werbetreibenden durchführt, im Rahmen der Anwendung des Artikels 259-B des Code général des impôts Leistungen auf dem Gebiet der Werbung dar.

Die Dienstleistung muss also dem Werbetreibenden erbracht und in Rechnung gestellt werden.“

Rechtsstreit und Vorlagefrage

- 8 Das SPI ist eine in Frankreich ansässige Berufsorganisation, die Filmproduzenten einschließlich der Werbefilmproduzenten vertritt. Aus den Akten geht hervor, dass bei einigen ihrer Mitglieder Betriebsprüfungen vorgenommen wurden, aufgrund deren es zu Rechtsstreitigkeiten mit der französischen Finanzverwaltung kam. In diesen Rechtsstreitigkeiten ging es darum, wie der Begriff der Leistung auf dem Gebiet der Werbung für die Bestimmung des Ortes der steuerlichen Anknüpfung nach der Sechsten Richtlinie auszulegen ist.

- 9 Die französischen Steuerbehörden vertreten unter Berufung auf die Anweisung vom 5. November 1998 die Auffassung, dass die Werbefilmproduzenten Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie erbrächten, wenn sie diese Leistungen den Werbetreibenden unmittelbar in Rechnung stellten, nicht aber, wenn sie die Leistungen Werbeagenturen in Rechnung stellten, die sie ihrerseits den Werbetreibenden berechneten. Somit werde den Werbefilmproduzenten die Mehrwertsteuerbefreiung, die Filmproduzenten grundsätzlich genossen, wenn der Leistungsempfänger im Ausland ansässig sei, von den französischen Steuerbehörden nicht gewährt, wenn sie die Leistung über eine Werbeagentur erbrächten.

- 10 Nach Auffassung des SPI widerspricht diese Verwaltungspraxis den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie. Daher hat es beim Conseil d'État gegen die Anweisung vom 5. November 1998 Nichtigkeitsklage erhoben.

- 11 Nach Ansicht des Conseil d'État hängt die Entscheidung über den vom SPI geltend gemachten Nichtigkeitsgrund von der Auslegung des Begriffes der Leistung auf dem Gebiet der Werbung im Sinne der Sechsten Richtlinie ab; er hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind unter dem Begriff der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 in Bezug auf Maßnahmen zur Förderung des Absatzes von Waren oder Dienstleistungen nur Leistungen zu verstehen, die der Dienstleistende einem mehrwertsteuerpflichtigen Werbetreibenden unmittelbar erbringt und in Rechnung stellt, nicht aber Leistungen gleicher Art, die dem Werbetreibenden mittelbar erbracht und einem Dritten in Rechnung gestellt werden, der sie seinerseits dem Werbetreibenden berechnet?

Zur Vorlagefrage

- 12 Mit dieser Frage möchte das französische Gericht wissen, ob Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie dahin gehend auszulegen ist, dass er nicht nur für Leistungen auf dem Gebiet der Werbung gilt, die der Dienstleistende einem mehrwertsteuerpflichtigen Werbetreibenden unmittelbar erbringt und in Rechnung stellt, sondern auch für Leistungen, die dem Werbetreibenden mittelbar erbracht und einem Dritten in Rechnung gestellt werden, der sie seinerseits dem Werbetreibenden berechnet.
- 13 Die französische Regierung macht geltend, diese Leistungen, die dem Auftraggeber mittelbar erbracht würden, fielen nicht unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie. Diese Bestimmung sei als Ausnahme vom Grundsatz des Artikels 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen. Werde die Frage, welche Regelung auf einen bestimmten Umsatz anwendbar sei, ohne Rücksicht auf das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses

zwischen dem Dienstleistenden und dem Auftraggeber allein vom Zweck dieses Vorgangs abhängig gemacht, so würden in den Geltungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich Umsätze aller Art aufgenommen, die zugunsten eines Unternehmens — gleich, ob es sich um eine Werbeagentur handle oder nicht — für die Zwecke von Leistungen, die dieses einem Werbetreibenden erbringe, ausgeführt würden. Dies führe zu einer äußerst weiten Auslegung, die zum Einschluß einer unbestimmten Zahl von Vorgängen führe.

- 14 Das SPI und die Kommission sind hingegen der Auffassung, Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie gelte auch für Leistungen, die dem Werbetreibenden mittelbar erbracht würden. Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Besteuerung sei nach dieser Vorschrift die Art der Leistung — das einzig praktikable Kriterium — und nicht die Eigenschaft des Dienstleistenden oder des Leistungsempfängers. Der Wortlaut dieser Vorschrift lasse nicht den Schluss zu, dass zwischen dem Dienstleistenden und dem Werbetreibenden ein unmittelbares Vertragsverhältnis bestehen müsse. Leistungen auf dem Gebiet der Werbung setzten nicht naturgemäß voraus, dass sie dem Endabnehmer unmittelbar erbracht würden. Dass in der Anweisung vom 5. November 1998 die Voraussetzung aufgestellt werde, dass die Leistungen auf dem Gebiet der Werbung dem Werbetreibenden unmittelbar erbracht würden, führe dazu, dass auf diesem Gebiet kein Fremdbezug aus anderen Mitgliedstaaten möglich sei.
- 15 Der Gerichtshof hat zum Verhältnis zwischen den Absätzen 1 und 2 des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie bereits festgestellt, dass Artikel 9 Absatz 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte enthält, während Absatz 1 eine allgemeine Regel aufstellt. Durch diese Bestimmungen sollen Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (Urteile vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84, Berkholz, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14, und vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94, Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20).
- 16 Der Gerichtshof hat daraus gefolgert, dass eine Auslegung des Artikels 9 keinen Vorrang des Absatzes 1 gegenüber Absatz 2 ergibt. Vielmehr stellt sich in jedem

Einzelfall die Frage, ob eine der Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 einschlägig ist; andernfalls gilt Absatz 1 (Urteil Dudda, Randnr. 21).

- 17 Das Vorbringen der französischen Regierung, Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie sei als Ausnahme von einem Grundsatz eng auszulegen, ist daher zurückzuweisen.
- 18 Außerdem folgt aus den Randnummern 22 und 23 des Urteils Dudda, dass der Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 unter Berücksichtigung seines in der siebten Begründungserwägung der Richtlinie genannten Zweckes zu bestimmen ist, nämlich für zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen, eine besondere Regelung aufzustellen.
- 19 Folglich ist diese Bestimmung dahin auszulegen, dass sie an die Art der Dienstleistung als solche anknüpft.
- 20 Diese Auslegung wird dadurch bestätigt, dass der Gerichtshof — wenn auch in einem etwas anderen Zusammenhang — ebenfalls entschieden hat, dass für die Entscheidung, ob ein bestimmter Umsatz eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie darstellt, jedesmal alle Umstände, unter denen die betreffende Leistung erfolgt, zu

berücksichtigen sind, und dass ein Umsatz auch dann als Leistung auf dem Gebiet der Werbung angesehen werden kann, wenn er von einem Leistenden getätigt wird, der keine Werbeagentur ist (Urteile vom 17. November 1993 in der Rechtssache C-68/92, Kommission/Frankreich, Slg. 1993, I-5881, Randnr. 17, und in der Rechtssache C-69/92, Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, I-5907, Randnr. 18).

- 21 Diese Bestimmung der Sechsten Richtlinie umfasst daher auch eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung, deren Kosten in den Preis der Waren des Werbetreibenden eingehen und die ursprünglich nicht der Vertragspartner des Werbetreibenden, sondern eine Person erbracht hat, die ein Vertragsverhältnis mit diesem Vertragspartner unterhält.
- 22 Auf die Frage des vorlegenden Gerichts ist daher zu antworten, dass Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er nicht nur für Leistungen auf dem Gebiet der Werbung gilt, die der Dienstleistende einem mehrwertsteuerpflichtigen Werbetreibenden unmittelbar erbringt und in Rechnung stellt, sondern auch für Leistungen, die dem Werbetreibenden mittelbar erbracht und einem Dritten in Rechnung gestellt werden, der sie dem Werbetreibenden berechnet.

Kosten

- 23 Die Auslagen der französischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Conseil d'État mit Urteil vom 9. Februar 2000 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zweiter Gedankenstrich 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 er nicht nur für Leistungen auf dem Gebiet der Werbung gilt, die der Dienstleistende einem mehrwertsteuerpflichtigen Werbetreibenden unmittelbar erbringt und in Rechnung stellt, sondern auch für Leistungen, die dem Werbetreibenden mittelbar erbracht und einem Dritten in Rechnung gestellt werden, der sie dem Werbetreibenden berechnet.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. März 2001

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

A. La Pergola