

Arrêt de la Cour
Rechtssache C-68/03

Staatssecretaris van Financiën
gegen
D. Lipjes

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden)

«Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 28b Teil E Absatz 3 – Vermittlungsdienste – Ort der Leistung»

Schlussanträge des Generalanwalts D. Ruiz-Jarabo Colomer vom 13. Januar 2004 Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 27. Mai 2004

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Rechtsangleichung – Mehrwertsteuer – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Dienstleistungen von Vermittlern – Bestimmung des Ortes der steuerlichen Anknüpfung durch Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie – Anwendungsbereich – Zugrunde liegender Umsatz, der nicht der Mehrwertsteuer unterliegt – Unerheblich – Bestimmung des Ortes des zugrunde liegenden Umsatzes – Anwendung der Spezialbestimmungen des Artikels 28b Teile A und B

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 28b, Teile A, B und E, Absatz 3) Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 91/680, wonach abweichend von Artikel 9 Absatz 1 dieser Richtlinie der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an bestimmten Umsätzen beteiligt sind, der Ort ist, an dem die Umsätze erbracht werden, ist nicht so auszulegen, dass er nur Vermittlungsleistungen betrifft, deren Empfänger ein Steuerpflichtiger oder eine nicht mehrwertsteuerpflichtige juristische Person ist.

Denn diese Bestimmung gilt ihrem Wortlaut nach allgemein für Dienstleistungen von Vermittlern, ohne dass danach unterschieden wird, ob die Empfänger der Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig sind oder nicht, und es kommt für die Bestimmung des Ortes einer Vermittlungstätigkeit nicht darauf an, ob der zugrunde liegende Vorgang der Mehrwertsteuer unterliegt oder ob es sich um einen nicht steuerbaren Umsatz handelt.

Fällt ein Vermittlungsumsatz unter Artikel 28b Teil E Absatz 3, so ist im Übrigen für die Bestimmung des Ortes, an dem die den Vermittlungsleistungen zugrunde liegenden Umsätze getätigt worden sind, die Spezialbestimmung des Artikels 28b Teile A und B heranzuziehen. Denn der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen wird durch die letztgenannte Bestimmung geregelt, die damit von der allgemeinen Regelung des Artikels 8 der Sechsten Richtlinie für die Lieferung von Gegenständen innerhalb eines Mitgliedstaats abweicht.

(vgl. Randnrn. 18, 21, 23, 25-26, Tenor 1-2)

27. Mai 2004(1)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 28b Teil E Absatz 3 – Vermittlungsdienste – Ort der Leistung“

In der Rechtssache C-68/03

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Staatssecretaris van Financiën

gegen

D. Lipjes

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 28b 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 in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 (ABl. L 376, S. 1) erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer),

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann (Berichterstatler), der Richter A. Rosas und A. La Pergola, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie des Richters K. Lenaerts,

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

– der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster als Bevollmächtigte,

– der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. I. Fernandes und Â. Seiça Neves als Bevollmächtigte,

– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und D. W. V. Zijlstra als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 13. Januar 2004,

folgendes

Urteil

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 14. Februar 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Februar 2003, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 28b 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 in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 (ABl. L 376, S. 1) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Staatssecretaris van Financiën

und Herrn Lipjes darüber, ob Vermittlungsleistungen, die dieser in Frankreich erbracht hat, der Mehrwertsteuer unterliegen.

Ausgangsverfahren, rechtlicher Rahmen und Vorlagefragen

3 Herr Lipjes, der in den Niederlanden wohnt, befasst sich gewerbsmäßig mit dem An- und Verkauf von gebrauchten Vergnügungsbooten und der Vermittlung beim An- und Verkauf von Yachten. 1996 und 1997 wurde er zweimal beim Kauf von in Frankreich liegenden Yachten tätig, offenkundig in beiden Fällen für Rechnung eines privaten in den Niederlanden wohnhaften Käufers, während der Verkäufer eine in Frankreich wohnende Privatperson war. Er meldete weder in den Niederlanden noch in Frankreich die mit diesen Vermittlungsumsätzen verbundene Mehrwertsteuer an.

4 Nach einer Rechnungsprüfung erhoben die niederländischen Steuerbehörden nachträglich Mehrwertsteuer auf diese Dienstleistungen. Der Gerechthof Den Haag (Niederlande), der mit der Angelegenheit befasst wurde, vertrat die Auffassung, dass die Vermittlungsleistungen unter Berücksichtigung des Ortes, an dem sich die Yachten zum Zeitpunkt des Verkaufs befunden hätten, nicht in den Niederlanden erbracht worden seien und dass Herr Lipjes daher zu Recht in diesem Mitgliedstaat keine Mehrwertsteuer angemeldet habe.

5 Der Gerechthof stützte sich dabei auf Artikel 6a Absatz 3 Buchstabe c der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329) in der Fassung des Gesetzes vom 24. Dezember 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Diese Bestimmung entspricht Artikel 28b Teil E Absatz 3 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie, der in Bezug auf innergemeinschaftliche Umsätze bestimmt:

„Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an anderen Umsätzen als den in den Absätzen 1 und 2 und in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten beteiligt sind, der Ort, an dem die Umsätze erbracht werden.“

Hat jedoch der Empfänger der Dienstleistung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Umsätze erbracht werden, so gilt der Ort der Dienstleistung des Vermittlers als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung vom Vermittler erbracht wurde.“

6 Nach Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, von der diese Bestimmung abweicht, gilt als Ort einer Dienstleistung grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

7 Der Gerechthof entschied, dass nicht die allgemeine, sondern die abweichende Bestimmung für innergemeinschaftliche Umsätze anzuwenden sei, wonach das Königreich der Niederlande nicht berechtigt sei, auf die erwähnten Umsätze Mehrwertsteuer zu erheben, da sich die Yachten in Frankreich befunden hätten und da der Ort, an dem die Vermittlungsumsätze getätigt worden seien, in diesem Mitgliedstaat liege.

8 Der Staatssekretär von Finanzen legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Niederlande ein. Er machte geltend, dass Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie und die entsprechende nationale Bestimmung eng, und zwar so auszulegen seien, dass der Begriff „Umsätze“ Vermittlungsleistungen nur dann erfasse, wenn der zugrunde liegende Vertrag, nämlich ein Vertrag über die Lieferung eines Gegenstands oder ein Dienstleistungsvertrag, von mehrwertsteuerpflichtigen Personen geschlossen worden sei, was im Ausgangsverfahren, das Privatpersonen betreffe, nicht der Fall sei.

9 Der Hoge Raad der Niederlande ist der Ansicht, dass die Angelegenheit Fragen aufwerfe, für deren Beantwortung die gegenwärtige Rechtsprechung des Gerichtshofes keine ausreichenden Anhaltspunkte biete, und hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass er nur Vermittlungsleistungen betrifft, deren Empfänger ein Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person im Sinne von Artikel 28a der Richtlinie ist?

2. Wenn nein, ist Artikel 28b Teil E Absatz 3 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie dann so zu verstehen, dass diese Bestimmung dazu führt, dass, wenn bei einem An- und Verkauf eines körperlichen Gegenstands zwischen zwei Privatpersonen vermittelt wird, für den Ort der Vermittlung auf den Ort der Transaktion abgestellt werden muss, als wäre diese Transaktion eine von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Lieferung oder Dienstleistung im Sinne von Artikel 8 der Sechsten Richtlinie?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

10 Nach Ansicht der niederländischen Regierung, die teilweise von der portugiesischen Regierung unterstützt wird, ist Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie eng, und zwar so auszulegen, dass er Vermittlungsleistungen nicht erfasst, wenn der zugrunde liegende Vertrag zwischen Privatpersonen geschlossen worden sei und damit keinen steuerbaren Umsatz darstelle. Nach dieser Bestimmung werde für den Ort der Vermittlungsleistung grundsätzlich an den Ort der Hauptleistung angeknüpft, was nur dann sinnvoll sei, wenn die Hauptleistung vom Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie erfasst werde, also wenn sie von einem Steuerpflichtigen erbracht werde. Da dies im vorliegenden Fall nicht gegeben sei, sei auf die allgemeine Regel des Artikels 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zurückzugreifen und damit als Bezugspunkt der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit von Herrn Lipjes heranzuziehen, der sich in den Niederlanden befinde.

11 Der genannte Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie, zu dem Artikel 28b gehöre, betreffe innergemeinschaftliche Lieferungen und Erwerbsvorgänge sowie den Verkehr, sämtlich Umsätze, die von Steuerpflichtigen oder nicht steuerpflichtigen juristischen Personen getätigt würden. So erwähne Artikel 28a der Sechsten Richtlinie systematisch die Leistungen Steuerpflichtiger oder nicht steuerpflichtiger juristischer Personen. Aus Gründen der Kohärenz sei Artikel 28b im gleichen Sinne auszulegen.

12 Dies werde durch Artikel 28b Teil E Absatz 3 Unterabsatz 2 bestätigt, in dem von Empfängern die Rede sei, die über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügten. Auch dies könne nur für Steuerpflichtige und nicht steuerpflichtige juristische Personen gelten.

13 Im Übrigen solle mit der in Rede stehenden Bestimmung verhindert werden, dass das Empfängerunternehmen sein Abzugsrecht in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen auszuüben habe, in dem es die Mehrwertsteuer schulde. Für Privatpersonen, die Dienstleistungen empfangen und kein Abzugsrecht hätten, sei eine solche Bestimmung nicht notwendig. Die gewählte Lösung entspreche auch der wirtschaftlichen Realität und der steuerlichen Sachgerechtigkeit am besten.

14 Nach Ansicht der Kommission darf der Anwendungsbereich von Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht in Abweichung von seinem sehr eindeutigen Wortlaut eingeschränkt werden, der für die Umsätze von Vermittlern eine ausdrückliche Abweichung von der allgemeinen Regelung vorsehe, ohne nach den Parteien des zugrunde liegenden Vertrages zu unterscheiden. Es gebe keinen Grund für die Abweichung von dieser Regel, wenn der zugrunde liegende Vertrag einen nicht steuerbaren Umsatz betreffe. Denn das System des innergemeinschaftlichen Handels insgesamt, wie es von Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie erfasst werde, betreffe nicht bloß den Handel zwischen Gewerbetreibenden.

15 Der Begriff „Umsätze“ werde in der Sechsten Richtlinie an mehreren Stellen zur Bezeichnung sowohl von Leistungen zwischen Steuerpflichtigen als auch von solchen verwendet, die Privatpersonen erbracht würden, wie beispielsweise in Artikel 4 Absätze 3 und 5. Eine enge Auslegung von Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie würde zu schwierigen Unterscheidungen führen und den Grundsätzen der Einfachheit bei der

Behandlung von Umsätzen und der sachgerechten, einheitlichen und gleichförmigen Besteuerung zuwiderlaufen.

16 Hierzu ist vorab festzustellen, dass im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Artikel 9 Absatz 1 und Artikel 28b Teil E der Sechsten Richtlinie Artikel 28b Teil E für den innergemeinschaftlichen Handel eine Abweichung von der allgemeinen Regel des Artikels 9 Absatz 1 vorsieht. Es besteht daher kein Vorrang des Artikels 9 Absatz 1, und es stellt sich in jedem Einzelfall die Frage, ob eine der beiden Bestimmungen einschlägig ist (vgl. zum gleichartigen Verhältnis zwischen Artikel 9 Absatz 1 und Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94, Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnrn. 20 f.).

17 Da im vorliegenden Fall innergemeinschaftlicher Handel vorliegt, ist Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich anwendbar. Daher ist zu prüfen, ob dies dadurch berührt wird, dass der Gegenstand der Vermittlungsleistung ein nicht steuerbarer Umsatz ist.

18 Hierzu ist festzustellen, dass Artikel 28b Teil E Absatz 3 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie seinem Wortlaut nach allgemein für Dienstleistungen von Vermittlern gilt, die „im Namen und für Rechnung Dritter handeln“, ohne dass danach unterschieden wird, ob die Empfänger der Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig sind oder nicht.

19 Auch geht aus keiner Bestimmung des Abschnitts XVIa der Sechsten Richtlinie, zu dem Artikel 28b gehört, hervor, dass einer nicht steuerpflichtigen Person erbrachte Leistungen von ihrem Geltungsbereich ausgenommen wären. Im Übrigen gilt, wie die Kommission geltend macht, der Begriff „Handel zwischen den Mitgliedstaaten“, der in der Überschrift dieses Abschnitts verwendet wird, sowohl für Lieferungen an Steuerpflichtige als auch für Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige. Der Umstand, dass verschiedene Bestimmungen dieses Abschnitts, wie Artikel 28a, die Steuerbarkeit bestimmter Umsätze regeln, hat keinen Einfluss auf die Tragweite von Artikel 28b, der nur den Ort der Umsätze selbst bestimmen soll.

20 Zum Argument der niederländischen Regierung, Artikel 28b Teil E Absatz 3 Unterabsatz 2 führe Empfänger mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen an, in dem der in Rede stehende Umsatz getätigt worden ist, genügt die Feststellung, dass dieser mit dem Adverb „jedoch“ eingeleitete Unterabsatz eine Gruppe ganz besonderer Ausnahmen aufführt, die keinen Einfluss auf die allgemeinere Regel im vorhergehenden Unterabsatz haben kann.

21 Wie nämlich der Generalanwalt in den Nummern 36 bis 40 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, kommt es für die Bestimmung des Ortes einer Vermittlungstätigkeit nicht darauf an, ob der zugrunde liegende Vorgang der Mehrwertsteuer unterliegt oder ob es sich um einen nicht steuerbaren Umsatz handelt.

22 Schließlich genügt im Hinblick auf das Argument der niederländischen Regierung, dass Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie vor allem das Recht auf Vorsteuerabzug betreffe, das jedoch für eine Privatperson nicht gelte, die Feststellung, dass der Wortlaut dieser Bestimmung nichts enthält, was diese Ansicht stützt, da sie sich nur auf die Festlegung des Ortes einer Vermittlungsdienstleistung und nicht auf das Abzugsrecht privater Empfänger bezieht.

23 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht so auszulegen ist, dass er nur Vermittlungsleistungen betrifft, deren Empfänger ein Steuerpflichtiger oder eine nicht mehrwertsteuerpflichtige juristische Person ist.

Zur zweiten Frage

24 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob dann, wenn eine Vermittlungsleistung unter Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie fällt, für die Bestimmung des Ortes, an dem der der Vermittlungsleistung zugrunde liegende Umsatz getätigt worden ist, die allgemeine Regelung des Artikels 8 der Sechsten Richtlinie oder die Sonderregelung des Artikels 28b dieser Richtlinie heranzuziehen ist.

25 Hierzu genügt die Feststellung, dass nach dem Wortlaut der Sechsten Richtlinie der Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen durch Artikel 28b Teile A und B geregelt wird, der damit von der allgemeinen Regelung des Artikels 8 für die Lieferung von Gegenständen innerhalb eines Mitgliedstaats abweicht. Eine andere Beurteilung ist unter den Umständen des vorliegenden Falles nicht geboten.

26 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass dann, wenn ein Vermittlungsumsatz unter Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie fällt, für die Bestimmung des Ortes, an dem die den Vermittlungsleistungen zugrunde liegenden Umsätze getätigt worden sind, Artikel 28b Teile A und B dieser Richtlinie heranzuziehen ist.

Kosten

27 Die Auslagen der niederländischen und der portugiesischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 14. Februar 2003 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 28b Teil E Absatz 3 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 in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 ist nicht so auszulegen, dass er nur Vermittlungsleistungen betrifft, deren Empfänger ein Steuerpflichtiger oder eine nicht mehrwertsteuerpflichtige juristische Person ist.

2. Fällt ein Vermittlungsumsatz unter Artikel 28b Teil E Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der geänderten Fassung, so ist für die Bestimmung des Ortes, an dem die den Vermittlungsleistungen zugrunde liegenden Umsätze getätigt worden sind, Artikel 28b Teile A und B dieser Richtlinie heranzuziehen.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. Mai 2004.

Der Kanzler

Der Präsident der Ersten Kammer

R. Grass

P. Jann