

Rechtssache C-41/04

Levob Verzekeringen BV und OV Bank NV gegen Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen
des Hoge Raad der Niederlande)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Artikel 2, 5, 6 und 9 — Übertragung von auf einem Datenträger gespeicherter Software — Nachträgliche Anpassung der Software an die besonderen Bedürfnisse des Erwerbers — Einheitliche steuerbare Leistung — Dienstleistung — Ort der Leistung“

Schlussanträge der Generalanwältin J. Kokott vom 12. Mai 2005 I - 9436
Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 27. Oktober 2005 I - 9463

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerrecht — Harmonisierung — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Dienstleistungen — Zusammengesetzte Umsätze — Umsatz, der als einheitliche*

Leistung anzusehen ist — Kriterien — Lieferung einer auf einem Datenträger gespeicherten Standard-Software und anschließende Anpassung dieser Software an die besonderen Bedürfnisse des Verbrauchers

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 2 Nummer 1)

2. *Steuerrecht — Harmonisierung — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Dienstleistungen — Begriff — Lieferung einer auf einem Datenträger gespeicherten Standard-Software und anschließende Anpassung dieser Software an die besonderen Bedürfnisse des Verbrauchers — Einbeziehung — Voraussetzungen*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 6 Absatz 1)

3. *Steuerrecht — Harmonisierung — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Dienstleistungen — Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungsorts — Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen — Begriff — Anpassung von Software an die besonderen Bedürfnisse eines Verbrauchers — Einbeziehung*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Gedankenstrich)

1. Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass dann, wenn ein Steuerpflichtiger für einen Verbraucher, wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist, zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, alle diese Handlungen oder Elemente in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht eine einheitliche Leistung darstellen. Das ist bei einem Umsatz, bei dem ein Steuerpflichtiger einem Verbraucher eine zuvor entwickelte und in den Verkehr gebrachte, auf einem Datenträger gespeicherte Standard-Software überlässt und anschließend an die besonderen Bedürfnisse dieses Erwerbers anpasst,

auch dann der Fall, wenn dafür zwei getrennte Preise gezahlt werden.

(vgl. Randnr. 30, Tenor 1-2)

2. Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass eine einheitliche Leistung wie die Lieferung einer Standard-Software und ihre anschließende Anpassung an die besonderen Bedürfnisse des Verbrauchers als „Dienstleistung“ einzustufen ist, wenn die Anpassung weder unbedeutend noch nebensächlich, sondern vielmehr von ausschlaggebender Bedeutung ist; das ist insbesondere dann der Fall, wenn diese Anpassung ange-

sichts von Umständen wie ihrem Umfang, ihren Kosten oder ihrer Dauer entscheidend dafür ist, dass der Erwerber eine auf ihn zugeschnittene Software nutzen kann.

(vgl. Randnrn. 28-30, Tenor 3)

3. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, der den steuerlichen Anknüpfungsort für Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen festlegt, ist dahin auszulegen, dass er auf eine einheitliche Dienstleistung wie die Lieferung einer Standard-Software und ihre anschließende Anpassung an die besonderen Bedürfnisse des Verbrauchers Anwendung findet, wenn sie einem innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

Denn die genannte Bestimmung bezieht sich nicht auf Berufe wie Anwalt, Berater, Buchprüfer oder Ingenieur, sondern auf Leistungen, die von diesen Personen erbracht werden oder die den von diesen Personen erbrachten Leistungen ähnlich sind. Der Gemeinschaftsgesetzgeber verwendet die in dieser Bestimmung angeführten Berufe, um die von ihr erfassten Arten von Leistungen zu definieren. Insoweit nimmt die Informatik, darunter die Programmierung und Entwicklung von Software, in der Ausbildung angehender Ingenieure bedeutenden Raum ein und stellt häufig sogar eine der verschiedenen Spezialisierungen dar, die ihnen während dieser Ausbildung angeboten werden. Eine Leistung wie die Anpassung von Software an die besonderen Bedürfnisse eines Verbrauchers kann demnach sowohl von Ingenieuren vorgenommen werden als auch von anderen Personen mit einer Ausbildung, die sie dazu befähigt. Daraus folgt, dass eine solche Leistung zu den Leistungen gehört, die von Ingenieuren erbracht werden, oder zu denen, die Ingenieurleistungen ähnlich sind.

(vgl. Randnrn. 37-41, Tenor 4)