

Übermittlung einer Botschaft verbunden ist, mit der das Publikum — zum Zweck der Erhöhung des Absatzes — über die Existenz und die Eigenschaften des Erzeugnisses oder der Dienstleistung, um die es bei diesem Vorgang geht, unterrichtet werden soll. Das gleiche gilt für jeden Vorgang, der untrennbar zu einer Werbekampagne gehört und daher zur Übermittlung der Wer-

bebotschaft beiträgt, was der Fall ist, wenn vom Leistungserbringer im Rahmen einer Werbekampagne bewegliche Sachen an den Empfänger verkauft werden oder wenn Leistungen bei verschiedenen „public-relation“-Veranstaltungen erbracht werden, auch wenn mit diesen Sachen und Leistungen, bei isolierter Betrachtung, die Übermittlung einer Werbebotschaft nicht verbunden ist.

SITZUNGSBERICHT in der Rechtssache C-69/92 *

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Das Gemeinschaftsrecht*

1. In der siebten Begründungserwägung der 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) heißt es:

„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 Dienstlei-

stung 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.“

2. Entsprechend dem so umschriebenen Ziel bestimmt Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit ... hat ...“

3. In Absatz 2 dieses Artikels sind eine Reihe von Ausnahmen von diesem Grund-

* Verfahrenssprache: Französisch.

satz vorgesehen. 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 ...“

4. Den Akten ist zu entnehmen, daß die Kommission zur Auslegung der in der genannten Vorschrift enthaltenen Wendung „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ 1980 im Mehrwertsteuerausschuß ein Arbeitspapier (Nr. 21, Ref. XV/35/80) verteilte, das folgenden Wortlaut hat:

„Nach Ansicht der Dienststellen der Kommission erfaßt die Vorschrift eindeutig Dienstleistungen, mit denen für bestimmte Gegenstände oder Dienste Werbung (Reklame) gemacht werden soll; dazu gehören auch die Tätigkeiten der Werbevermittler und der Werbeagenturen. Darunter sind Dienstleistungen zu verstehen, die die Adressaten der

Werbung unmittelbar oder mittelbar veranlassen sollen, Gegenstände zu kaufen oder Dienste zu beanspruchen. Insbesondere handelt es sich um die folgenden Dienstleistungen:

- Ratschläge bei der Werbung, Entwurf, Vorbereitung und Ausarbeitung von Werbevorgängen;
- die Herstellung von Werbeträgern;
- die Durchführung der Werbetätigkeit.

Die Vorschrift erfaßt nicht nur die geschäftliche Werbung im eigentlichen Sinn, sondern auch Dienstleistungen, mit denen nicht unmittelbar für bestimmte Gegenstände oder Dienste geworben werden soll, die aber als geschäftliche Anzeigen eine mittelbare Werbewirkung haben können, wie beispielsweise Finanzanzeigen der Banken, Anzeigen über freie Stellen oder über Gegenstände von Unternehmen, Anzeigen über die Änderung der Anschriften von Räumlichkeiten freiberuflich tätiger Personen.“

B — Die luxemburgische Regelung und die luxemburgische Verwaltungspraxis

5. Den Akten ist zu entnehmen, daß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe c des luxemburgischen Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Februar 1979 Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie entspricht.

6. Die großherzogliche Verordnung vom 7. März 1980, in der der ermäßigte Mehrwertsteuersatz und die für seine Anwendung geltenden Voraussetzungen festgelegt wurden, grenzt die verschiedenen, nach dem ermäßigten Satz steuerbaren Vorgänge voneinander ab. Nach seinem Artikel 4 Buchstabe e sind Leistungen auf dem Gebiet der Werbung

würden in dem Land besteuert, in dem sie tatsächlich erbracht würden; c) die Vermietung von Werbeflächen, die keine Leistung auf dem Gebiet der Werbung darstelle.

II — Vorverfahren

„alle Arten von Werbung, insbesondere die Werbung, die in Zeitungen, regelmäßig erscheinenden Veröffentlichungen, Büchern, Broschüren, Programmen für Konzerte, Theater und andere Aufführungen enthalten ist, die mit Hilfe normaler Anschläge oder Lichtreklame vorgenommen wird, die bei Film- oder Lichtbilderaufführungen, im Fernsehen oder im Radio erfolgt ...“

7. Einem in Beantwortung eines Auskunftsersuchens an die Kommission gerichteten Schreiben der luxemburgischen Regierung vom 6. Dezember 1988 ist zu entnehmen, daß die Verwaltung des Großherzogtums diesen Artikel dahin versteht, daß der ermäßigte Satz insbesondere für Dienstleistungen gilt, die Ratschläge für die Werbung, den Entwurf, die Vorbereitung und die Ausarbeitung von Werbeaktionen, die Bereitstellung von Werbeträgern und die Durchführung der entsprechenden Werbeaktion einschließlich der Familienanzeigen sowie offizieller Verlautbarungen und aller übrigen vergleichbaren Anzeigen zum Gegenstand haben.

8. Dagegen erfaßt Artikel 4 Buchstabe e der großherzoglichen Verordnung nach dieser von der Verwaltung vertretenen Auslegung nicht: a) den Verkauf beweglicher Sachen im Rahmen einer Werbekampagne; dafür sei der in Artikel 8 der Sechsten Richtlinie festgelegte Ort der Besteuerung maßgebend; b) die im Rahmen von „public relation“ bei Veranstaltungen wie Pressekonferenzen, Seminaren, Cocktailempfängen, Erholungstagungen usw. erbrachten Leistungen; diese Leistungen

9. Die Kommission war der Auffassung, daß die nach der großherzoglichen Verordnung gemäß ihrer Anwendung durch die großherzogliche Verwaltung im Rahmen der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung geltende Unterscheidung gegen Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie verstoße. Sie forderte deshalb die luxemburgische Regierung in einem Schreiben vom 20. Oktober 1989 gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag auf, innerhalb von zwei Monaten nach Zugang dieses Schreibens Stellung zu nehmen.

10. In ihrem Antwortschreiben vom 12. Februar 1990 vertrat die Regierung des Großherzogtums Luxemburg — unter gleichzeitigem Hinweis darauf, daß der Wortlaut der luxemburgischen Bestimmung eine weite Auslegung des Begriffes „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ nicht ausschließe — die Ansicht: a) Die von ihrer Verwaltung für richtig gehaltene enge Auslegung sei mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, denn sie stütze sich auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteil vom 14. Mai 1985 in der Rechtssache 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Slg. 1985, 1405); b) diese Auslegung werde durch die von den Dienststellen der Kommission im Mehrwertsteuerauschuß abgegebene Stellungnahme bekräftigt; c) der Ausschluß der Lieferung von Gegenständen erkläre sich daraus, daß sich die Auslegung durch die Verwaltung auf den Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ beziehe. Außerdem erklärte die

luxemburgische Regierung, für die von einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Werbekampagne vorgenommene *Lieferung* von Gegenständen seien die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über den Ort der Besteuerung bei Lieferungen von Gegenständen maßgebend (Artikel 8 und 5 Absatz 1 der Richtlinie).

11. Da die Kommission die von der Regierung des Großherzogtums Luxemburg vorgebrachten Argumente nicht überzeugend fand, richtete sie mit Schreiben vom 6. September 1991 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an sie, in der sie sie, unter Wiederholung des im Aufforderungsschreiben dargelegten Standpunkts, dazu aufforderte, innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung der Stellungnahme die zu ihrer Befolgung notwendigen Maßnahmen zu ergreifen.

12. Da auf diese Stellungnahme keine Antwort gegeben wurde, hat die Kommission das vorliegende Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.

III — Schriftliches Verfahren und Anträge der Kommission

13. Die Klageschrift der Kommission ist am 6. März 1992 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

14. Das Großherzogtum Luxemburg, dem die Klage ordnungsgemäß zugestellt worden ist, hat nicht fristgerecht geantwortet. Die Kommission hat daraufhin beantragt, ihren Klageanträgen stattzugeben.

15. Die *Kommission* beantragt,

— festzustellen, daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch seine Verpflichtungen aus der Sechsten Richtlinie und dem EWG-Vertrag verletzt hat, daß es eine Reihe wirtschaftlicher Vorgänge (namentlich Pressekonferenzen, Seminare, Cocktailempfänge, Erholungstagungen und die Vermietung von Werbeflächen) von dem in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ ausnimmt;

— dem Großherzogtum Luxemburg die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

16. Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

IV — Vorbringen der Kommission

17. Die Kommission führt aus, Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie sei eine Kollisionsnorm und deshalb müsse die darin enthaltene Wendung „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ einheitlich ausgelegt werden, damit es nicht — was bei unterschiedlichen Auslegungen möglich wäre — zu Doppelbesteuerungen oder dazu komme, daß die Besteuerung unterbleibe. Daher sei es wichtig, die Kriterien zu bestimmen, nach denen sich diese einheitliche Auslegung zu richten habe.

18. Insofern seien weder der siebten Begründungserwägung noch dem Wortlaut des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie Anhaltspunkte zu entnehmen. Darüber hinaus liefere auch der Geist der Sechsten Richtlinie keinerlei Anhaltspunkte.

19. In einer solchen Lage sei — wie die Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteil vom 14. Mai 1985 in der Rechtssache Van Dijk's Boekhuis, a. a. O., Randnrn. 19 und 20) klarmache — auf den allgemeinen Sprachgebrauch abzustellen. Danach werde aber nicht zwischen Werbeleistungen im strengen Sinn einerseits und Leistungen zur Absatzförderung andererseits unterschieden. Leistungen auf dem Gebiet der Werbung seien vielmehr alle Leistungen, die von einem Werbeunternehmen seinem Kunden gegenüber erbracht würden. Alle diese Tätigkeiten verfolgten den Zweck, die Tätigkeiten des Leistungsempfängers zu fördern.

20. So gesehen könne die enge Auslegung des Begriffes „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“, die Artikel 4 Buchstabe e der großherzoglichen Verordnung vom 7. März 1980 und der sich darauf beziehenden luxemburgischen Verwaltungspraxis zugrunde liege, eine Rechtsunsicherheit oder eine Doppelbesteuerung nach sich ziehen (bzw. gegebenenfalls dazu führen, daß die Besteuerung unterbleibt). Diese Probleme stellten sich auch, weil die luxemburgische Auslegung von der in den anderen Mitgliedstaaten vertretenen abweiche.

21. Außerdem sei der Standpunkt der luxemburgischen Behörden nicht berechtigt, daß die enge, der großherzoglichen Verordnung vom 7. März 1980 zugrunde liegende Auslegung auf die Stellungnahme gestützt werden könne, die die Dienststellen der Kommission im Mehrwertsteuerausschuß abgegeben hätten. Nach dieser Stellungnahme gelte vielmehr für Werbeleistungen eine außerordentlich weitgehende Definition, denn sie erfasse sogar Zeitungsanzeigen, die, auch wenn sie nicht von einer Werbeagentur stammten, Werbewirkung haben könnten. In der Stellungnahme der Kommission sei übrigens u. a. von der „Durchführung der Werbeaktion“ die Rede; dies erfasse sicherlich auch die Veranstaltung einer Werbekampa-

gne, bei der es nicht nur zu Dienstleistungen im strengen Wortsinn kommen könne, sondern auch zur Lieferung bestimmter Gegenstände, z. B. wenn bei einer Werbekampagne Muster verteilt würden, ein Cocktailempfang veranstaltet werde usw.

22. Nicht vertretbar sei die Ansicht der Behörden des Großherzogtums, es müsse bei den von einem Werbeagenten vorgenommenen Handlungen zwischen der Lieferung von Gegenständen (deren Besteuerungsort sich nach Artikel 8 richte) und der Leistung von Diensten (für die Artikel 9 den Besteuerungsort bestimme) unterschieden werden. Die Regierung des Großherzogtums vermenge zwei völlig verschiedene Tätigkeiten. Wenn jemand, der eine Werbeleistung erbringe, im Rahmen einer Werbekampagne die Lieferung von Gegenständen in Rechnung stelle, sei er ein Vermittler zwischen dem Steuerpflichtigen, dessen Tätigkeit in der Lieferung der Gegenstände bestehe, und dem Empfänger des Gegenstands.

23. Die Artikel 8 und 9 der Sechsten Richtlinie erwähnten viele Leistungen, die auch Teil von Werbeleistungen sein könnten (Beförderung, Lieferung von Gegenständen ...); dies bedeute aber nicht, daß die Richtlinie für diese Leistungen, was die Bestimmung des Besteuerungsortes angehe, eine unterschiedliche Behandlung vorsehe. Weil sie als Leistungen auf dem Gebiet der Werbung anzusehen seien, fielen sie vielmehr in den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e; jede andere Lösung würde dagegen willkürliches Handeln der Verwaltung ermöglichen und Ungleichheiten zwischen den Mitgliedstaaten nach sich ziehen.

C. N. Kakouris
Berichterstatte