

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

7. Oktober 2010*

In der Rechtssache C-222/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 23. April 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 18. Juni 2009, in dem Verfahren

Kronospan Mielec sp. z o.o.

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter J.-J. Kasel (Berichterstatter), A. Borg Barthet und M. Ilešič sowie der Richterin M. Berger,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 1. Juli 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Kronospan Mielec sp. z o.o., vertreten durch M. Sobańska, adwokat, und T. Michalik, doradca podatkowy,

- der polnischen Regierung, vertreten durch M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk und A. Rutkowska als Bevollmächtigte,

- der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis, Z. Chatzipavlou und V. Karra als Bevollmächtigte,

- der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Triantafyllou und K. Herrmann als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c und e 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 der Kronospan Mielec sp. z o.o. (im Folgenden: Kronospan) und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (Direktor der Finanzkammer Rzeszów) wegen der Bestimmung des Ortes, an dem Dienstleistungen als erbracht gelten, für die Zwecke der Mehrwertsteuererhebung.

Rechtlicher Rahmen

Sechste Richtlinie

- 3 Der siebte Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie 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.“

- 4 Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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.“

5 In Art. 9 Abs. 2 Buchst. c und e der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Es gilt jedoch

...

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,

...

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 von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen,

...“

Nationales Recht

- 6 Art. 27 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a der Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Gesetz vom 11. März 2004 über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen, Dz. U. Nr. 54, Pos. 535) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmte:

„Im Fall von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Kunst, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts oder der Unterhaltung ist ... Ort der Dienstleistungen der Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden.“

7 Art. 27 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes lautete:

„Werden die in Abs. 4 genannten Dienstleistungen

- 1) natürlichen Personen, juristischen Personen oder Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit, die ihren Sitz oder Wohnsitz im Gebiet eines Drittstaats haben, oder
- 2) Steuerpflichtigen, die ihren Sitz oder Wohnsitz innerhalb der Gemeinschaft haben, jedoch in einem anderen Staat als dem des Dienstleistenden,

erbracht, ist Ort der Erbringung der Dienstleistungen der Ort, an dem der Erwerber der Dienstleistung seinen Sitz, eine feste Niederlassung, für die die betreffende Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung einer festen Niederlassung eine ständige Anschrift oder seinen Wohnsitz hat.“

8 Art. 27 Abs. 4 Nr. 3 des Mehrwertsteuergesetzes sah vor:

„Abs. 3 ist anwendbar auf Dienstleistungen der Beratung auf dem Gebiet der Computerhardware ...; auf dem Gebiet der Software ...; Rechtsdienstleistungen, Buchführungsdienstleistungen, Dienstleistungen der Markt- und Meinungsforschung, der Beratung im Bereich der Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit und des Managements ...; Dienstleistungen von Architekten und Ingenieuren ... — vorbehaltlich von Abs. 2 Nr. 1; Dienstleistungen auf dem Gebiet der technischen Untersuchungen und Analysen ...; der Datenübertragung und der Überlassung von Informationen; der Übersetzung ...“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 9 Kronospan, die ihren Sitz in Polen hat, erbrachte für einen Kunden mit Sitz in Zypern Dienstleistungen auf dem Gebiet der technischen Untersuchungen und Analysen und führte Forschungs- und Entwicklungsarbeiten auf dem Gebiet der Naturwissenschaften und der technischen Wissenschaften durch.

- 10 Diese Dienstleistungen betreffen insbesondere Arbeiten, die Untersuchungen und Messungen von Emissionen, darunter die Durchführung von Untersuchungen im Zusammenhang mit der Emission von Kohlenstoffdioxid (CO₂) und dem Handel mit CO₂-Emissionen, die Anfertigung und Kontrolle der Dokumentation der genannten Arbeiten sowie die Analyse potenzieller Verschmutzungsquellen umfassen, die mit der Herstellung von hauptsächlich aus Holz bestehenden Erzeugnissen verbunden sind. Diese Arbeiten werden zum Zweck der Erlangung neuer Kenntnisse und neuen technologischen Wissens durchgeführt, das auf Herstellung neuer Stoffe, Erzeugnisse und Anlagen sowie die Anwendung neuer technologischer Verfahren in Produktionsprozessen gerichtet ist.

- 11 Mit Schreiben vom 8. Dezember 2006 beantragte Kronospan beim Finanzamt Rzeszów eine schriftliche Auslegung zur Anwendung bestimmter Vorschriften des polnischen Steuerrechts, um zu erfahren, ob die in Rede stehenden Dienstleistungen als in Polen und nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Sitz des steuerpflichtigen Empfängers befindet — also in der Republik Zypern —, erbracht betrachtet werden müssen.

- 12 Kronospan meinte, dass diese Dienstleistungen insgesamt als Ingenieursarbeiten eingestuft werden müssten, so dass der Ort der Dienstleistung nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie der Ort sein müsse, an dem der Empfänger ansässig sei, nämlich Zypern. Das Finanzamt Rzeszów hingegen vertrat mit Beschluss vom 9. März 2007 die Ansicht, dass bestimmte der im Ausgangsverfahren streitigen Umsätze Tätigkeiten auf dem Gebiet der Wissenschaft seien und dass der Ort der

Dienstleistung demnach gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie in Polen liege.

- 13 Nachdem die von Kronospan gegen diesen Beschluss eingelegte Beschwerde vom Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie zurückgewiesen worden war, erhob Kronospan Klage beim Wojewódzski Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Rzeszów). Dieser wies die Klage mit der Begründung ab, dass die fraglichen Dienstleistungen Tätigkeiten auf dem Gebiet der Wissenschaft und keine Ingenieursleistungen seien.

- 14 Der in der Sache angerufene Naczelny Sąd Administracyjny (Hauptverwaltungsgericht) stellt sich die Frage, ob Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die in dieser Bestimmung genannten Leistungen von Ingenieuren Forschungs- und Entwicklungsarbeiten der Ingenieure umfassen. Da aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs und insbesondere aus dem Urteil vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank (C-41/04, Slg. 2005, I-9433), hervorgehe, dass sich Art. 9 Abs. 2 nicht auf die dort genannten Berufe als solche beziehe, sondern auf die von Angehörigen dieser Berufe gewöhnlich erbrachten Leistungen, könne vertreten werden, dass alle Arten von Dienstleistungen, die von Ingenieuren regelmäßig ausgeführt würden, unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie fielen.

- 15 Ein Teil der in Rede stehenden Dienstleistungen sei aber „schöpferisch“ und „innovativ“ und weise Elemente wissenschaftlicher Arbeiten auf, die unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie fallen könnten, obwohl diese Dienstleistungen auf kommerzieller Basis und für einen einzigen Auftraggeber erbracht würden. Das kommerzielle Wesen wissenschaftlicher Untersuchungen stelle weder die allgemeine Natur der Ergebnisse dieser Tätigkeit noch ihre künftige breite Anwendung in Frage. Man könne daher annehmen, dass die fraglichen Dienstleistungen einer Vielzahl von Empfängern erbracht würden, so dass eine der Voraussetzungen für die Anwendung

dieser Bestimmung, die vom Gerichtshof insbesondere im Urteil vom 9. März 2006, Gillan Beach (C-114/05, Slg. 2006, I-2427), entwickelt worden sei, erfüllt sei.

- 16 Außerdem führt das vorlegende Gericht aus, dass im Gegensatz zu den Erläuterungen im siebten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie die Kosten der im vorliegenden Fall in Rede stehenden Dienstleistungen nicht unmittelbar in den „Preis der Waren“ eingingen. Der Anschaffungspreis dieser Dienstleistungen sei ein Bestandteil der mittelbaren Kosten, die in den Verkaufspreis aller Gegenstände und Dienstleistungen einfließen, die vom Empfänger dieser Dienstleistungen angeboten würden.
- 17 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- a) Ist Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie, jetzt entsprechend Art. 56 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), dahin auszulegen, dass die dort genannten Dienstleistungen von Ingenieuren, die einem Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden, der einen diese Dienstleistungen umfassenden Auftrag für einen in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft ansässigen Dienstleistungsempfänger ausführt, an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger (der Auftraggeber) den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat,
 - b) oder ist davon auszugehen, dass diese Dienstleistungen als Tätigkeit auf dem Gebiet der Wissenschaften gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie (jetzt entsprechend Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112) an dem Ort besteuert werden, an dem sie tatsächlich bewirkt werden,

wenn man von der Prämisse ausgeht, dass es sich bei diesen Dienstleistungen um Arbeiten handelt, die Untersuchungen und Messungen von Emissionen im Sinne der Umweltschutzvorschriften, darunter die Durchführung von Untersuchungen im Zusammenhang mit der Emission von Kohlenstoffdioxid (CO₂) und dem Handel mit CO₂-Emissionen, die Anfertigung und Kontrolle der Dokumentation der genannten Arbeiten sowie die Analyse potenzieller Verschmutzungsquellen umfassen und die zum Zweck der Erlangung neuer Erfahrungen und neuen technologischen Wissens, das auf Herstellung neuer Stoffe, Erzeugnisse und Anlagen sowie die Anwendung neuer technologischer Verfahren im Produktionsprozess gerichtet ist, durchgeführt werden?

Zur Vorlagefrage

- 18 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Dienstleistungen wie die im Ausgangsverfahren streitigen, die darin bestehen, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Umwelt- und Technologiebereich auszuführen, und die von in einem Mitgliedstaat ansässigen Ingenieuren im Auftrag und zugunsten eines Dienstleistungsempfängers erbracht werden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, als „Leistungen von Ingenieuren“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie oder als „Tätigkeiten auf dem Gebiet der Wissenschaft“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich dieser Richtlinie einzustufen sind.
- 19 Für die Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass sich Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie nicht auf Berufe, wie die des Rechtsanwalts, Beraters, Buchprüfers oder Ingenieurs, bezieht, sondern auf Leistungen. Der Unionsgesetzgeber zieht die in dieser Bestimmung aufgeführten Berufe heran, um die dort angesprochenen Arten von Leistungen zu definieren (Urteil vom 16. September 1997, von Hoffmann, C-145/96, Slg. 1997, I-4857, Randnr. 15).

- 20 Folglich ist zu klären, ob Forschungs- und Entwicklungsarbeiten wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie sind, die hauptsächlich und gewöhnlich im Rahmen des Ingenieursberufs erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil von Hoffmann, Randnr. 16).
- 21 Dazu ist festzustellen, dass die Ausübung des Ingenieursberufs Leistungen umfasst, die dadurch gekennzeichnet sind, dass es nicht nur darum geht, Kenntnisse und bestehende Prozesse auf konkrete Probleme anzuwenden, sondern auch darum, neue Kenntnisse zu erwerben und neue Prozesse zur Lösung dieser oder neuer Probleme zu entwickeln.
- 22 Es kann daher nicht in Abrede gestellt werden, dass Forschungs- und Entwicklungsarbeiten Leistungen sind, die von Ingenieuren hauptsächlich und gewöhnlich erbracht werden können.
- 23 Es ist zwar richtig, dass — wie das vorlegende Gericht festgestellt hat — die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie genannten Tätigkeiten auf dem Gebiet der Wissenschaft normalerweise durch einen innovativen und kreativen Aspekt gekennzeichnet sind, doch kann dieser Umstand allein nicht ausschließen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Tätigkeit oder einen Beruf ausübt, der in einer anderen Bestimmung dieser Richtlinie genannt wird, möglicherweise ebenfalls hauptsächlich und gewöhnlich Leistungen erbringen muss, die solche Merkmale aufweisen.
- 24 Wie ferner aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervorgeht, sind die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie genannten Leistungen insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass sie sich an eine Vielzahl von Empfängern richten, nämlich an alle Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der

Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen (vgl. Urteil Gillan Beach, Randnr. 23).

- 25 Im vorliegenden Fall ergibt sich aber aus der Vorlageentscheidung, dass die Dienstleistungen von Kronospan nicht einer Vielzahl von Empfängern erbracht wurden, sondern einem einzigen, zyprischen Empfänger, der die im Ausgangsverfahren streitigen Forschungs- und Entwicklungsarbeiten in Auftrag gegeben hat. Dass dieser einzige Empfänger der Dienstleistungen die Ergebnisse der Arbeiten, die er in Auftrag gegeben hat, möglicherweise an Dritte oder an Gesellschaften verkauft, die zu derselben Gruppe wie er gehören, ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Denn dass der Empfänger der Leistungen diese Ergebnisse im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem weiteren Kreis verbreitet, erlaubt nicht die Annahme, dass die Leistungen einer anderen Person als dem Empfänger erbracht wurden.
- 26 Daraus folgt, dass Leistungen wie die im Ausgangsverfahren streitigen unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie fallen.
- 27 Dieses Ergebnis wird nicht durch das in Randnr. 16 des vorliegenden Urteils dargelegte Argument in Frage gestellt, dass der Empfänger der Dienstleistungen im Ausgangsverfahren die Kosten dieser Dienstleistungen nicht unmittelbar in den Preis der von ihm angebotenen Gegenstände und Dienstleistungen einfließen lasse, so dass diese Leistungen in den Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie fielen.
- 28 Zum einen ist nämlich, wie sich aus der Verwendung des Adverbs „insbesondere“ im siebten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie ergibt, der Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie nicht auf zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen beschränkt, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen.

- 29 Zum anderen enthält die Sechste Richtlinie keinen Hinweis, der den Schluss zulässt, dass es im Rahmen der Feststellung, ob eine Dienstleistung unter Art. 9 Abs. 1 oder unter Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie fällt, eine Rolle spielt, dass der Dienstleistungsempfänger die Kosten der Dienstleistungen nicht unmittelbar, sondern mittelbar in den Preis der von ihm angebotenen Gegenstände und Dienstleistungen einfließen lässt.
- 30 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Dienstleistungen wie die im Ausgangsverfahren streitigen, die darin bestehen, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Umwelt- und Technologiebereich auszuführen, und die von in einem Mitgliedstaat ansässigen Ingenieuren im Auftrag und zugunsten eines Dienstleistungsempfängers erbracht werden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, als „Leistungen von Ingenieuren“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie einzustufen sind.

Kosten

- 31 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.

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

Dienstleistungen, die darin bestehen, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Umwelt- und Technologiebereich auszuführen, und die von in einem Mitgliedstaat ansässigen Ingenieuren im Auftrag und zugunsten eines Dienstleistungsempfängers erbracht werden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, sind als „Leistungen von Ingenieuren“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e 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 einzustufen.

Unterschriften