



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

5. September 2019\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 103 Abs. 2 Buchst. a – Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 – Anhang IX Teil A Nr. 7 –

Ermäßigter Mehrwertsteuersatz – Kunstgegenstände – Begriff – Vom Künstler aufgenommene Fotografien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind, wobei die Gesamtzahl der Abzüge 30 nicht überschreiten darf – Nationale Regelung, die die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes allein auf Fotografien beschränkt, die einen künstlerischen Charakter aufweisen“

In der Rechtssache C-145/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidung vom 20. Februar 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 23. Februar 2018, in dem Verfahren

**Regards Photographiques SARL**

gegen

**Ministre de l'Action et des Comptes publics**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev sowie der Richter T. von Danwitz (Berichterstatter) und C. Vajda,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: V. Giacobbo-Peyronnel, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 21. November 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Regards Photographiques SARL, vertreten durch E. Piwnica, avocat,
- der französischen Regierung, vertreten durch A. Alidière, E. de Moustier und D. Colas als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Französisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch N. Gossement und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. März 2019

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 103 und 311 sowie von Anhang IX Teil A Nr. 7 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Regards Photographiques SARL und dem Ministre de l'Action et des Comptes publics (Minister für staatliches Handeln und öffentliche Haushalte, Frankreich, im Folgenden: Steuerverwaltung), wegen dessen Weigerung, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf die Lieferung von Porträtfotografien und Hochzeitsfotografien anzuwenden, die im Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis zum 31. Januar 2012 erstellt wurden.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Der 51. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Wortlaut:  
„Es sollte eine gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung auf dem Gebiet der Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke erlassen werden, um Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.“
- 4 Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:  
„Die Mitgliedstaaten wenden einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.“
- 5 Art. 98 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:  
„(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.  
(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.  
...“
- 6 Art. 99 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:  
„Die ermäßigten Steuersätze werden als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festgesetzt, der mindestens 5 % betragen muss.“

7 In Art. 103 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„(1) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der ermäßigte oder ein ermäßigter Steuersatz, den sie gemäß den Artikeln 98 und 99 anwenden, auch auf die Einfuhr von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten im Sinne des Artikels 311 Absatz 1 Nummern 2 ... anwendbar ist.

(2) Wenn die Mitgliedstaaten von der in Absatz 1 genannten Möglichkeit Gebrauch machen, können sie diesen ermäßigten Steuersatz auch auf folgende Lieferungen anwenden:

a) die Lieferung von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger;

...“

8 Art. 311 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt in seinen Abs. 1 und 2:

„(1) Für die Zwecke dieses Kapitels gelten unbeschadet sonstiger Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts folgende Begriffsbestimmungen:

...

2. ‚Kunstgegenstände‘ sind die in Anhang IX Teil A genannten Gegenstände;

...

(2) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass die in Anhang IX Teil A [Nr. 7] genannten Gegenstände nicht als Kunstgegenstände gelten.“

9 Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„vom Künstler aufgenommene Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten“.

### *Französisches Recht*

10 Art. 278 septies des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, Frankreich) in seiner bis zum 1. Januar 2012 anwendbaren Fassung (im Folgenden: CGI) sah vor:

„Die Mehrwertsteuer wird zum Satz von 5,5 % erhoben:

...

2. auf die Lieferung von Kunstwerken durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger;

...“

11 Ab dem 1. Januar 2012 wurde der durch diese Bestimmung vorgesehene Steuersatz auf 7 % erhöht.

12 Gemäß Art. 98 A Nr. 7 des Anhangs III des CGI gelten folgende Fotografien als Kunstwerke:

„vom Künstler aufgenommene Fotografien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten ...“.

13 Die im *Bulletin officiel des impôts* Nr. 115 vom 2. Juli 2003 veröffentlichte Anweisung der Direction Générale des Impôts (Allgemeine Steuerverwaltung, Frankreich) vom 25. Juni 2003 („Mehrwertsteuer. Auf Kunstwerke anwendbarer ermäßigter Satz von 5,5 %. Stellung von künstlerischen Fotografien.“) in der zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Anweisung vom 25. Juni 2003) sollte die Voraussetzungen der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nach Art. 278 septies CGI auf künstlerische Fotografien präzisieren. Diese Anweisung sah vor:

„...“

#### I. Kriterien der künstlerischen Fotografie:

1. Als Kunstwerke, für die der ermäßigte Mehrwertsteuersatz gilt, können nur Fotografien gelten, die von einer offenkundigen schöpferischen Absicht ihres Urhebers zeugen.

Dies ist der Fall, wenn der Fotograf durch die Wahl des Themas, die Umstände der Inszenierung, die Besonderheiten der Aufnahme oder jede andere Besonderheit seiner Arbeit, die sich insbesondere auf die Qualität des Bildausschnitts, der Komposition, der Belichtung, der Beleuchtung, der Kontraste, der Farben und der Reliefs, des Spiels des Lichts und der Räume, der Wahl des Objektivs und des Films oder auf die besonderen Bedingungen der Entwicklung des Negativs bezieht, ein Werk schafft, das über das bloße mechanische Festhalten der Erinnerung an ein Ereignis, eine Reise oder an Personen hinausgeht und somit für die allgemeine Öffentlichkeit von Interesse ist.

#### II. Anwendungsvoraussetzungen

1. Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass der ermäßigte Steuersatz auf Passfotos, Schulfotos sowie Gruppenfotos keine Anwendung findet.

2. Die Fotografien, die in erster Linie im Hinblick auf die Eigenschaft der Person oder die Art des abgebildeten Gegenstands von Interesse sind, gelten im Allgemeinen nicht als künstlerische Fotografien. Das gilt z. B. für Fotografien, die familiäre oder religiöse Ereignisse wiedergeben (Hochzeiten, Kommunionen usw.).

3. Vor diesem Hintergrund können bei Fotografien aller Art, die nicht unter die in II-1 genannten Fotografien fallen, folgende Anhaltspunkte die sich aus den genannten Kriterien ergebende schöpferische Absicht des Urhebers und das Interesse für die allgemeine Öffentlichkeit bekräftigen:

a) Der Fotograf weist die Ausstellung seiner Werke in kulturellen Einrichtungen (regionaler, nationaler oder internationaler Art), musealen Einrichtungen (Museen, vorübergehenden oder Dauerausstellungen) oder kommerziellen Einrichtungen (Messen, Salons, Galerien usw.) oder auch ihre Präsentation in Fachpublikationen nach.

...

b) Die Verwendung von besonderen Materialien sowohl bei der Aufnahme als auch bei der Entwicklung.

...“

## Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 14 Regards Photographiques ist im Bereich der Aufnahme und des Verkaufs von Fotografien tätig.
- 15 Nach einer Rechnungsprüfung beanstandete die Steuerverwaltung, dass dieses Unternehmen den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf die Lieferung bestimmter Fotografien, nämlich Porträts und Hochzeitsfotos, angewandt habe. Da die Steuerverwaltung der Auffassung war, dass diese Fotografien dem Normalsatz der Mehrwertsteuer unterlägen, erlegte sie dem Unternehmen für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis zum 31. Januar 2012 Mehrwertsteuernachzahlungen auf.
- 16 Die von Regards Photographiques gegen diese Mehrwertsteuernachforderungen erhobene Klage wurde sowohl vom Tribunal administratif d'Orléans (Verwaltungsgericht Orléans, Frankreich) als auch von der Cour administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes, Frankreich) abgewiesen. Das letztgenannte Gericht entschied in seinem Urteil vom 21. April 2016, dass die in Rede stehenden Fotografien nicht dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterfallen könnten, da sie keine Originalität aufwiesen und in ihnen keine schöpferische Absicht zum Ausdruck komme, so dass sie nicht als von einem Künstler aufgenommene Fotografien anzusehen seien.
- 17 Mit einem bei dem vorlegenden Gericht, dem Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) eingelegten Rechtsmittel beantragt Regards Photographiques die Aufhebung dieses Urteils. Ihrer Ansicht nach reicht es für die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes aus, dass der Urheber der betreffenden Fotografien vor ihrer Lieferung durch ihn selbst oder seine Rechtsnachfolger die Erstellung der davon gemachten Abzüge überwacht und sie signiert und nummeriert habe, wobei ihre Anzahl 30 nicht überschreiten dürfe.
- 18 Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État (Staatsrat) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Sind die Art. 103 und 311 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie deren Anhang IX Teil A Nr. 7 dahin auszulegen, dass die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nur voraussetzt, dass Fotografien von ihrem Urheber aufgenommen und von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind, wobei die Gesamtzahl der Abzüge, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten darf?
  2. Falls die erste Frage bejaht wird: Können die Mitgliedstaaten Fotografien, die darüber hinaus keinen künstlerischen Charakter haben, dennoch von der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ausschließen?
  3. Falls die erste Frage verneint wird: Welchen weiteren Voraussetzungen müssen Fotografien genügen, damit der ermäßigte Mehrwertsteuersatz gilt? Müssen sie insbesondere einen künstlerischen Charakter haben?
  4. Sind diese Voraussetzungen innerhalb der Europäischen Union einheitlich auszulegen, oder verweisen sie auf das Recht der einzelnen Mitgliedstaaten, insbesondere das Recht im Bereich des geistigen Eigentums?

## Zu den Vorlagefragen

### *Zur ersten und zur dritten Frage*

- 19 Mit seiner ersten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, welche Voraussetzungen Fotografien erfüllen müssen, um als Kunstgegenstände zu gelten, auf die nach Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7 der ermäßigte Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann, und insbesondere, ob sie hierfür einen künstlerischen Charakter aufweisen müssen.
- 20 Der Gerichtshof wird somit im Rahmen dieser Vorlage zur Vorabentscheidung nicht darum ersucht, die Bedeutung des Begriffs „Kunstgegenstände“ im Allgemeinen festzulegen, sondern darum, diesen im Rahmen der Mehrwertsteuerrichtlinie und insbesondere ihrer Bestimmungen über die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auszulegen.
- 21 Nach Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist auf die Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen der gleiche Mehrwertsteuersatz anzuwenden, nämlich der von jedem Mitgliedstaat festzusetzende Normalsatz. In Abweichung von diesem Grundsatz räumt Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz oder einen der ermäßigten Mehrwertsteuersätze, die sie gemäß den Art. 98 und 99 dieser Richtlinie anwenden, auf die Einfuhr von Kunstgegenständen gemäß der Definition in Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden; machen die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit Gebrauch, so können sie diesen ermäßigten Steuersatz auch auf die Lieferung von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger anwenden.
- 22 Hinsichtlich der Definition des Begriffs „Kunstgegenstände“ bestimmt Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die in Anhang IX Teil A genannten Gegenstände als Kunstgegenstände gelten. Nr. 7 dieses Teils A nennt „vom Künstler aufgenommene Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten“.
- 23 Die französische Regierung macht geltend, dass allein „künstlerische Fotografien“ dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen könnten. Dieser Begriff beschränke sich auf Fotografien, die von einer offenkundigen schöpferischen Absicht ihres Urhebers zeugten und für die allgemeine Öffentlichkeit von Interesse seien. Diese Auslegung ergebe sich aus der Verwendung des Begriffs „Künstler“ in Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Notwendigkeit, die Möglichkeit der Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes als Ausnahme vom Grundsatz der Anwendung des Mehrwertsteuernormalsatzes eng auszulegen, und dem Ziel, die künstlerische Herstellung durch die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes zu fördern.
- 24 Regards Photographiques und die Europäische Kommission bringen dagegen vor, dass Art. 103 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht auf den „Künstler“, sondern auf den „Urheber“ einer Fotografie abstelle, die nach Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 dieser Richtlinie in Verbindung mit ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7 als Kunstgegenstand gelte. Darüber hinaus betonen Regards Photographiques und die Europäische Kommission die Ausführlichkeit und Objektivität der Voraussetzungen, die Fotografien nach dieser Nr. 7 erfüllen müssten, um als Kunstgegenstände zu gelten, während der künstlerische Wert einer Fotografie ein subjektives und sich wandelndes Kriterium darstelle, dessen Beurteilung ein Urteil über die Bedeutung eines Werks impliziere. Um eine solche subjektive Beurteilung zu vermeiden, habe der Unionsgesetzgeber in der genannten Nr. 7 ausführliche und objektive Kriterien festgelegt, die deshalb für die Bestimmung, welche Fotografien dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen könnten, allein entscheidend seien.



- 25 Zur Ermittlung des Umfangs der den Mitgliedstaaten eingeräumten Möglichkeit, auf Lieferungen von Fotografien den ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, wie sie sich aus den unionsrechtlichen Bestimmungen, um deren Auslegung ersucht wird, ergibt, sind sowohl der Wortlaut und der Kontext dieser Bestimmungen als auch das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Januar 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 38).
- 26 Was erstens den Wortlaut dieser Bestimmungen betrifft, bezieht sich Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn er bestimmt, dass die Mitgliedstaaten den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auch auf die Lieferung von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger anwenden können, auf „Kunstgegenstände“ im Sinne der Definition in Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Anhang IX Teil A.
- 27 Hinsichtlich dieser Definition geht aus dem Wortlaut, den der Unionsgesetzgeber zum einen in dem genannten Art. 311 Abs. 1 Nr. 2, wonach die in Anhang IX Teil A der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Gegenstände „Kunstgegenstände“ sind“, und zum anderen in diesem Teil A Nr. 7 gewählt hat, die ausführlich die Voraussetzungen beschreiben, die von Fotografien zu erfüllen sind, um als „Kunstgegenstände“ zu gelten, hervor, dass jede Fotografie, die diese Voraussetzungen erfüllt, für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes als „Kunstgegenstand“ zu behandeln ist. Die genannte Nr. 7 stellt jedoch nicht auf künstlerische Fotografien ab, sondern auf „vom Künstler aufgenommene Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten“.
- 28 Zum Vorbringen der französischen Regierung, aus der Verwendung des Begriffs „Künstler“ in Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei abzuleiten, dass eine Fotografie einen künstlerischen Charakter aufweisen müsse, damit auf sie der ermäßigte Mehrwertsteuersatz nach Art. 103 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie angewandt werden könne, ist darauf hinzuweisen, dass die letztgenannte Bestimmung für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit vorsieht, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf die Lieferung von Kunstgegenständen durch „ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger“ – und nicht durch einen „Künstler“ – anzuwenden.
- 29 Mit der Bezugnahme auf die Begriffe „Urheber“ bzw. „Künstler“ stellen diese Bestimmungen auf dieselbe Person ab, nämlich die Person mit der Eigenschaft des Urhebers einer Fotografie, die die Voraussetzungen erfüllt, die in der genannten Nr. 7 ausdrücklich vorgesehen sind.
- 30 Die in Art. 103 Abs. 2 Buchst. a und in Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe „Urheber“ bzw. „Künstler“ sind nämlich insbesondere unter Berücksichtigung der besonderen Bedeutung, die Nr. 7 der persönlichen Beteiligung des Urhebers der Fotografie bei deren Herstellung beimisst, gleichbedeutend. Wie der Generalanwalt in Nr. 23 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, wird eine Fotografie nur dann als „Kunstgegenstand“ im Sinne der genannten Nr. 7 eingestuft, wenn zwei bedeutende Abschnitte ihrer Herstellung, nämlich die Aufnahme und das Erstellen von Abzügen, vom Urheber der Fotografie bzw., beim Erstellen von Abzügen, zumindest unter seiner Überwachung durchgeführt werden. Um als „Kunstgegenstände“ zu gelten, müssen die Abzüge der Fotografien zudem signiert und nummeriert sein; ihre Gesamtzahl darf 30 nicht überschreiten.
- 31 Daher kann entgegen dem Vorbringen der französischen Regierung aus der Verwendung des Begriffs „Künstler“ in Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht abgeleitet werden, dass eine Fotografie über die in dieser Nr. 7 genannten Voraussetzungen hinaus auch einen künstlerischen Charakter aufweisen müsste, damit auf sie der ermäßigte Mehrwertsteuersatz nach Art. 103 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie anwendbar ist.

- 32 Was zweitens den Kontext betrifft, in den sich die Bestimmungen, um deren Auslegung ersucht wird, einfügen, ist darauf hinzuweisen, dass die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger nach Art. 103 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Ausnahme von der Anwendung des Mehrwertsteuernormalsatzes darstellt. Somit sind die letztgenannte Bestimmung sowie Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und deren Anhang IX Teil A Nr. 7, die diejenigen Fotografien bestimmen, auf die dieser ermäßigte Satz Anwendung finden kann, eng auszulegen. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet jedoch nicht, dass die für die Definition der Anwendungsfälle des ermäßigten Satzes verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die diesem seine Wirkung nähme. Die Auslegung dieser Begriffe muss nämlich mit den Zielen in Einklang stehen, die mit dieser Regelung verfolgt werden, und den Erfordernissen der steuerlichen Neutralität entsprechen (vgl. entsprechend Urteile vom 17. Juni 2010, Kommission/Frankreich, C-492/08, EU:C:2010:348, Rn. 35, und vom 29. November 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, Rn. 22 und 23 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Darüber hinaus haben die in der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe nach ständiger Rechtsprechung objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar (Urteil vom 11. Juli 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Wie Regards Photographiques und die Kommission in ihren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen geltend gemacht haben, bestimmt Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7, welche Fotografien Kunstgegenstände sind, mittels objektiver Kriterien, die im Wesentlichen auf die Identität und die Qualität des Urhebers der Fotografie, auf die Art der Abzugserstellung, die Unterschrift, die Nummerierung und die zahlenmäßige Begrenzung der Exemplare abstellen. Diese Kriterien reichen aus, um sicherzustellen, dass die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes allein auf Fotografien, die diese Kriterien erfüllen, im Verhältnis zur Anwendung des Normalsatzes auf andere Fotografien die Ausnahme darstellt. Wie der Generalanwalt in Nr. 24 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, schließen es diese Kriterien nämlich aus, dass Fotografien als „Kunstgegenstände“ eingestuft werden können, wenn sie aus einer Massenproduktion stammen, was impliziert, dass die Abzugserstellung spezialisierten Laboren übertragen wird, ohne dass der Fotograf eine Kontrolle über das endgültige Resultat hat.
- 35 Dagegen führte eine Auslegung dieser Bestimmungen dahin gehend, dass die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes sich auf Fotografien beschränkte, die darüber hinaus einen künstlerischen Charakter aufweisen, dazu, dass die Anwendung dieses ermäßigten Satzes vom Urteil der zuständigen nationalen Steuerverwaltung über ihren künstlerischen Wert abhängig wäre, einem Wert, der kein objektives, sondern ein subjektives Merkmal darstellt. Wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, unterliegen nämlich die Anschauungen über den künstlerischen Wert eines Gegenstands im Wesentlichen subjektiven und sich wandelnden Kriterien (Urteile vom 27. Oktober 1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, Rn. 3, und vom 13. Dezember 1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648, Rn. 25).
- 36 Außerdem kann die Auslegung, die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes sei allein Fotografien mit künstlerischem Charakter vorbehalten, zur Folge haben, dass Fotografien wie beispielsweise Fotografien von Familienfeiern wie etwa Hochzeiten hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie nach Ansicht der Steuerverwaltung einen künstlerischen Charakter aufweisen oder nicht, obwohl diese Fotografien gegebenenfalls ähnliche Eigenschaften aufweisen und dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität lässt es jedoch nicht zu, aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Februar 2014, Pro Med Logistik und Pongratz, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 52 und 53).



- 37 Somit spricht auch die Prüfung des Kontexts, in den sich die Bestimmungen, um deren Auslegung ersucht wurde, einfügen, für eine Auslegung dahin gehend, dass jede Fotografie, die die in Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt, für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nach Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie als Kunstgegenstand anzusehen ist, ohne dass diese Einstufung von der Beurteilung ihres künstlerischen Charakters durch die zuständige nationale Steuerverwaltung abhängen kann.
- 38 Was drittens die mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Ziele betrifft, erlaubt es die in ihrem Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a vorgesehene Möglichkeit den Mitgliedstaaten, Lieferungen von Kunstgegenständen durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger steuerlich vorteilhaft zu behandeln, indem darauf der ermäßigte Mehrwertsteuersatz angewandt wird. Vor diesem Hintergrund zielt, wie aus dem 51. Erwägungsgrund dieser Richtlinie hervorgeht, die mit ihr geschaffene Besteuerungsregelung im Bereich der Kunstgegenstände, die eine einheitliche Definition des Begriffs „Kunstgegenstände“ umfasst, darauf ab, Doppelbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.
- 39 Dabei steht eine Auslegung dahin gehend, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz allen Fotografien zugutekommen kann, die die in Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen objektiven Voraussetzungen erfüllen, im Einklang mit dem im 51. Erwägungsgrund dieser Richtlinie genannten Ziel, da dadurch, wie in den Rn. 35 und 36 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, vermieden wird, dass eine Beurteilung des künstlerischen Werts einer bestimmten Fotografie anhand subjektiver und sich wandelnder Kriterien vorgenommen werden muss, eine Beurteilung, der die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen innewohnt.
- 40 Nach alledem ist auf die erste und die dritte Frage zu antworten, dass Fotografien, um als Kunstgegenstände zu gelten, auf die nach Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7 der ermäßigte Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann, die Kriterien in dieser Nr. 7 erfüllen müssen, sie also von ihrem Urheber aufgenommen, von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen und signiert sowie nummeriert worden sein müssen, wobei die Gesamtzahl der Abzüge 30 nicht überschreiten darf, unter Ausschluss jedes weiteren Kriteriums, insbesondere der Beurteilung ihres künstlerischen Charakters durch die zuständige nationale Steuerverwaltung.

### *Zur zweiten Frage*

- 41 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes allein auf Fotografien mit künstlerischem Charakter begrenzt.
- 42 Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nach Art. 98 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Gerichtshof ausgeführt, dass der Wortlaut dieser Bestimmung nicht zu der Auslegung zwingt, dass sich die Anwendung dieses ermäßigten Satzes zwingend auf alle Aspekte einer Kategorie von Leistungen im Sinne des Anhangs III dieser Richtlinie bezieht. So haben die Mitgliedstaaten, sofern der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, die Möglichkeit, konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Leistungen im Sinne des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 25 bis 27, vom 27. Februar 2014, Pro Med Logistik und Pongratz, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 43 und 44, und vom 11. September 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 23).

- 43 Die Möglichkeit einer solchen Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ist u. a. dadurch gerechtfertigt, dass, da dieser Satz die Ausnahme von der Anwendung des von jedem Mitgliedstaat festgelegten Normalsatzes ist, die Beschränkung seiner Anwendung auf konkrete und spezifische Aspekte der fraglichen Leistungskategorie im Einklang mit dem Grundsatz steht, dass Befreiungen und Ausnahmegesetze eng auszulegen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. November 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 44 Die Grundsätze, die sich aus der in den beiden vorstehenden Randnummern angeführten Rechtsprechung ergeben, finden, wie der Generalanwalt in Nr. 31 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, entsprechend auch auf Art. 103 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie Anwendung. Diese Bestimmung erweitert nämlich die sich aus Art. 98 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebende Möglichkeit, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, auf die Lieferung von Kunstgegenständen im Sinne von Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 dieser Richtlinie durch ihren Urheber oder dessen Rechtsnachfolger.
- 45 Entgegen dem, was Regards Photographiques in ihren schriftlichen Erklärungen vorbringt, gebietet Art. 311 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine andere Auslegung ihres Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a. Vielmehr definiert Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 den Begriff „Kunstgegenstand“ für die Anwendung sowohl der Regelung der Differenzbesteuerung als auch der Regelung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes. Somit kann die letztgenannte Bestimmung, wonach die Mitgliedstaaten befugt sind, Fotografien, die unter Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, nicht als Kunstgegenstände anzusehen, nicht die sich aus Art. 103 Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 96 ergebende Möglichkeit ausschließen, die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf eine beschränkte Kategorie dieser Fotografien einzugrenzen, vorausgesetzt, diese Anwendung beachtet die in Rn. 42 des vorliegenden Urteils genannten Anforderungen.
- 46 Demnach unterliegt die den Mitgliedstaaten zuerkannte Möglichkeit, die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf eine beschränkte Kategorie der unter Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallenden Fotografien einzugrenzen, der zweifachen Bedingung, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur konkrete und spezifische Aspekte dieser Fotografien herausgelöst werden und zum anderen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird. Diese Bedingungen sollen sicherstellen, dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und jede Form von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern (vgl. entsprechend Urteile vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 30, und vom 27. Februar 2014, Pro Med Logistik und Pongratz, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 45).
- 47 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende mit den Anforderungen des Unionsrechts vereinbar ist; jedoch ist es Aufgabe des Gerichtshofs, dem nationalen Gericht alle notwendigen Hinweise für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zu geben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 48 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten, dass eine Fotografie nach den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bestimmungen des CGI in ihrer Auslegung durch die Anweisung vom 25. Juni 2003 nur dann als einen künstlerischen Charakter aufweisend angesehen wird, wenn sie von einer offenkundigen schöpferischen Absicht ihres Urhebers zeugt und für die allgemeine Öffentlichkeit von Interesse ist, wobei diese Kriterien durch eine Reihe von Anhaltspunkten präzisiert wurden, die durch diese Anweisung festgelegt wurden, um als Leitfaden für die Beurteilung durch die Steuerverwaltung in jedem Einzelfall zu dienen. Zwar bestimmt die genannte nationale Regelung in dieser Auslegung, dass u. a. Fotografien, die Familienfeste wie Hochzeiten

wiedergeben, grundsätzlich keinen künstlerischen Charakter aufweisen; sie schließt es jedoch nicht aus, dass solche Fotografien ausnahmsweise einen solchen Charakter haben können. Allein Passfotos, Schulfotos und Gruppenfotos werden als keinen künstlerischen Charakter aufweisend angesehen.

- 49 Entsprechend der in Rn. 46 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung müssen Fotografien mit einem künstlerischen Charakter im Sinne dieser nationalen Regelung erstens einen konkreten und spezifischen Aspekt der Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie unterfallenden Fotografien darstellen, was impliziert, dass sie getrennt von den anderen dieser Nummer unterfallenden Fotografien als solche bestimmbar sind. Eine solche Bestimmung setzt voraus, dass in der nationalen Regelung objektive, klare und genaue Kriterien vorhanden sind, die es erlauben, diejenigen Fotografien genau zu bestimmen, denen nach dieser Regelung die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes vorbehalten ist (vgl. entsprechend Urteile vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 33 und 35, vom 27. Februar 2014, Pro Med Logistik und Pongratz, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 47, und vom 9. November 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 25 und 28).
- 50 Wie der Generalanwalt in Nr. 33 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, stellen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bestimmungen des CGI in ihrer Auslegung durch die Anweisung vom 25. Juni 2003 keine objektiven, klaren und genauen Kriterien für die Bestimmung der Fotografien mit künstlerischem Charakter auf, sondern beschränken sich darauf, diese Fotografien auf der Grundlage vager und subjektiver Kriterien in Bezug auf die offenkundige schöpferische Absicht des Urhebers und ein Interesse für die allgemeine Öffentlichkeit, das diese Fotografien aufweisen müssen, abstrakt zu definieren.
- 51 Zwar legt diese nationale Regelung in dieser Auslegung eine Reihe von Anhaltspunkten fest, um die Beurteilung dieser Kriterien zu erleichtern, gleichwohl erlaubt sie es der Steuerverwaltung, auf der Grundlage vager und subjektiver Kriterien ein Urteil über die künstlerische Qualität der betreffenden Fotografien abzugeben, auf dessen Grundlage der steuerliche Vorteil aus der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes gewährt wird oder nicht.
- 52 Somit gestatten es die Kriterien, die mit den im Ausgangsverfahren streitigen Bestimmungen des CGI aufgestellt wurden, in ihrer Auslegung durch die Anweisung vom 25. Juni 2003, die sich auf die offenkundige schöpferische Absicht des Urhebers und auf das Vorhandensein eines Interesses für die allgemeine Öffentlichkeit bezieht, offensichtlich nicht, die Fotografien mit künstlerischem Charakter als solche zu bestimmen und sie von den anderen Fotografien im Sinne von Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu unterscheiden. Daher erfüllen sie die in Rn. 49 des vorliegenden Urteils genannten Anforderungen nicht.
- 53 Zweitens ist, wie sich aus den Erwägungen in Rn. 36 des vorliegenden Urteils ergibt, eine nationale Regelung, die auf der Grundlage solcher Kriterien die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Fotografien mit künstlerischem Charakter beschränkt, auch geeignet, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beeinträchtigen. Deshalb ist festzuhalten, dass eine solche nationale Regelung die in Rn. 46 des vorliegenden Urteils genannten Anforderungen nicht erfüllt.
- 54 Hinsichtlich der Passfotos, Schulfotos und Gruppenfotos, die nach den im Ausgangsverfahren streitigen Bestimmungen des CGI in ihrer Auslegung durch die Anweisung vom 25. Juni 2003 unwiderlegbar als keinen künstlerischen Charakter aufweisend gelten, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Fotografien getrennt von den anderen Anhang IX Teil A Nr. 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie unterfallenden Fotografien als solche bestimmbar sind, und gegebenenfalls, ob der Umstand, dass diese Fotografien in jedem Fall von der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ausgeschlossen sind, mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar ist.

55 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes allein auf Fotografien beschränkt, die einen künstlerischen Charakter aufweisen, sofern das Vorhandensein des künstlerischen Charakters einer Beurteilung der zuständigen nationalen Steuerverwaltung unterliegt, die nicht innerhalb der Grenzen von objektiven, klaren und genauen Kriterien ausgeübt wird, die in der nationalen Regelung bestimmt werden und die es ermöglichen, die Fotografien, denen die genannte Regelung die Anwendung des ermäßigten Satzes vorbehält, genau zu bestimmen, so dass eine Beeinträchtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden wird.

#### *Zur vierten Frage*

56 In Anbetracht der Antwort auf die erste und die dritte Frage ist die vierte Frage nicht zu beantworten.

#### **Kosten**

57 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

- 1. Um als Kunstgegenstände zu gelten, auf die nach Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit ihrem Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7 der ermäßigte Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann, müssen Fotografien die Kriterien in dieser Nr. 7 erfüllen, also von ihrem Urheber aufgenommen, von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen und signiert sowie nummeriert worden sein, wobei die Gesamtzahl der Abzüge 30 nicht überschreiten darf, unter Ausschluss jedes weiteren Kriteriums, insbesondere der Beurteilung ihres künstlerischen Charakters durch die zuständige nationale Steuerverwaltung.**
- 2. Art. 103 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 311 Abs. 1 Nr. 2 und ihrem Anhang IX Teil A Nr. 7 ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes allein auf Fotografien beschränkt, die einen künstlerischen Charakter aufweisen, sofern das Vorhandensein des künstlerischen Charakters einer Beurteilung der zuständigen nationalen Steuerverwaltung unterliegt, die nicht innerhalb der Grenzen von objektiven, klaren und genauen Kriterien ausgeübt wird, die in der nationalen Regelung bestimmt werden und die es ermöglichen, die Fotografien, denen die genannte Regelung die Anwendung des ermäßigten Satzes vorbehält, genau zu bestimmen, so dass eine Beeinträchtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermieden wird.**

Unterschriften