EuGH v. 09.03.2006 - C-114/05

Mehrwertsteuer: Dienstleistungen eines Veranstalters im Rahmen von Messen und Ausstellungen

Leitsatz

[1]Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster 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 die umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, unter die in dieser Bestimmung genannte Kategorie von Dienstleistungen fällt.

Gesetz(e):

Richtlinie 77/388/EWG Art. 9 Abs. 2

Instanzenzug:

EuGH C-114/05 (Verfahrensverlauf) EuGH - C-114/05, Verfahrensverlauf

Gründe

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 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).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Minister für Wirtschaft, Finanzen und Industrie) und der Gesellschaft Gillan Beach Ltd mit Sitz im Vereinigten Königreich über die Erstattung der Mehrwertsteuer, die diese Gesellschaft beim Erwerb von Waren und Dienstleistungen in Frankreich für die Veranstaltung zweier Schiffsmessen 1993 in Nizza entrichtete.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 1 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11) bestimmt:

"Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der in dem Zeitraum nach Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung - seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat ..."

4 Artikel 2 der Achten Richtlinie lautet:

"Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwert-

1 Quelle: Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften in L-2925 Luxemburg

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

steuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Buchstabe b) bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden."

5 Zur Bestimmung des Ortes eines steuerbaren Umsatzes heißt es in Artikel 9 der Sechsten Richtlinie:

"(1) 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.

(2) Es gilt jedoch:

a) als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist;

b) ...

c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden:

Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten,

..."

Nationales Recht

6 Artikel 259 A des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI), der durch Artikel 28 des Steuerberichtigungsgesetzes für 1978 Nr. 78-1240 vom 29. Dezember 1978 (JORF vom 30. Dezember 1978, S. 4385) zur Umsetzung des Artikels 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in das nationale Recht eingeführt wurde, bestimmt:

"Abweichend von Artikel 259 gilt Frankreich als Ort der folgenden Dienstleistungen:

...

(4) Folgende Dienstleistungen, wenn sie in Frankreich tatsächlich bewirkt werden:

Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts und der Unterhaltung und damit zusammenhängende Dienstleistungen sowie ihre Organisation.

..."

7 Artikel 242-0 M des Anhangs II des CGI, mit dem Artikel 1 der Achten Richtlinie in das innerstaatliche Recht umgesetzt wurde, sieht vor:

"1. Im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen kann die ihnen ordnungsgemäß in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer erstattet werden, wenn sie in dem Quartal oder Kalenderjahr, auf das sich der Erstattungsantrag bezieht, in Frankreich weder ihren Geschäftssitz noch eine feste Niederlassung oder, in Ermangelung dessen, ihren Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hatten und dort im gleichen Zeitraum keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, die in

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer im Sinne der Artikel 256, 256 A bis 258 B, 259 bis 259 C des [CGI] fallen.

2. ..."

Die Weisung 3 A-13-85 der Generaldirektion für Steuern vom 22. Juli 1985 bestimmt, dass Dienstleistungen, die anlässlich von Messen, Ausstellungen, Kunstausstellungen und anderen Veranstaltungen erbracht werden, unter 259 A CGI fallen und daher als in Frankreich erbracht gelten. Ebenso bestimmt die Weisung 3 D-2-99 der Generaldirektion für Steuern vom 15. Juli 1999, dass die Erbringung eines komplexen Bündels von Dienstleistungen an einen Aussteller im Rahmen einer Handelsmesse oder ähnlichen Veranstaltung unter Artikel 259 A Absatz 4 CGI fällt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

9 Die Gillan Beach Ltd veranstaltete in Nizza zwei Schiffsmessen, die vom 18. bis 20. Februar und vom 25. bis 27. Mai 1993 stattfanden. Sie erbrachte den Ausstellern umfassende Dienstleistungen, die u. a. in der Einrichtung und Bereitstellung von Ständen und Kommunikationsmitteln, dem Hostessendienst sowie der Vermietung und Überwachung der Anlegestellen für die ausgestellten Schiffe bestanden.

10 Am 25. Oktober 1993 beantragte die Gillan Beach Ltd nach Artikel 242-0 M des Anhangs II des CGI die Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf den Preis der Waren und Dienstleistungen, die sie in Frankreich für die Veranstaltung der genannten Schiffsmessen erworben hatte, erhoben worden war. Dieser Antrag wurde von der Steuerverwaltung mit der Begründung abgelehnt, dass die Veranstaltung von Messen und Ausstellungen, wenn sie tatsächlich in Frankreich erfolge, eine Dienstleistung sei, die nach der nationalen Vorschrift, mit der Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie in das innerstaatliche Recht umgesetzt worden sei, als in Frankreich erbracht gelte. Die Steuerverwaltung war daher der Ansicht, dass die für die Erstattung der Mehrwertsteuer nach der Achten Richtlinie erforderlichen Voraussetzungen im Ausgangsverfahren nicht vorlägen.

11 Das von der Gillan Beach Ltd angerufene Tribunal administratif Paris entschied, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Mehrwertsteuer dieser Gesellschaft zu erstatten sei. Nachdem dieses Urteil von der Cour administrative d'appel Paris bestätigt worden war, legte der Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie Kassationsbeschwerde beim Conseil d'État ein.

12 Da der Conseil d'État eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits für erforderlich hielt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Kann eine umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie, Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a dieser Richtlinie oder irgendeine andere in diesem Artikel 9 Absatz 2 erwähnte Kategorie von Dienstleistungen fallen?

Zur Vorlagefrage

13 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, unter eine der in dieser Bestimmung genannten Kategorien von Dienstleistungen fällt.

14 Artikel 9 der Sechsten Richtlinie enthält Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts. Während in Absatz 1 insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt ist, listet Absatz 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte auf. 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.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

1985, 2251, Randnr. 14, vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94, Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20, vom 6. März 1997 in der Rechtssache C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Slg. 1997, I-1195, Randnr. 10, undvom 12. Mai 2005 in der Rechtssache C-452/03, RAL [Channel Islands] u. a., Slg. 2005, I-3947, Randnr. 23).

15 Zum Verhältnis zwischen den Absätzen 1 und 2 des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof entschieden, dass Absatz 1 keinen Vorrang gegenüber Absatz 2 hat. In jedem Einzelfall stellt sich vielmehr die Frage, ob eine der Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 einschlägig ist. Andernfalls gilt Absatz 1 (Urteile Dudda, Randnr. 21, Linthorst, Pouwels en Scheres, Randnr. 11, und RAL [Channel Islands] u. a., Randnr. 24).

16 Daher ist der Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 unter Berücksichtigung seines Zweckes zu bestimmen, der sich aus der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie ergibt, die wie folgt 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."

17 Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie zielt also in seiner Gesamtheit darauf ab, eine Sonderregelung für Dienstleistungen zu schaffen, die zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden und deren Kosten in den Preis der Waren eingehen.

18 Ein entsprechender Zweck liegt auch Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie zugrunde, wonach als Ort von Dienstleistungen auf dem Gebiet u. a. der Künste, des Sports oder der Unterhaltung sowie der mit diesen zusammenhängenden Tätigkeiten der Ort gilt, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden. Nach Auffassung des Gemeinschaftsgesetzgebers soll nämlich, wenn der Leistende seine Dienstleistungen in dem Staat erbringt, in dem derartige Leistungen tatsächlich bewirkt werden, und wenn der Veranstalter die Mehrwertsteuer, die der Endverbraucher entrichtet, in demselben Staat einnimmt, die Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage die Gesamtheit dieser Leistungen ist, deren Kosten in den von diesem Verbraucher gezahlten Preis für die umfassende Leistung eingehen, an diesen Staat und nicht an denjenigen Staat entrichtet werden, in dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Urteil Dudda, Randnr. 24).

19 Eine bestimmte Leistung fällt nicht nur dann unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie, wenn sie ein besonderes, z. B. künstlerisches oder sportliches, Niveau hat; auch fallen unter diese Bestimmung nicht nur Leistungen, die sich auf Tätigkeiten auf dem Gebiet insbesondere der Kunst, des Sports oder der Unterhaltung beziehen, sondern auch solche, die sich auf nur ähnliche Tätigkeiten beziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Dudda, Randnr. 25).

20 Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist eine Kollisionsnorm, die den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen festlegt und somit die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten voneinander abgrenzt. Daraus folgt, dass es sich bei dem Begriff der ähnlichen Tätigkeiten um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff handelt, der einheitlich ausgelegt werden muss, um eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung zu verhindern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. November 1993 in der Rechtssache C-68/92, Kommission/Frankreich, Slg. 1993, I-5881, Randnr. 14).

21 Bei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift ist nicht nur der Wortlaut dieser Vorschrift zu berücksichtigen, sondern auch der Zusammenhang, in dem sie steht, und die Ziele, die mit der Re-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gelung verfolgt werden, zu der sie gehört (vgl. insbesondere Urteil vom 7. Juni 2005 in der Rechtssache C-17/03, VEMW u. a., Slg. 2005, I-4983, Randnr. 41).

22 Unter Berücksichtigung des vom Gemeinschaftsgesetzgeber verfolgten Zieles, das in Randnummer 18 des vorliegenden Urteils erläutert worden ist und darin besteht, den Ort des steuerbaren Umsatzes in dem Mitgliedstaat festzulegen, in dessen Gebiet die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, unabhängig davon, wo der Dienstleistende seinen Sitz hat, ist eine Tätigkeit als ähnlich im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie anzusehen, wenn sie Merkmale aufweist, die auch die anderen in dieser Bestimmung genannten Kategorien von Tätigkeiten besitzen und die es angesichts dieses Zieles rechtfertigen, dass diese Tätigkeiten unter die genannte Bestimmung fallen.

23 Wie die französische Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften ausgeführt haben, beruhen die gemeinsamen Merkmale, die die verschiedenen Kategorien von Dienstleistungen in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie aufweisen, auf der Komplexität der betreffenden Dienstleistungen, die mehrere Leistungen umfassen, sowie auf der Tatsache, dass diese Dienstleistungen in der Regel einer Vielzahl von Empfängern erbracht werden, nämlich allen Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen.

24 Diese unterschiedlichen Kategorien von Dienstleistungen haben ebenfalls gemeinsam, dass sie im Allgemeinen anlässlich punktueller Veranstaltungen erbracht werden und der Ort, an dem diese komplexen Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, grundsätzlich einfach festzustellen ist, weil die Veranstaltungen an einem bestimmten Ort stattfinden.

25 Eine Ausstellung oder Messe ist unabhängig von ihrem Thema darauf gerichtet, einer Vielzahl von Empfängern grundsätzlich an einem einzigen Ort und zu einer bestimmten Zeit verschiedene, komplexe Dienstleistungen zu erbringen, um u. a. Informationen, Waren oder Ereignisse so zu präsentieren, dass für sie bei den Besuchern geworben wird. Unter diesen Umständen fallen eine Ausstellung oder Messe unter die ähnlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie.

26 Die Dienstleistungen, die die in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie genannten Tätigkeiten zum Gegenstand haben, schließen die Leistungen mit ein, die von den Veranstaltern dieser Tätigkeiten und der ihnen gleichzustellenden Tätigkeiten erbracht werden.

27 Folglich ist die umfassende Leistung, die ein Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, als zu den in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich genannten Dienstleistungen gehörend anzusehen.

28 Angesichts der dieser Bestimmung in Randnummer 25 des vorliegenden Urteils gegebenen Auslegung, die ausreicht, um den Ort der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leistung zu bestimmen, ist nicht über die Frage zu entscheiden, ob diese Leistung darüber hinaus unter irgendeine andere in Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie erwähnte Kategorie von Dienstleistungen fällt.

29 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, unter die in dieser Bestimmung genannte Kategorie von Dienstleistungen fällt.

Kostenentscheidung:

Kosten

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

30 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
BMF 4.2.2011 - S 7117
BMF 1.10.2010 - S 7015
BMF 4.9.2009 - S 7117
BMF 4.9.2009 - S 7117
BayLfSt 21.12.2007 - S 7500
Bundesministerium der Finanzen 20.4.2007 - S 7279
BMF 20.12.2006 - S 7279
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 7.7.2016 - 5 K 2111/12 U
BFH 29.8.2012 - XI R 19/09
BFH 1.12.2010 - XI R 27/09
FG Hessen 25.11.2008 - 6 K 2542/01
BFH 24.1.2008 - V R 13/05
BFH 24.1.2008 - V R 12/05

Fundstelle(n):
NWB VAAAB-83172

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.