

|

## 61992J0069

URTEIL DES GERICHTSHOFES VOM 17. NOVEMBER 1993. - KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN GEGEN GROSSHERZOGTUM LUXEMBURG. - MEHRWERTSTEUER - SECHSTE RICHTLINIE - LEISTUNGEN AUF DEM GEBIET DER WERBUNG. - RECHTSSACHE C-69/92.

*Sammlung der Rechtsprechung 1993 Seite I-05907*

Leitsätze  
Entscheidungsgründe  
Kostenentscheidung  
Tenor

### Schlüsselwörter

++++

*Steuerrecht ° Harmonisierung ° Umsatzsteuern ° Gemeinsames Mehrwertsteuersystem ° Dienstleistungen ° Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts ° "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" im Sinne der Sechsten Richtlinie ° Begriff ° Vorgang im Rahmen einer Werbekampagne oder einer "public-relation"-Aktion*

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

### Leitsätze

*Bei dem Begriff "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie (77/388) betreffend den steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt für bestimmte Dienstleistungen handelt es sich um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff, der einheitlich ausgelegt werden muß, um eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung, die sich aus unterschiedlichen Auslegungen ergeben könnte, zu verhindern.*

*Unter diesen Begriff fällt ein Vorgang wie der im Rahmen einer Werbekampagne vom Leistungserbringer dem Empfänger gegenüber vorgenommene Verkauf beweglicher Gegenstände, die unentgeltlich an die Verbraucher verteilt oder an sie zu einem herabgesetzten Preis abgegeben werden, oder die Veranstaltung eines Cocktailempfangs, einer Pressekonferenz, eines Seminars, einer Erholungstagung oder andere "public-relation"-Aktionen, wenn mit diesem Vorgang die 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 Werbebotschaft 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.

## Entscheidungsgründe

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 6. März 1992 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch gegen seine Verpflichtungen aus 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) und aus dem EWG-Vertrag verstossen hat, daß es eine Reihe wirtschaftlicher Vorgänge (insbesondere Pressekonferenzen, Seminare, Cocktailempfänge, Erholungstagungen und die Vermietung von Werbeflächen) von dem in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dieser Richtlinie enthaltenen Begriff "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" ausgenommen hat.

2 In der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie, die sich mit dem Problem des Ortes des steuerbaren Umsatzes befasst, das ° insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstands mit Montage und der Dienstleistungen ° zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt hat, heisst es:

"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."

3 Zu diesem Zweck bestimmt Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie:

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

4 Absatz 2 dieses Artikels enthält eine Reihe von Ausnahmen von diesem Grundsatz. Zu den Leistungen auf dem Gebiet der Werbung bestimmt er folgendes:

"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 ..."

5 Die zuletzt genannte Bestimmung wurde in den Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe e des luxemburgischen Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Februar 1979 (Mémorial A, Nr. 23, S. 453) übernommen. In der Großherzoglichen Verordnung vom 7. März 1980 über die Grenzen und die Anwendungsbedingungen des ermässigten Mehrwertsteuersatzes (Mémorial A, Nr. 16, S. 238) werden die verschiedenen Vorgänge abgegrenzt, für die der ermässigte Steuersatz gilt. Nach seinem Artikel 4 Buchstabe e gelten als Leistungen auf dem Gebiet der Werbung "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 ...".

6 Den Akten ist zu entnehmen, daß die luxemburgische Verwaltung auf ein Auskunftersuchen der Kommission in einem Schreiben vom 6. Dezember 1988 erklärte, nach ihrer Auslegung erfasse Artikel 4 Buchstabe e der Großherzoglichen Verordnung nicht:

- a) den Verkauf beweglicher Sachen im Rahmen einer Werbekampagne; dafür sei der in Artikel 8 der Sechsten Richtlinie festgelegte Ort der Besteuerung maßgeblich;
- b) die im Rahmen von "public relation" bei Veranstaltungen wie Pressekonferenzen, Seminaren, Cocktailempfängen, Erholungstagungen usw. erbrachten Leistungen; diese Leistungen 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.

7 Da die Kommission der Meinung ist, daß die in der Großherzoglichen Verordnung vorgenommene Unterscheidung zwischen Leistungen auf dem Gebiet der Werbung in der von der luxemburgischen Verwaltung praktizierten Anwendung gegen Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie verstosse, leitete sie am 20. Oktober 1989 mit der an das Großherzogtum Luxemburg gerichteten Aufforderung, Stellung zu nehmen, das Verfahren gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag ein.

8 Die Regierung des Großherzogtums vertrat in ihrem Antwortschreiben vom 12. Februar 1990 die Ansicht, daß

- a) die von ihrer Verwaltung für richtig gehaltene enge Auslegung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei, denn sie finde in der Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteil vom 14. Mai 1985 in der Rechtssache 139/84, Van Dijk' s Bökhuys, Slg. 1985, 1405) eine Stütze;
- b) diese Auslegung durch eine Stellungnahme bekräftigt werde, die von den Dienststellen der Kommission im Mehrwertsteuerausschuß abgegeben worden sei;
- c) sich der Ausschluß der Lieferung von Gegenständen im Rahmen einer Werbekampagne dadurch erkläre, daß sich die von der Verwaltung vertretene Auslegung auf den Begriff "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" beziehe.

9 Da die Kommission die von der luxemburgischen Regierung vorgebrachten Argumente nicht überzeugend fand, gab sie am 6. September 1991 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, die ohne Antwort blieb. Daraufhin hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

10 Das Großherzogtum Luxemburg, gegen das ordnungsgemäß Klage erhoben worden ist, hat keine Klagebeantwortung innerhalb der vorgesehenen Frist eingereicht. Unter Berufung auf Artikel 94 § 1 der Verfahrensordnung hat die Kommission Versäumnisurteil beantragt.

11 Wegen weiterer Einzelheiten des Verfahrensablaufs und des Parteivorbringens wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

12 Im vorliegenden Fall entscheidet der Gerichtshof durch Versäumnisurteil. Er hat daher gemäß Artikel 94 § 2 der Verfahrensordnung zu prüfen, ob die Klage zulässig ist und ob die Anträge der Klägerin begründet erscheinen.

13 Was die Zulässigkeit angeht, so ist darauf hinzuweisen, daß nach ständiger Rechtsprechung (vgl. insbesondere Urteil vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-210/91, Kommission/Republik Griechenland, Slg. 1992, I-6735, Randnr. 10) eine nach Artikel 169 EWG-Vertrag erhobene Klage nur auf Gründe gestützt werden kann, die schon in der mit Gründen versehenen Stellungnahme angeführt worden sind. Im vorliegenden Fall hat die mit Gründen versehene Stellungnahme den Vorwurf in bezug auf die Vermietung von Werbeflächen nicht erwähnt. Er ist also unzulässig.

14 Was die Vorwürfe angeht, die sich auf den Verkauf beweglicher Sachen im Rahmen einer Werbekampagne und auf die bei verschiedenen "public-relation"-Veranstaltungen geleisteten Dienste (Pressekonferenzen, Seminare, Cocktailempfänge, Erholungstagungen usw.) beziehen, so ist zu prüfen, ob in den betreffenden Vorgängen Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie zu sehen sind.

15 Dieser Artikel ist eine Kollisionsnorm, die den Ort der Besteuerung von Leistungen auf dem Gebiet der Werbung festlegt und somit die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten voneinander abgrenzt. Daraus folgt, daß es sich bei dem Begriff "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff handelt, der einheitlich ausgelegt werden muß, um eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung, die sich aus unterschiedlichen Auslegungen ergeben könnte, zu verhindern.

16 Wie sich der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie entnehmen lässt, 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. Soweit 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 also nach Ansicht des Gemeinschaftsgesetzgebers angezeigt, daß auch die Mehrwertsteuer auf die Werbeleistung vom Empfänger an diesen Staat entrichtet wird. Diese Überlegung ist eines der Elemente, die bei der Auslegung des in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffes "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" zu berücksichtigen sind.

17 Mit dem Begriff der Werbung ist notwendigerweise die Verbreitung einer Botschaft verbunden, die dazu dient, die Verbraucher von der Existenz und den Eigenschaften eines Erzeugnisses oder einer Dienstleistung zu unterrichten, um so den Absatz zu erhöhen; gewöhnlich wird diese Botschaft mit Hilfe von Worten, Schriften und/oder Bildern über die Presse, den Rundfunk und/oder das Fernsehen verbreitet, die Verbreitung kann aber auch durch ° teilweise oder sogar ausschließliche ° Verwendung anderer Mittel erfolgen.

18 Werden ausschließlich andere Mittel verwendet, so sind für die Entscheidung, ob der fragliche Vorgang 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. Ein solcher Umstand, der es erlaubt, eine Leistung als Leistung auf dem Gebiet "Werbung" anzusehen, ist darin zu erblicken, daß die eingesetzten Mittel von einer Werbeagentur geliefert worden sind. Diese Eigenschaft des Dienstleistenden ist aber keine unerläßliche Voraussetzung für die Bewertung. Es kann nämlich nicht ausgeschlossen werden, daß eine Leistung auf dem Gebiet der Werbung von einem Unternehmen erbracht wird, das sich nicht ausschließlich und nicht einmal hauptsächlich mit Werbung befasst, auch wenn ein solcher Fall wenig wahrscheinlich ist.

19 Ist mit einem Vorgang wie mit dem im Rahmen einer Werbekampagne vom Leistungserbringer dem Empfänger gegenüber vorgenommenen Verkauf beweglicher Gegenstände, die unentgeltlich an die Verbraucher verteilt oder an sie zu einem herabgesetzten Preis abgegeben werden, oder mit der Veranstaltung eines Cocktailempfangs, einer Pressekonferenz, eines Seminars, einer Erholungstagung oder anderen "public-relation"-Aktionen die Übermittlung einer Botschaft verbunden, 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, so reicht dies also aus, um von einer Leistung auf dem Gebiet der Werbung im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie sprechen zu können.

20 Das gleiche gilt für jeden Vorgang, der untrennbar zu einer Werbekampagne gehört und daher zur Übermittlung der Werbebotschaft beiträgt. So verhält es sich, 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.

21 Nach alledem steht fest, daß das Großherzogtum Luxemburg dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Sechsten Richtlinie und aus dem EWG-Vertrag verstossen hat, daß es den Verkauf beweglicher Sachen im Rahmen einer Werbekampagne und die im Rahmen verschiedener "public-relation"-Veranstaltungen wie Pressekonferenzen, Seminare, Cocktailempfänge, Erholungstagungen usw. erbrachten Leistungen vom Begriff "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der genannten Richtlinie ausgenommen hat, selbst wenn diese Vorgänge entweder die Übermittlung einer Werbebotschaft umfassen oder mit dieser Übermittlung untrennbar verbunden sind.

## **Kostenentscheidung**

*Kosten*

22 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Großherzogtum Luxemburg im wesentlichen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

## **Tenor**

*Aus diesen Gründen*

*hat*

## DER GERICHTSHOF

für Recht erkannt und entschieden:

1) Das Großherzogtum Luxemburg hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus 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 und aus dem EWG-Vertrag verstossen, daß es den Verkauf beweglicher Sachen im Rahmen einer Werbekampagne und die im Rahmen verschiedener "public-relation"-Veranstaltungen wie Pressekonferenzen, Seminare, Cocktailempfänge, Erholungstagungen usw. erbrachten Leistungen vom Begriff "Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der genannten Richtlinie ausgenommen hat, selbst wenn diese Vorgänge entweder die Übermittlung einer Werbebotschaft umfassen oder mit dieser Übermittlung untrennbar verbunden sind.

2) Das Großherzogtum Luxemburg trägt die Kosten des Verfahrens.