

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIAL FENNELLY

vom 25. April 1996 *

Einleitung

1. In diesem Vorabentscheidungsverfahren wird der Gerichtshof zum ersten Mal ersucht, den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu erläutern. Mit dem Ersuchen wird die Frage gestellt, ob die Erbringung tontechnischer Dienstleistungen bei Konzerten als Tätigkeit auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, der Unterhaltung oder als ähnliche Tätigkeit, hilfsweise, ob sie als Erbringung einer Dienstleistung anzusehen ist, die mit solchen Tätigkeiten zusammenhängt.

Tatsächlicher und rechtlicher Rahmen

(i) *Tatsächlicher Hintergrund*

2. Nach dem Vorlagebeschluß erbringt Jürgen Dudda, der Kläger des Ausgangsverfahrens (im folgenden: Kläger), tontechnische Leistungen im Rahmen seines Einzelunternehmens. Diese Leistungen

umfassen insbesondere die Beschallung von Konzerten und ähnlichen Veranstaltungen. Während sich der Sitz seines Unternehmens in Deutschland befindet, finden die meisten Veranstaltungen, für die er seine Leistungen erbringt, im Ausland statt.

3. Den Auftrag für seine Tätigkeit erhält der Kläger vom jeweiligen Veranstalter. Seine Arbeit besteht normalerweise in der vollständigen tontechnischen Betreuung der betreffenden Veranstaltung. Zur Erfüllung dieser Aufgabe führt er zunächst Messungen durch, um festzustellen, welche Ausrüstung erforderlich ist und wie diese eingesetzt werden kann, um eine optimale Beschallung oder bestimmte Klangeffekte zu erzielen. Bei einigen Veranstaltungen, namentlich den „Klangwolke“-Projekten im Jahr 1986, müssen die akustischen Darbietungen auf andere Effekte, wie Lichtspiele, Darstellungen mit Laserstrahlen und Feuerwerk, abgestimmt werden. Der Kläger wird bei Planungen dieser Art auch als Berater tätig. Außerdem stellt er dem Veranstalter das von ihm für notwendig gehaltene Gerät nebst dem Personal für dessen Aufbau und Bedienung zur Verfügung. Das Gerät gehört teils dem Kläger, teils muß es von anderen Unternehmen angemietet werden. Der Kläger erhält vom Veranstalter für alle Leistungen ein einheitliches Entgelt.

* Originalsprache: Englisch.

4. Die in dieser Rechtssache streitigen Steuerfestsetzungen beziehen sich auf die Jahre 1985 und 1986. In diesen Jahren beliefen sich die auf Veranstaltungen im Ausland (verschiedene europäische Länder einschließlich Österreich, Italien, Jugoslawien und Dänemark) entfallenden (Brutto-)Entgelte auf 38 500 DM (1985) und 152 729 DM (1986). Im Anschluß an eine Sonderprüfung unterwarf das Finanzamt Bergisch-Gladbach (im folgenden: der Beklagte) diese Entgelte gemäß § 1 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes (im folgenden: UStG) der Mehrwertsteuer. Mit dem UStG wird in Deutschland die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im folgenden: Richtlinie)¹ durchgeführt. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen die Steuerfestsetzung erhob der Kläger beim Finanzgericht Köln (im folgenden: nationales Gericht) Klage, mit der er geltend machte, die Umsätze aus seinen im Hinblick auf Veranstaltungen außerhalb Deutschlands erbrachten Leistungen seien nicht nach dem UStG steuerbar².

(ii) *Gemeinschaftsrecht*

5. Titel VI der Richtlinie betrifft den „Ort des steuerbaren Umsatzes“. Die Begründung

1 — ABl. 1977 L 145, S. 1.

2 — Der Beklagte hat seine Auffassung über die Steuerpflicht des Klägers im Laufe des Verfahrens vor dem nationalen Gericht geändert, worauf der Kläger seinen Vortrag entsprechend geändert hat; dies hat jedoch auf die Vorlage keinen Einfluß.

für die Bestimmungen über den Ort der Lieferung von Gegenständen und den Ort der Dienstleistungen ist in der nachstehenden siebten Begründungserwägung der Richtlinie niedergelegt:

„Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstandes mit Montage und der Dienstleistungen 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.“

6. Artikel 9 der Richtlinie betrifft „Dienstleistungen“. Artikel 9 Absatz 1 enthält folgende allgemeine Vorschrift:

„Als Ort der 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 Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.“

7. Artikel 9 Absatz 2 der Richtlinie enthält Bestimmungen für eine Reihe besonderer Fälle. Im vorliegenden Verfahren geht es unmittelbar um die Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c, und zwar speziell um die Bestimmung des ersten Gedankenstrichs; danach gilt

„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“.

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c bezieht sich unter anderem auch auf Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, wie Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche Tätigkeiten (zweiter Gedankenstrich). Zu den weiteren besonderen Bestimmungen gehören

— Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b, wonach Beförderungsleistungen als an dem Ort erbracht gelten, an dem die Beförderung

nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet;

— Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d, wonach die Dienstleistungen bestehend aus der Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen — außer Beförderungsmitteln —, die von einem Mitgliedstaat in einen anderen zum Zweck der dortigen Nutzung ausgeführt werden, als am Ort der Nutzung erbracht gelten; und

— Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e, wonach ein breiter Fächer von Dienstleistungen, zu denen die Leistungen von Beratern und ähnlichen Gewerbetreibenden, die Gestellung von Personal sowie Leistungen auf dem Gebiet der Werbung gehören, als am Ort der Niederlassung des Empfängers erbracht gilt, wenn dieser außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder ein innerhalb der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger ist.

8. Artikel 21 der Richtlinie, der festlegt, wer Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus ist, bestimmt u. a.:

„Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

a) der Steuerpflichtige, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, mit Aus-

nahme der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e genannten Umsätze, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden. Wird der steuerpflichtige Umsatz durch einen im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht, so können die Mitgliedstaaten Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person als dem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Vertreter oder diejenige Person bezeichnet werden, für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde. Die Mitgliedstaaten können außerdem bestimmen, daß eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamt-schuldnerisch zu entrichten hat,

der Veranstaltung anwesenden Publikums, da ohne seine Leistungen der Unterhaltungswert der Veranstaltung verlorenginge. Jede andere Auslegung des UStG würde gegen Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie verstoßen. An seinem Betriebssitz finde allenfalls eine vorbereitende Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung statt. Hilfsweise hat sich der Kläger auf die Artikel 9 Absatz 2 Buchstaben d und e der Richtlinie entsprechenden Bestimmungen des UStG berufen und vorgetragen, seine Leistungen umfaßten die Vermietung von Gerät nach Buchstabe d sowie Beratungstätigkeit und die Gestellung von Personal nach Buchstabe e⁴.

...

(iii) *Das innerstaatliche Verfahren und der Vorlagebeschluß*

9. Der Kläger hat vor dem nationalen Gericht geltend gemacht, die betreffenden Leistungen seien am Ort der jeweiligen Veranstaltungen und nicht, wie behauptet, am Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in Deutschland erbracht worden. Nach § 3a Absatz 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG sei der Leistungsort für „künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter“ der Ort der jeweiligen Tätigkeit³. Die von ihm erbrachten Leistungen seien als „unterhaltend“ einzustufen. Sie dienten unmittelbar der Unterhaltung des bei

10. Der Beklagte hat vor dem nationalen Gericht geltend gemacht, die vom Kläger angeführten Bestimmungen des UStG seien im vorliegenden Fall unanwendbar. Insbesondere werde der Kläger weder künstlerisch noch unterhaltend tätig und führe auch keine „ähnlichen Leistungen“ im Sinne des Artikel 3a Absatz 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG aus. Solche Leistungen würden nur von den Empfängern der Dienstleistungen des

3 — § 3a Absatz 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG gibt nicht die Bezugnahme des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie auf „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ wieder.

4 — Die entsprechenden Bestimmungen des UStG sind § 3a Absatz 3 in Verbindung mit § 3a Absatz 4 Nr. 11 (im Fall des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie) und § 3a Absatz 4 Nrn. 3 und 7 (im Fall der einschlägigen Gedankenstriche des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Richtlinie). Das UStG weicht von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie insofern ab, als nach § 3a Absatz 3 UStG der Ort der betreffenden Dienstleistung bei Empfängern, die außerhalb der Gemeinschaft ansässig oder innerhalb der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige sind, der Ort der Niederlassung dieser Empfänger und nicht der Ort der Nutzung des Geräts ist, das zum Zweck des Gebrauchs in einem anderen Mitgliedstaat vermietet wird. Der Kläger hat unter Berufung auf die Bestimmungen des UStG darauf verwiesen, daß nur einer der fraglichen Veranstalter seinen Sitz in Deutschland habe und daß daher allenfalls der Umsatz aus seinen Leistungen im Zusammenhang mit der betreffenden Veranstaltung in Deutschland steuerbar sei.

Klägers erbracht, das heißt von den Künstlern, den Unterhaltern und den Veranstaltern. Die tontechnischen Leistungen des Klägers seien dagegen rein technischer Natur. Es könne nicht vom Gemeinschaftsgesetzgeber beabsichtigt gewesen sein, das Hörbarmachen einer Tonquelle als „ähnliche“ Leistung im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie anzusehen. Zum Hilfsvorbringen des Klägers hat der Beklagte die Auffassung vertreten, dessen Verpflichtung bestehe nicht in der stückweisen Erbringung der verschiedenen genannten Dienstleistungen, sondern in einer Gesamtleistung in Form der Beschallung, die in keiner der angeführten Ausnahmebestimmungen geregelt sei.

11. Das nationale Gericht legt im einzelnen die Gründe dar, die es zur Vorlage veranlaßt haben. Seiner Ansicht nach können die Leistungen des Klägers nicht als Leistungen „auf dem Gebiet der Künste“ oder „auf dem Gebiet der Unterhaltung“ angesehen werden. Es bezieht sich dazu auf Kommentirstimmen zum Gebrauch der Begriffe der „künstlerischen“ oder der „unterhaltenden“ Tätigkeit im Sinne des UStG, die Schauspieler, Musiker, Sänger, Artisten, Entertainer, Dirigenten, Quizmaster und Angehörige ähnlicher Berufe als „Künstler“ aufführten, während sie die Tätigkeit von Entertainern, Conférenciers, Chansonniers, Schlagersängern, Variété- und Zirkusakteuren als „Unterhaltung“ einstufen. Die Tätigkeit des Klägers lasse sich nicht hierunter einordnen, da sie nur die technischen Voraussetzungen dafür schaffe, daß die künstlerische oder

unterhaltende Tätigkeit anderer Personen voll zur Entfaltung kommen könne. Gleichwohl setze die Arbeit des Klägers ein „hohes Maß an künstlerischem Sachverstand und Einfühlungsvermögen“ hinsichtlich der akustischen Verhältnisse und der „künstlerischen Gesamtkonzeption des betreffenden Projekts“ voraus.

12. Bei „ähnlichen“ Dienstleistungen hält das nationale Gericht die Persönlichkeitsbezogenheit der erbrachten Leistung für das nach dem UStG entscheidende Kriterium. Diese Bestimmung beziehe sich nämlich auf diejenigen Unternehmer, die ihre Geschäftsleitung leicht in Niedrigsteuergelände verlegen könnten, weil ihre Leistungen im wesentlichen darin bestünden, daß sie ihre persönlichen Eigenschaften, Kenntnisse oder Fähigkeiten ein- oder umsetzten. Unternehmer, die für ihre Tätigkeit auf bestimmte räumliche Gegebenheiten, das Vorhandensein einer festen Arbeitnehmerschaft oder den Einsatz eigener technischer Hilfsmittel angewiesen seien, würden hingegen nicht erfaßt. Wegen seiner Verpflichtungen hinsichtlich der Gestellung von Gerätschaften und Personal, für die ein fester Unternehmensstandort wesentlich sei, gehöre der Kläger zur letztgenannten Kategorie.

13. Nach Auffassung des nationalen Gerichts könnte sich eine abweichende Beurteilung jedoch aus der Anwendung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie ergeben. Die

Bezugnahme in dieser Bestimmung auf „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ könnte nämlich eine andere Besteuerung der Leistungen des Klägers als nach dem — isoliert betrachteten — UStG gebieten. Das nationale Gericht hält es daher für möglich, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich Leistungen Dritter erfaßt, die mit der künstlerischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung „zusammenhängen“, und daß eine solche Auslegung gegenüber § 3a Absatz 1 UStG⁵ Vorrang hätte. Dazu führt das Gericht aus: „[Die] Leistungen des Klägers sind nicht nur notwendige Voraussetzung für die jeweilige künstlerische oder unterhaltende Darbietung, sondern auch ihrem Inhalt nach gerade darauf eingerichtet, diese Darbietung in möglichst effektiver Weise umzusetzen.“ Da weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur bisher vertieft erörtert worden sei, wie der Begriff „damit zusammenhängend“ im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie auszulegen sei, hat das nationale Gericht dem Gerichtshof mit Beschluß vom 17. Oktober 1994 folgende Fragen vorgelegt⁶:

a) Übt ein Unternehmer, der bei künstlerischen oder unterhaltenden Veranstaltungen die tontechnische Umsetzung der Darbietung durchführt, eine Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c der Sechsten EG-Richtlinie aus, wenn seine Aufgabe darin besteht,

— die Auswahl und die Bedienung der eingesetzten Geräte auf die jeweiligen

akustischen Gegebenheiten und die beabsichtigten Klangeffekte abzustimmen

sowie

— die erforderlichen Gerätschaften und das notwendige Bedienungspersonal zu stellen?

b) Macht es gegebenenfalls einen Unterschied, ob der Unternehmer es zusätzlich übernommen hat, die mit seiner Hilfe zu erzeugenden Klangeffekte auf bestimmte — von anderen Unternehmern erzeugte — optische Effekte abzustimmen?

Das nationale Gericht hat beschlossen, die Erörterung der Fragen zurückzustellen, die sich aus den Artikel 9 Absatz 2 Buchstaben d und e der Richtlinie entsprechenden Bestimmungen des UStG ergeben.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

14. Die deutsche und die italienische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Der Beklagte hat mit Schreiben vom 15. März 1995 auf die Abgabe von Erklärungen verzichtet, insoweit aber auf die noch einzureichenden Erklärungen der deutschen Regierung ver-

⁵ — Diese Bestimmung entspricht Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie.

⁶ — Der Vorlagebeschluß ist am 12. Dezember 1994 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

wiesen. Die deutsche Regierung und die Kommission haben ferner in der Sitzung vom 7. März 1996 mündliche Ausführungen gemacht. Ihre Stellungnahmen lassen sich wie folgt zusammenfassen.

Die deutsche Regierung

15. Die deutsche Regierung verweist auf die Entstehungsgeschichte des Artikels 9 der Richtlinie. Nach dem Vorschlag der Kommission vom 29. Juni 1973⁷ hätten Dienstleistungen nur am Sitzort des Dienstleistenden besteuert werden sollen; jedoch sei im Laufe des Erlaßverfahrens eine Reihe von Ausnahmen von dieser Grundregel eingeführt worden, weil man befürchtet habe, daß es zu Wettbewerbsverzerrungen kommen könne, wenn Erbringer bestimmter Dienstleistungen die auf sie anwendbare Steuerregelung durch bloße Verlagerung ihres Sitzortes ändern könnten. Dies sei auch im Urteil *Trans Tirreno Express/Ufficio Provinciale IVA*⁸ des Gerichtshofes anerkannt worden. Artikel 9 Absatz 2 sei daher als Ausnahme von der Grundregel des Artikels 9 Absatz 1 eng auszulegen. Bei Zweifeln hinsichtlich der Einordnung einer Tätigkeit in den Anwendungsbereich der Ausnahmebestimmung sei die Grundregel anzuwenden. Diese Auffassung stehe auch im Einklang mit der Auslegung des Artikels 9 Absatz 1 durch den Gerichtshof in dessen Urteil *Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*⁹.

7 — ABl. C 80, S. 1.

8 — Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 283/84 (Slg. 1986, 231).

9 — Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (Slg. 1985, 2251).

16. Um als in den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie fallende Leistungen angesehen werden zu können, müssen die im Ausgangsverfahren fraglichen ton-technischen Leistungen nach Ansicht der deutschen Regierung als (i) künstlerische, (ii) unterhaltende, (iii) einer künstlerischen oder unterhaltenden Tätigkeit ähnliche oder als (iv) eine der mit solchen künstlerischen oder unterhaltenden Tätigkeiten „gegebenenfalls ... zusammenhängenden Tätigkeiten“ im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden können. Unter Hinweis darauf, daß diese Bestimmungen noch nicht vom Gerichtshof ausgelegt worden seien, bezieht sich die deutsche Regierung auf die vom nationalen Gericht im Vorlagebeschluß angeführten inländischen Lehrmeinungen¹⁰. Es führt weiter eine Entscheidung des deutschen Bundesverfassungsgerichts an, wonach das Wesentliche der künstlerischen Leistung die freie schöpferische Gestaltung sei, in der Eindrücke, Erfahrungen, Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zur unmittelbaren Anschauung gebracht würden¹¹. Unterhaltende Leistungen würden dagegen weniger strengen Anforderungen gerecht; unterhaltend seien nämlich solche Leistungen, die der Belustigung einer breiten Masse der Bevölkerung dienen, ohne künstlerischen Ansprüchen zu entsprechen. Diese Definitionen können nach Ansicht der deutschen Regierung auch bei der Auslegung der Richtlinie angewandt werden, da die streitigen Begriffe keiner speziellen gemeinschaftsrechtlichen Auslegung zugänglich seien.

17. Wende man diese Definitionen auf die Leistungen des Klägers an, so könnten diese

10 — Siehe oben, Nr.11.

11 — Wenn auch nicht ausdrücklich angegeben, scheint diese Auslegung der in BVerfGE 30, 173 (1971) veröffentlichten Entscheidung entnommen zu sein.

weder als Tätigkeiten auf dem Gebiet der Künste noch als solche auf dem Gebiet der Unterhaltung angesehen werden, da mit ihnen lediglich die technischen Voraussetzungen dafür geschaffen würden, daß die künstlerische oder unterhaltende Tätigkeit zur Entfaltung kommen könne. Sie könnten auch nicht als einer Tätigkeit auf dem Gebiet der Künste oder der Unterhaltung „ähnliche“ Tätigkeit angesehen werden. Als „ähnliche“ Tätigkeiten im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich könnten nur Leistungen angesehen werden, die mit künstlerischen Leistungen vergleichbar seien. Sie müßten überwiegend persönlichkeitsbezogenen Charakter haben und an unterschiedlichen Orten erbracht werden können und dürften nicht vom Sitzort des Leistenden abhängen. Dies sei bei der Gestellung von technischen Geräten und Bedienungspersonal, wie bei den Leistungen des Klägers, nicht der Fall. Denn dessen Tätigkeiten seien mit der Überlassung eines Aufnahmestudios mit Personal an einen Musiker vergleichbar, einer Tätigkeit, die nach Ansicht der großen Mehrheit der Vertreter im Beratenden Ausschuß für die Mehrwertsteuer unter die Regelung des Artikels 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie falle¹².

18. Für die Beantwortung der Frage, ob die Leistungen des Klägers als Dienstleistungen angesehen werden können, die mit Tätigkeiten auf dem Gebiet der Künste oder der Unterhaltung zusammenhängen, hält die deutsche Regierung eine genaue Untersuchung des Wortlauts von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie für erforderlich. Ihrer Ansicht nach können die Worte „sowie gegebenen-

falls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten“ nur dahin ausgelegt werden, daß damit vom Erbringer der Hauptleistung erbrachte andere Leistungen als die Hauptleistung gemeint seien. Diese Auslegung beziehe sich auf alle vom betreffenden Künstler oder Unterhalter erbrachten Nebenleistungen, nicht aber auf Leistungen, die mit der Erbringung der betreffenden künstlerischen oder unterhaltenden Leistung zusammenhängen. Der Wortlaut von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich sei zwar insoweit nicht eindeutig; jedoch stehe nur diese engere Auslegung im Einklang mit dem Zweck der Bestimmung, es Künstlern und Unterhaltern zu gestatten, allen von ihnen im Rahmen der jeweiligen Veranstaltung erbrachten Haupt- und Nebenleistungen hinsichtlich der Umsatzsteuer einen einheitlichen Leistungsort zugrunde zu legen. Diese Lösung habe den Vorteil, daß mit ihr eine Vereinfachung für alle Beteiligten, einschließlich der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten, verbunden sei. Die deutsche Regierung hat allerdings bei der Beantwortung von Fragen des Gerichtshofes in der mündlichen Verhandlung Mühe gehabt, anzugeben, welcher Art die Nebenleistungen derjenigen Personen sein könnten, die unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich fallende Tätigkeiten auf dem Gebiet der Künste, der Unterhaltung oder des Sports oder sonstigen Gebieten ausübten¹³. Zum anderen hat die deutsche Regierung die Ansicht vertreten, daß sich der Anwendungsbereich der Ausnahme von der Grundregel bei Zugrundelegung der weiten Auslegung nur schwer abgrenzen lasse; er könnte sich dann nämlich auf Dienstleistungen erstrecken, die mit der im Vordergrund stehenden künstlerischen oder

12 — Der — nach Artikel 29 der Richtlinie eingesetzte Ausschuß hat diese Ansicht auf seiner 24. Sitzung vom 14. und 15. November 1988 geäußert (XXI/1653/88 final).

13 — Als zwei Beispiele sind genannt worden die Erteilung von Autogrammen (die, wenn überhaupt, nur selten eine gewerbliche Tätigkeit darstellen wird) und die Werbung für Waren, wie z. B. für Tennisschläger durch einen Tennisspieler (die wohl eher unter die besondere Kategorie der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c zweiter Gedankenstrich der Richtlinie fallen wird).

sonstigen Darbietung in einem nur ganz entfernten Zusammenhang stünden, wie etwa auf Leistungen von Hotels oder Restaurants oder die einen unmittelbareren Bezug aufweisenden Leistungen von Bühnenbildnern, Leibwachen oder Maskenbildnern. Überdies wären die Worte „sowie gegebenenfalls“ („where appropriate“ in der englischen Fassung, „ainsi que, le cas échéant“ in der französischen Fassung) überflüssig, wenn ohnehin fast jede mit der (z. B.) künstlerischen Tätigkeit zusammenhängende Tätigkeit von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich erfaßt würde. Angesichts der Zweifel hinsichtlich der Zuordnung der Tätigkeiten des Klägers zu Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c sei die Grundregel des Artikels 9 Absatz 1 anzuwenden.

19. Die deutsche Regierung hat darüber hinaus für den Fall einer weiten Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich ihre Sorge über die Möglichkeit von Steuerhinterziehungen zum Ausdruck gebracht, da es schwierig sei, an unterschiedlichen Orten erbrachte Dienstleistungen im Auge zu behalten. Es lägen keine Nachweise darüber vor, daß der Kläger in den verschiedenen Mitgliedstaaten, in denen die fraglichen Konzerte stattgefunden hätten, tatsächlich Mehrwertsteuer abgeführt habe. Es wäre einfacher, wenn die Umsatzsteuer von den Steuerbehörden des Staates erhoben würde, in dem Dienstleistende wie der Kläger ihren Sitz hätten.

20. Zur zweiten Frage vertritt die deutsche Regierung die Auffassung, für die zutreffende Einordnung der fraglichen Tätigkeit im Rahmen des Anwendungsbereichs des

Artikels 9 Absatz 1 der Richtlinie sei es ohne Bedeutung, daß der Dienstleistende möglicherweise Klangeffekte auf optische Effekte abzustimmen habe.

Die italienische Regierung

21. Die italienische Regierung weist vorab darauf hin, daß die Frage nicht zutreffend gestellt sei. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie befaße sich nicht mit der Qualifikation von Leistungen als Dienstleistungen auf dem Gebiet der Künste, der Unterhaltung oder anderen Gebieten als solcher. Er räume den Mitgliedstaaten vielmehr ein weites Ermessen hinsichtlich der Bestimmung der einzelnen Dienstleistungen ein, die solchen auf dem Gebiet der Künste gleichgestellt werden könnten. Angesichts der Verschiedenartigkeit der betreffenden Dienstleistungen hätte der Gemeinschaftsgesetzgeber die Verhältnisse auch gar nicht anders regeln können. Die italienische Regierung schlägt dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage dahin gehend zu beantworten, daß es Sache der nationalen Gesetzgeber sei, festzulegen, welche Dienstleistungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer als mit solchen auf dem Gebiet der Kunst zusammenhängend anzusehen seien.

Die Kommission

22. Die Kommission weist einleitend darauf hin, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie eine

Kollisionsnorm zur Bestimmung des Ortes der Erbringung von Dienstleistungen und damit zur gegenseitigen Abgrenzung der Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten darstelle. Die darin verwendeten Begriffe seien gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die einheitlich auszulegen seien, um Doppel- oder Nichtbesteuerungen zu verhindern, die sich aus unterschiedlichen einzelstaatlichen Auslegungen ergeben könnten¹⁴. Es sei nicht davon auszugehen, daß Artikel 9 der Richtlinie in den Absätzen 1 und 2 eine Grundregel mit spezifischen Ausnahmestimmungen enthalte. Vielmehr werde die Regelungsmaterie, nämlich die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung, unter diesen Bestimmungen aufgeteilt. Absatz 2 sei daher als *Lex specialis* hinsichtlich der verschiedenen besonderen Dienstleistungen anzusehen, auf die er anwendbar sei, während Absatz 1 eine *Lex generalis* mit Auffangcharakter darstelle. Eine gezielte enge Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 wäre somit irrig.

den. Die Rechtsfolgen einer Einstufung als Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste oder der Unterhaltung oder als „ähnliche“ oder „damit zusammenhängende“ Tätigkeiten seien dieselben. Zwar sei nicht auszuschließen, daß Leistungen der Ton- und Lichtregie im Zusammenhang mit der Vorbereitung von Darbietungen eigenständige Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste oder der Unterhaltung darstellten¹⁵; jedoch schließe sich die Kommission der vom nationalen Gericht im Vorlagebeschluß geäußerten Auffassung an, wonach diese Leistungen angesichts ihrer engen Verknüpfung mit den Hauptleistungen und angesichts ihrer Zielsetzung (effektive Umsetzung der mit ihnen verbundenen künstlerischen oder unterhaltenden Tätigkeit) zumindest als „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ anzusehen seien. Die Kommission gelangt daher zu dem Ergebnis, daß die vom nationalen Gericht beschriebenen Dienstleistungen unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich fallen. Dies gelte auch, wenn diese Leistungen mit optischen Effekten wie den in der zweiten Frage beschriebenen verbunden würden.

23. Nach Ansicht der Kommission können die Fragen des nationalen Gerichts nur bejaht werden. Da die Begriffe „Kultur“, „Künste“ und „Unterhaltung“ sämtlich in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie genannt seien, ohne daß zwischen ihnen unterschieden werde, werde kein besonderes künstlerisches oder kulturelles Niveau verlangt. Für diese Ansicht spreche auch, daß sogar „ähnliche“ Tätigkeiten als ausreichend angesehen wür-

24. Auf vom Gerichtshof in der Sitzung gestellte Fragen hat die Kommission ausgeführt, die Rechtssache betreffe nicht den Fall eines Umgehungsversuchs auf der Grundlage von Artikel 9 Absatz 2 der Richtlinie, gegen den die Artikel 21 und 22 Absatz 7 Schutz-

14 — Die Kommission führt zur Stützung dieses Vorbringens die Urteile des Gerichtshofes vom 17. November 1993 (im folgenden: Urteile „Werbung“) in den Rechtssachen C-68/92 (Kommission/Frankreich, Slg. 1993, I-5881), C-68/92 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, I-5907) und C-73/92 (Kommission/Spanien, Slg. 1993, I-5997) an.

15 — Der Bevollmächtigte der Kommission hat in der Sitzung ausgeführt, daß in Analogie zu dem u. a. von einem Schallplattenproduzenten verlangten Sachverstand und dem einem solchen üblicherweise zugebilligten Status wenigstens einige der Tätigkeiten des Klägers als künstlerisch oder unterhaltend angesehen werden könnten.

maßnahmen vorsähen, die durch das Zusammenwirken der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten zum Einsatz kämen.

Beurteilung der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen

25. Ich möchte zunächst einige Vorbemerkungen zur zutreffenden Vorgehensweise bei der Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 der Richtlinie machen. Diese Bemerkungen betreffen (i) das Verhältnis dieser Bestimmung zur allgemeinen Regel des Artikels 9 Absatz 1 und (ii) das angebliche Ermessen der nationalen Steuerbehörden und Gerichte bei der Auslegung ihres Wortlauts.

(i) Artikel 9 Absätze 1 und 2 der Richtlinie

26. Der Gerichtshof hat verschiedene Male darauf hingewiesen, daß Absatz 2 Abweichungen¹⁶ oder Ausnahmen¹⁷ von einer in Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie niedergelegten allgemeinen Regel enthalte. Während diese Umschreibung des Artikels 9 Absatz 2 von der deutschen Regierung zur Stützung ihrer Auffassung angeführt worden ist, daß diese Bestimmung eng auszulegen sei, hat der Gerichtshof einen solchen Standpunkt nie ausdrücklich eingenommen. Die Äußerungen des Gerichtshofs zu den beiden Absätzen des Artikels 9 der Richtlinie lassen in ihrer Formulierung auch keinen Schluß auf eine solche Folgerung zu.

16 — Vgl. Randnr. 16 des in Fußnote 8 angeführten Urteils *Trans Tirreno Express* (in seiner englischen Fassung).

17 — Vgl. Randnr. 17 des in Fußnote 8 angeführten Urteils *Trans Tirreno Express*; Urteil vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88 (*Hamann*, Slg. 1989, 767, Randnr. 17).

27. Im Urteil *Berkholz* hat der Gerichtshof ausgeführt:

„Artikel 9 Absatz 2 enthält eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte, während in Absatz 1 insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt ist. Durch diese Bestimmungen sollen, wie sich aus Artikel 9 Absatz 3 — wenn auch nur für spezifische Situationen — ergibt, Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden.“¹⁸

28. Im Urteil *Hamann* hat der Gerichtshof Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie nach seinen Zielen ausgelegt, insbesondere dem der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, die sich aus den unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen der Mitgliedstaaten ergeben könnten, und dem des praktischen Bedürfnisses (für den Fall, daß Mehrwertsteuer zu erheben ist), die Vermietung von Beförderungsmitteln einer anderen Regelung als der für die Vermietung von sonstigen Ausrüstungsgegenständen geltenden zu unterwerfen. Es liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, daß Absatz 1 gegenüber Absatz 2 im Sinne eines Auslegungsgrundsatzes Vorrang hätte. Der Gerichtshof hat im Gegenteil darauf verwiesen, daß kein spezielles grundsätzliches Argument die allgemeine Regel des Artikels 9 Absatz 1 gegenüber den mehr sektorspezifischen Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 vorrangig erscheinen lasse. Die allgemeine Regel sei vielmehr „aus Gründen der Vereinfachung“ erlassen worden¹⁹; andere praktische Erwägungen, wie die

18 — Angeführt in Fußnote 9, Randnr. 14.

19 — In Fußnote 17 angeführtes Urteil, Randnr. 17.

vorstehend genannten²⁰, könnten jedoch in bestimmten Fällen andere Lösungen erforderlich machen. Das Schweigen des Gerichtshofes im Urteil Hamann zur Frage einer engen Auslegung mag der Auffassung des Generalanwalts Jacobs gegenübergestellt werden, von der man annehmen könnte, sie sei implizit zurückgewiesen worden: Dieser hatte zwar das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof letztlich gelangte, vorgeschlagen und seine Schlußanträge in erster Linie auf die Ziele des Artikels 9 Absatz 2 (hinsichtlich deren er mit dem Gerichtshof ebenfalls übereinstimmte) gestützt, er hatte jedoch erklärt: „Darüber hinaus ist jede Ausnahme von der Richtlinie eng auszulegen, was [da die Rechtssache eine Ausnahme von einer Ausnahme betraf] für eine weite Auslegung des streitigen Begriffs spricht.“²¹

29. In den Urteilen „Werbung“ hat der Gerichtshof Artikel 9 insgesamt als „Kollisionsnorm“ bezeichnet, „die den Ort der Besteuerung von Leistungen auf dem Gebiet der Werbung festlegt und somit die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten voneinander abgrenzt“²². In diesen Rechtssachen hatte Generalanwalt Gulmann eine (sprachlich haltbare) enge Auslegung des mehrdeutigen Begriffes der „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Richtlinie zugunsten einer (gleichermaßen haltbaren) weiteren Auslegung nach den Zwecken dieser Bestimmung

ausdrücklich zurückgewiesen²³. Sowohl der Generalanwalt als auch der Gerichtshof haben diese Zwecke der siebten Begründungserwägung der Richtlinie entnommen, in der von einer besonderen Regelung für den Fall die Rede ist, daß die Kosten von zwischen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen in den Preis der Waren eingehen.

30. Der Gerichtshof hat im Urteil Trans Tirreno Express auch Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie im Lichte seiner Zwecke ausgelegt, und zwar auf der Grundlage der praktischen Erwägung, daß bei Beförderungsleistungen „die fiktive Lokalisierung der Dienstleistung am Sitz des Dienstleistenden ungeeignet wäre“²⁴. Beförderungsdienstleistungen, die sich auf das Hoheitsgebiet mehrerer Mitgliedstaaten erstrecken könnten, erforderten „ein anderes Kriterium, das im wesentlichen eine Abgrenzung der jeweiligen Kompetenzen der einzelnen Mitgliedstaaten für die Zwecke der Besteuerung erlauben muß“²⁵. Die Formulierungen des Gerichtshofes in diesem Urteil wie auch in den Urteilen „Werbung“ und Hamann zielen darauf ab, die Eigenständigkeit des Artikels 9 Absatz 2 neben Artikel 9 Absatz 1 bei der Erreichung der Ziele der

20 — Notwendigkeit der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen und Interesse an einer erleichterten und zuverlässigen Steuererhebung.

21 — Nr. 13 seiner Schlußanträge.

22 — In Fußnote 14 angeführte Urteile Kommission/Frankreich (Randnr. 14), Kommission/Luxemburg (Randnr. 15), Kommission/Spanien (Randnr. 12).

23 — Nrn. 14 und 19 seiner gemeinsamen Schlußanträge.

24 — Angeführt in Fußnote 8, Randnr. 16.

25 — Randnr. 17. Außerdem hat der Gerichtshof das Argument der Kommission implizit (wie auch Generalanwalt Sir Gordon Slynn, dieser — auf S. 235 seiner Schlußanträge — aber ausdrücklich) zurückgewiesen, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie eng auszulegen sei, da diese Bestimmung nur für die Beförderung von Personen gelte (vgl. Randnr. 11 des Urteils).

Mehrwertsteuerregelung zu bekräftigen. Diese Erreichung der Ziele könnte jedoch in Frage gestellt werden, wenn in Zweifelsfällen systematisch Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie angewandt würde. Nichts anderes hat der Gerichtshof auch im Urteil Berkholz gemeint, wenn er darin gesagt hat, daß „nach Artikel 9 Absatz 1 ... der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, ... ein vorrangiger Anknüpfungspunkt“ sei; denn in dieser Rechtsache hatte er es nur mit der relativen Bedeutung zweier in dieser Bestimmung geregelter möglicher Dienstleistungsorte zu tun, nämlich des Ortes, an dem der Dienstleistende seinen Sitz hat, und des Ortes, an dem er eine feste Niederlassung hat, von der aus die Dienstleistung erbracht wird²⁶.

31. Ich gelange daher zu dem Ergebnis, daß die Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 der Richtlinie im Lichte ihrer Ziele auszulegen sind. Einer engen Auslegung ihres Wortlauts sollte gegenüber einer gleichermaßen haltbaren weiteren Auslegung dann nicht der Vorzug gegeben werden, wenn diese mit diesen Zielen mehr in Einklang steht. Dieser Standpunkt läßt sich demjenigen im Zusammenhang mit den Befreiungen von der Mehrwertsteuerregelung nach Artikel 13 der Richtlinie gegenüberstellen. Diese sind „eng auszulegen ...“, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt“²⁷. Dagegen betrifft Artikel 9 nur die Bestimmung des Besteuerungsortes und ist möglichst so auszulegen,

daß unter anderem gewährleistet ist, daß steuerbare Umsätze nicht deshalb der Besteuerung entzogen werden können, weil die Zuweisung der Zuständigkeit in Steuer-sachen nicht praktikabel ist.

(ii) *Ermessen der Mitgliedstaaten*

32. Ich möchte weiter das Vorbringen der deutschen und der italienischen Regierung kommentieren, wonach den Mitgliedstaaten bei der Definition der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie aufgeführten Kategorien ein Ermessen zusteht. Dieses Vorbringen ist meines Erachtens nicht haltbar. Zwischen den Mitgliedstaaten bestehende Unterschiede bei der Zuordnung bestimmter Tätigkeiten könnten zu Zuständigkeitskonflikten zwischen den Mitgliedstaaten (oder zur Zuständigkeitsverweigerung durch Mitgliedstaaten) führen, die dem Zweck des Artikels 9 der Richtlinie gerade zuwiderlaufen würden. Der Gerichtshof hat in den Urteilen „Werbung“ festgestellt, 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 den unterschiedlichen Auslegungen ergeben könnte, zu verhindern“²⁸. Dieselbe Begründung gilt auch für die Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie, die vom Gerichtshof

26 — Angeführt in Fußnote 9, Randnr. 17. Der Gerichtshof weiter: „Die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, ist nur dann von Interesse, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat.“

27 — Urteil vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, I-1737, Randnr. 13).

28 — In Fußnote 14 aufgeführte Urteile Kommission/Frankreich (Randnr. 14), Kommission/Luxemburg (Randnr. 15), Kommission/Spanien (Randnr. 12).

ebenfalls gemeinschaftsrechtlich ausgelegt werden müssen. Auch gebietet der Grundsatz der Rechtssicherheit eine einheitliche gemeinschaftsrechtliche Auslegung. Dieser Grundsatz gilt mit besonderer Strenge für Vorschriften mit finanziellen Auswirkungen, damit die Betroffenen den Umfang der ihnen durch diese Vorschrift auferlegten Verpflichtungen genau erkennen können²⁹.

33. Damit sind meine Vorbemerkungen abgeschlossen. Ich wende mich nun der eigentlichen Prüfung des anwendbaren Rechts zu.

34. Es spricht einiges dafür, manche der Tätigkeiten des Klägers im Zusammenhang mit musikalischen Veranstaltungen als künstlerisch oder unterhaltend anzusehen. Wenn der Kläger Geräte einsetzt oder deren Einsatz leitet, um eine optimale Beschallung zu erreichen und akustische und optische Effekte aufeinander abzustimmen, mag er (wie der Bevollmächtigte der Kommission nahegelegt hat) mit einem Schallplattenproduzenten verglichen werden. Während die von ihm eingesetzten Hilfsmittel technischer Natur sind und vermutlich große technische Erfahrung erfordern, kann seine

Rolle bei der Umsetzung der Darbietung des musikalischen Ereignisses (je nach dem Umfang der ihm eingeräumten Entscheidungsfreiheit) sogar bestimmte Merkmale der Rolle eines Dirigenten oder Regisseurs aufweisen³⁰. Diese Rolle erfordert, um es in den Worten des nationalen Gerichts auszudrücken, „ein hohes Maß an künstlerischem Sachverstand und Einfühlungsvermögen“.

35. Man würde jedoch eindeutig zu viel in die Formulierungen der Richtlinie hineinlegen, wenn man die vorbereitenden Tätigkeiten des Klägers im Hinblick auf die Klangwiedergabe bei musikalischen Veranstaltungen und seine Handlungen hinsichtlich der Gestellung von Personal und Gerätschaften als künstlerische oder unterhaltende Tätigkeiten ansähe. Da der Kläger mit den Veranstaltern einen einheitlichen Vertrag über die Erbringung aller seiner Dienstleistungen zu einem einheitlichen Entgelt schließt, würde es dem Interesse an einer vereinfachten Verwaltungstätigkeit und einer erleichterten Steuererhebung (sowie einer Verhinderung von Steuerumgehungen), die vom Gerichtshof als maßgebende Kriterien bei der Auslegung des Artikels 9 der Richtlinie angesehen worden sind, zuwiderlaufen, wenn man die Geschäftstätigkeit des Klägers ohne Not in ihre verschiedenen Bestandteile zerlegen wollte, um für jeden von ihnen einen spezifischen Leistungsort festzulegen. Ich behalte mir meine Auffassung hinsichtlich der Beantwortung der Frage vor, ob dies in bestimmten Fällen doch geboten oder möglich sein kann (etwa in Fällen, in denen die einzelnen Bestandteile einer Dienstleistung, für die ein einheitliches Entgelt in

29 — Vgl. Urteil vom 13. März 1990 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691, Randnr. 23); vgl. auch Schlußanträge des Generalanwalts Cosmas vom 1. Februar 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S, Slg. 1996, I-2395, Nr. 12).

30 — Viele künstlerische oder unterhaltende Tätigkeiten erfordern sowohl technische Sachkenntnis als auch ein kreatives Urteilsvermögen, dem eine solche Sachkenntnis dienlich ist.

Rechnung gestellt wird, für sich genommen, unter verschiedene Regelungen fallen würden)³¹. Im vorliegenden Fall ist es nicht erforderlich, derartige Unterscheidungen zu treffen. Zwar hat das nationale Gericht zu verstehen gegeben, daß seiner Ansicht nach einige Elemente der Dienstleistung des Klägers unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstaben d und e der Richtlinie fallen könnten. Wenn jedoch eine aus mehreren Bestandteilen bestehende Dienstleistung in ihrer Gesamtheit in den Anwendungsbereich einer einzigen Bestimmung des Artikels 9 Absatz 2 der Richtlinie fällt (wie in der vorliegenden Rechtssache vorgetragen wird), gebietet es das praktische Interesse an einer vereinfachten Verwaltung und einer vereinfachten Steuererhebung, daß sie eher der allgemeineren Kategorie zugeordnet wird.

36. Können aber die vorbereitenden Tätigkeiten des Klägers und seine Handlungen hinsichtlich der Gestellung von Personal und Gerätschaften als Tätigkeiten, die mit Dienstleistungen auf dem Gebiet der Künste oder Unterhaltung oder ähnlichen Tätigkeiten zusammenhängen, angesehen werden, so können auch seine Leistungen im Rahmen des Einsatzes dieser Gerätschaften und der Koordinierung von akustischen und optischen Effekten als solche Tätigkeiten angesehen werden. Sind diese Tätigkeiten nicht künstlerischer oder unterhaltender Natur, so würden sie immer noch in den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie fallen. Im Gegensatz zu der in der vorigen Nummer dargestellten Auffassung (aber im

Einklang mit der Ansicht des nationalen Gerichts) läßt sich nämlich schlüssig ebenfalls argumentieren, daß die Abhängigkeit der mehr kreativen Tätigkeit des Klägers von der Erzeugung der Musik durch die Hauptkünstler oder die Veranstalter, die er wiedergebe, darauf hindeute, daß dieser Aspekt seiner Dienstleistung besser im selben Zusammenhang wie seine mehr technischen Leistungen geprüft werden sollte. Daher ist meines Erachtens die Auslegung des Begriffes „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie für die Entscheidung in der vorliegenden Rechtssache von zentraler Bedeutung³².

37. Das nationale Gericht hat meines Erachtens zutreffend festgestellt, welcher Zweck der Einführung einer besonderen Regelung für Tätigkeiten auf dem Gebiet der Künste und Unterhaltung sowie für andere, ähnliche Tätigkeiten im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie zugrunde liegt. Wie ich bereits ausgeführt habe, sieht das nationale Gericht die Persönlichkeitsbezogenheit der erbrachten Leistung als ein Kriterium bei der Definition der „ähnlichen Dienstleistungen“ an. Erbringer von Dienstleistungen, die im wesentlichen in der Ein- und Umsetzung ihrer persönlichen Eigenschaften, Kenntnisse oder Fähigkeiten bestehen, könnten ihre zentrale Geschäftsleitung leicht in Niedrigsteuergelände verlegen, wenn ihre Dienstleistungen nicht als an dem Ort erbracht gälten, an dem sie tatsächlich bewirkt werden. Daher kann nicht davon ausgegangen werden, daß der Kläger eine Dienstleistung erbringt, die Dienstleistungen auf dem Gebiet der Künste, der Unterhaltung, des Sports oder anderen in der Bestimmung ausdrücklich genannten Dienstleistungen ähnlich ist, da sein Geschäftsbetrieb nicht die

31 — Besteht ein Umsatz aus mehreren Bestandteilen, von denen jeder unter eine andere Bestimmung der Mehrwertsteuerregelung fallen könnte, wäre es wohl vernünftiger, die Nebenbestandteile unter die für die Hauptbestandteile geltende Bestimmung zu subsumieren (falls sich diese Unterscheidung für die einzelnen Bestandteile treffen läßt). Dies ist auch der von Generalanwalt Cosmas in Nr. 14 seiner Schlußanträge in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S, angeführt in Fußnote 29) empfohlene Weg, in denen er bei Restaurationsdienstleistungen auf Fährschiffen die „Dienstleistungsaspekte“ gegenüber den „Gegenstandsaspekten“ als vorrangig angesehen hat.

32 — Die nachstehende Untersuchung wird zeigen, warum ich dem Begriff „ähnliche Tätigkeiten“ in der fraglichen Bestimmung nicht dieselbe Bedeutung beimesse.

Mobilität aufweist, die für Künstler, Unterhalter oder Berufssportler typisch ist. Er erbringt zwar seine Leistungen an mehreren verschiedenen Orten, stützt sich jedoch zumindest für einen Teil der von ihm erbrachten Leistungen auf geographische Faktoren, die Verfügbarkeit festangestellter Mitarbeiter und den Einsatz eigener technischer Hilfsmittel, für die ein ständiger Geschäftssitz wesentlich ist.

38. Unter „ancillary service“ („damit zusammenhängende Tätigkeit“) wird im Englischen üblicherweise eine Tätigkeit verstanden, mit der eine Hauptdienstleistung oder eine Haupttätigkeit wesentlich unterstützt wird oder die von dieser Hauptdienstleistung oder -tätigkeit abhängig oder ihr untergeordnet ist³³. Der Gesichtspunkt der Unterordnung scheint auch bei der Definition des französischen Wortes „accessoire“ im Vordergrund zu stehen, obwohl dieses Wort auch darauf hindeuten kann, daß eine mit ihm umschriebene Dienstleistung für eine Hauptdienstleistung wesentlich ist, weil sie diese vervollständigt³⁴. Der deutsche Begriff „damit zusammenhängend“ läßt gleichfalls auf Abhängigkeit schließen. Es ist nicht vorgebracht worden, daß irgendeine der übrigen sprachlichen Fassungen möglicherweise zu einer anderen Auslegung führe. Die Dienstleistungen des Klägers, auf die sich die vorliegende Rechtssache bezieht, sind mit beiden Bedeutungen der Begriffe „ancillary“ und „accessoire“ vereinbar: Sie

stellen wesentliche, unmittelbare Unterstützungshandlungen im Hinblick auf die Bühnendarbietung musikalischer Ereignisse dar und sind in dem Sinne abhängig, daß sie nur im Zusammenhang mit dieser Bühnendarbietung nützlich sind. Bleibt die Frage, ob in Übereinstimmung mit den Zielen des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie der „Fall gegeben ist“ („gegebenenfalls“), daß die Leistungen des Klägers als „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden können.

39. Nach Ansicht der deutschen Regierung sollte das Ziel der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von Steuerumgehungen durch Dienstleistungserbringer mit hoher Mobilität auch für die Auslegung des Begriffs „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ bestimmend sein, dessen Einbeziehung in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich durch die Bedingung „gegebenenfalls“ gekennzeichnet ist. Der Begriff „damit zusammenhängend“ sei daher so zu verstehen, daß er sich auf den Erbringer der Hauptleistung und nicht auf die Hauptleistung als solche beziehe. Diese Auslegung erfasse alle Dienstleistungen von untergeordnetem Charakter, die vom betreffenden Künstler oder Unterhalter selbst erbracht würden, und nicht alle Dienstleistungen, die mit der Erbringung der betreffenden künstlerischen oder unterhaltenden Dienstleistung zusammenhängen. Hierdurch werde eine allzu extensive Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich verhindert und bei den betroffenen Künstlern und Unterhaltern für eine vereinfachte Abwicklung der Mehrwertsteuerangelegenheiten gesorgt.

40. Diese Auffassung überzeugt mich aus drei miteinander verbundenen Gründen nicht: Sie läuft dem wörtlichen Verständnis

33 — Diese Definition des englischen Wortes „ancillary“ ist *The Concise Oxford Dictionary*, 9. Auflage (Oxford, 1995), entnommen. Das Wort ist gelegentlich auch so ausgelegt worden, daß es sich auf Umstände bezieht, die von einer Haupttätigkeit weiter entfernt sind und für diese nicht notwendig sind. Dies ist jedoch dann der Fall, wenn sich Rechtsvorschriften auf Umstände beziehen, die im Verhältnis zur Haupttätigkeit „ancillary oder incidental“ sind, vgl. *Stroud's Judicial Dictionary*, 4. Auflage (London, 1971), S. 130 (Hervorhebung von mir).

34 — G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 2. Auflage (Paris, 1990), bezeichnet als „accessoire“ etwas, „qui est lié à un élément principal, mais distinct et placé sous la dépendance de celui-ci, soit qu'il le complète, soit qu'il n'existe que par lui“ („was mit einem Hauptelement verbunden, jedoch von diesem verschieden und abhängig ist, weil es dieses vervollständigt oder in ihm aufgeht“).

der Rechtsvorschrift zuwider; sie verlangt, entweder die Rechtsvorschrift zum Teil als überflüssig zu behandeln oder sie so auszuliegen, daß diese Auslegung gegen ihre erklärten Ziele verstößt; und sie verstößt gegen die weiter gefaßten Ziele des Artikels 9 Absatz 2 der Richtlinie. Erstens ist die Auffassung der deutschen Regierung in sprachlicher Hinsicht unschlüssig. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich bezieht sich auf eine Vielzahl von *Tätigkeiten* im Rahmen von Dienstleistungen und nicht auf Personen, die diese Tätigkeiten ausüben. Es erscheint daher logischer, unter „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ jene Tätigkeiten zu verstehen, die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängen, und nicht nur zusätzliche Tätigkeiten der Dienstleistenden, die diese Haupttätigkeiten ausüben. Ich möchte von dieser Definition zusätzliche Leistungen des Hauptdienstleistenden nicht ausschließen, nur weil die im Laufe des vorliegenden Verfahrens angeführten Beispiele nicht überzeugend sind³⁵. Derartige Leistungen sollten jedoch mit der Haupttätigkeit in der Weise „zusammenhängen“, daß sie diese unmittelbar unterstützen.

41. Soweit zweitens die deutsche Regierung Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie insgesamt — einschließlich der Bezugnahme auf „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ — nur im Hinblick auf das Ziel der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen auslegen will, die durch die Verlagerung von im wesentlichen personenbezogenen Leistungen durch Leistende mit hoher Mobilität hervorgerufen

werden könnten, führt diese Auffassung zu Anomalien. Wenn die zusätzlichen Leistungen umherziehender Künstler, Unterhalter und anderer in der Bestimmung genannter Personen ihrer Art nach ebenfalls personenbezogen sind und damit hohe Mobilität aufweisen (wie es bei Tätigkeiten der Werbung der Fall ist), müßten sie nach dieser Ansicht als „ähnliche Tätigkeiten“ betrachtet werden, so daß die weitere Bezugnahme auf „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ überflüssig wäre. Wenn diese zusätzlichen Leistungen ihrer Art nach aber nicht personenbezogen und „mobil“ sind, sondern eine feste Niederlassung erfordern, so würde es der Bestimmung von der deutschen Regierung zugeschriebene zentrale (ausschließliche) Zweck verbieten, diese Leistungen in ihren Anwendungsbereich einzubeziehen.

42. Drittens ist meines Erachtens angesichts der allgemeinen Aufgabe des Artikels 9 Absatz 2, in spezifischen Fällen praktikablere Ergebnisse als die herbeizuführen, die sich aus der Anwendung der Fiktion des Artikels 9 Absatz 1 der Richtlinie ergeben würden, bei der Beurteilung der Ziele des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie eine weitere Betrachtungsweise geboten. Diese Betrachtungsweise ist auch wegen des vorstehend beschriebenen Fehlens eines enger definierten Zweckes geboten, der zu einer praktikablen Auslegung der gesamten Bestimmung Anlaß geben könnte. Außerdem wird jedem Argument, das zugunsten der ausschließlichen Anwendung der Bestimmung auf Dienstleistende mit uneingeschränkter Mobilität vorgebracht wird, der Boden dadurch entzogen, daß die Veranstalter der unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c

35 — Siche oben, Fußnote 13.

erster Gedankenstrich der Richtlinie fallen den Haupttätigkeiten ausdrücklich in deren Anwendungsbereich miteinbezogen sind, obwohl sie (besonders wenn sie in großem Rahmen tätig werden) an feste Niederlassungen an anderen Orten als denen, an denen sie Veranstaltungen organisieren und durchführen, gebunden sein können³⁶. Untergeordnete Tätigkeiten können sowohl mit denjenigen der Veranstalter als auch mit denjenigen der Künstler und Unterhalter zusammenhängen. Dies wäre ein weiteres Argument für die Annahme eines weitergefaßten Zweckes, der solche unterstützenden Leistungen mitumfassen könnte.

43. Dienstleistungen auf dem Gebiet der Künste, der Unterhaltung, der Kultur und des Sports werden zu einem großen Teil von einem Publikum in Anspruch genommen, bei dem es sich nicht um Steuerpflichtige handelt³⁷. Diese Leistungen werden jedoch regelmäßig über einen Vermittler, den Veranstalter, erworben, der sich um den Veranstaltungsort, die Werbung, die Akteure und (was bei der Erbringung entgeltlicher Leistungen entscheidend ist) den Kartenverkauf³⁸ kümmert. Sie werden normalerweise durch die bloße Anwesenheit des Empfängers bei der Veranstaltung unmittelbar am Ort der Erbringung „verbraucht“

(auch wenn bei Rundfunkübertragungen der Empfang auch andernorts, einschließlich in anderen Mitgliedstaaten, erfolgen kann)³⁹. Mit dem Kauf der Eintrittskarte zahlt der Verbraucher für die Dienstleistung ein einheitliches Entgelt. Mit diesem einheitlichen Entgelt wird nicht nur die Dienstleistung des Akteurs, sondern werden auch die Kosten des Kartenverkaufs, der Werbung, der Versicherung, der Anmietung der Räumlichkeiten und aller zur Durchführung der Veranstaltung notwendigen technischen Dienstleistungen (die vom Wortsinn des Begriffes „zusammenhängend“ gedeckt werden) abgegolten.

44. Hauptzweck des Artikels 9 Absatz 2 ist es, eine Sonderregelung für die Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen zu schaffen, „deren Kosten in den Preis der Waren eingehen“⁴⁰. Der Gerichtshof hat, wie dem nachstehenden Zitat zu entnehmen ist, darauf hingewiesen, daß dies auch für die Fälle gilt, in denen die Kosten von Dienstleistungen in den Preis einer nachfolgenden Dienstleistung eingehen. Werden künstlerische oder unterhaltende Dienstleistungen über die Dienstleistungen eines Veranstalters öffentlich erbracht und werden sie ihrer Art nach an dem Ort tatsächlich bewirkt, an dem sie empfangen werden, so sollten diese Leistungen, die in eine nachgeschaltete, an diesem Ort öffentlich erbrachte Dienstleistung eingehen, vernünftigerweise einer einzigen Mehrwertsteuerregelung und möglichst

36 — Dies ist offenbar bei dem Veranstalter einer der vom Kläger betreuten Veranstaltungen der Fall, der in Deutschland niedergelassen war, obwohl die Veranstaltung woanders stattfand. Vgl. oben, Fußnote 14.

37 — Dies trifft meines Erachtens weniger auf Dienstleistungen auf dem Gebiet des Unterrichts und wahrscheinlich in viel geringerem Maße auf Dienstleistungen auf dem Gebiet der Wissenschaften zu. Es geht mir aber nicht um eine umfassende Untersuchung aller Gegenstände der fraglichen Bestimmung; ich befasse mich nur mit denjenigen, die in der vorliegenden Rechtssache relevant sind.

38 — Ich lasse insoweit vorerst die Möglichkeit außer Betracht, daß die Durchführung einer künstlerischen oder anderen Veranstaltung zum Teil durch Sponsoring, Franchise- oder Werbeeinnahmen finanziert wird. Derlei Umsätze fallen wohl eher unter die Bestimmung über „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c zweiter Gedankenstrich der Richtlinie, der, wie wir gesehen haben, weit auszulegen ist. Eine solche finanzielle Unterstützung dürfte jedenfalls nicht die Ausführungen über die Art und Weise der entgeltlichen (was voraussetzt, daß Eintrittsgeld gezahlt wird) öffentlichen Erbringung von künstlerischen oder anderen Dienstleistungen in Frage stellen.

39 — Wird eine Veranstaltung im Rundfunk übertragen, und zwar selbst im Fall von Fernsehsendern, bei denen eine Gebühr für das jeweils eingeschaltete Programm fällig wird, so zahlt die Rundfunkanstalt dem Veranstalter eine Gebühr für das Recht zur Ausstrahlung der Sendung über die Veranstaltung. Ich prüfe hier nicht die Frage, an welchem Ort die Übertragung von Dienstleistungen, die unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie fallen, als erfolgt gilt. Ich schließe von der vorliegenden Untersuchung ferner die Fragen aus, die durch die Erbringung künstlerischer oder unterhaltender Dienstleistungen für Aufnahmewecke aufgeworfen werden; diese Dienstleistungen werden vom Publikum letztlich erst nach dem Vertrieb von Schallplatten, Kassetten oder anderen Trägern empfangen, die für Umsatzsteuerzwecke als Gegenstände angesehen werden können.

40 — Siehe Begründungserwägung der Richtlinie.

einem einheitlichen Umsatzsteuersatz am Ort der Erbringung unterworfen werden, der der gleiche Satz ist wie der, der für den „Endverbrauch“ der nachgeschalteten Dienstleistung durch deren Empfänger gilt. Dies ist die Logik, die dem Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie zugrunde liegt, wie er vom Gerichtshof in den Urteilen „Werbung“ ausgelegt worden ist: „Soweit der Empfänger üblicherweise in dem Staat, in dem er seinen Sitz hat, die Waren verkauft oder die Dienstleistungen erbringt, für die erworben 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“⁴¹. Dies trägt zur vereinfachten Handhabung sowohl für den Steuerzahler als auch für die Steuerbehörden bei⁴².

dienstleistung auf dem Gebiet der Künste oder der Unterhaltung bewirkt wird, so wird der Veranstalter als Vermittler zwischen den Erbringern vorgeschalteter Dienstleistungen und dem Publikum wahrscheinlich auch die Rolle eines „Vertreter[s] oder [derjenigen] Person ..., für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde“, wahrnehmen können, sofern die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 21 der Richtlinie „Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person als dem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird“; denn der Veranstalter ist ohnehin nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich zur Zahlung der Umsatzsteuer auf seine eigenen Leistungen sowie auf den von ihm besorgten Kartenverkauf verpflichtet.

45. Was die Handhabung der Umsatzsteuer an dem Ort angeht, an dem die Haupt-

41 — In Fußnote 14 angeführte Urteile *Kommission/Frankreich* (Randnr. 15), *Kommission/Luxemburg* (Randnr. 16), *Kommission/Spanien* (Randnr. 13). Die von mir vorgenommene Hervorhebung soll die Anwendbarkeit des Grundsatzes sowohl auf nachfolgend gelieferte Waren als auch auf nachfolgend erbrachte Dienstleistungen verdeutlichen. Tatsächlich kommt dieser Grundsatz bei Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie deutlicher zum Tragen als bei Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c, da die Hauptdienstleistung und die geeigneten vorgeschalteten „damit zusammenhängenden Tätigkeiten“ stets am Ort der Erbringung und des Empfangs besteuert werden.

42 — Generalanwalt Gulmann hat Erwägungen dieser Art in Nr. 20 seiner Schlußanträge in den Rechtssachen „Werbung“ angestellt: „Es gibt auch einen praktischen Grund dafür, dieser Auslegung des Begriffes der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung den Vorzug zu geben. Sie erspart es nämlich der Werbeagentur, die für die Kunden ausgestellten Rechnungen aufzuteilen und einerseits die Werbetätigkeiten im engen Sinn, für die Mehrwertsteuer im Land des Leistungsempfängers zu entrichten ist, sowie andererseits Handlungen zu erfassen, die nicht als Werbeleistungen gelten und für die die Mehrwertsteuer im Land der Werbeagentur zu entrichten ist...“ In diesem Fall stellte sich das Problem in verschärfter Form, da es dem Empfänger von Leistungen einer Werbeagentur, die nicht als Leistungen auf dem Gebiet der Werbung angesehen wurden, nicht immer möglich war, eine Erstattung der Mehrwertsteuer zu erlangen, die im Hinblick auf diese Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt worden war.

46. Diese Erwägungen sollten zumindest für die Fälle gelten, in denen die Dienstleistungen, die zur Unterstützung der betreffenden Veranstaltung wesentlich sind, an der Mobilität der im Vordergrund stehenden Künstler und Unterhalter teilhaben. Damit meine ich, daß, auch wenn diese Dienstleistungen aus Gründen der Logistik eine feste Niederlassung an einem einzigen Ort erfordern, da sie nicht so persönlichkeitsbezogen wie die Leistungen der Hauptdienstleistungserbringer sind, die Dienstleistungen, um die es vorliegend geht (mit Ausnahme der vorbereitenden oder der Nebentätigkeiten), dort zur Ausführung kommen, wo das Hauptereignis stattfindet und „verbraucht“ wird. Überdies entsprechen die Leistungen des Klägers einer verhältnismäßig engen Definition des Begriffes der „damit zusammenhängenden Tätigkeiten“, da sie für die Darbietung der künstlerischen oder unterhaltenden Ereignisse, auf die sie sich beziehen, unmittelbar materiell

erforderlich sind⁴³. Wie das nationale Gericht ausgeführt hat, sind die „Leistungen des Klägers ... nicht nur notwendige Voraussetzung für die jeweilige künstlerische oder unterhaltende Darbietung, sondern auch ihrem Inhalt nach gerade darauf eingerichtet, diese Darbietung in möglichst effektiver Weise umzusetzen“. Ich halte es für angebracht im Sinne des Begriffs „gegebenenfalls“ in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie, diese verhältnismäßig „mobilen“, wesentlichen Unterstützungsleistungen als „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ zu behandeln, die als an dem Ort erbracht gelten, an dem sie tatsächlich bewirkt werden.

47. In der vorliegenden Rechtssache bedarf es keiner Prüfung der Frage, ob es angebracht ist, den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie auf Erbringer solcher wesentlichen Dienstleistungen zu erstrecken, die vollständig an anderen Orten als dem der Bewirkung der im Vordergrund stehenden künstlerischen oder anderen Dienstleistung oder an nur einem Ort bewirkt werden. Ich bin mir ferner der

Besorgnis der deutschen Regierung bewußt, daß der Begriff „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ so definiert werden könnte, daß er praktisch einen unbegrenzten Anwendungsbereich hat. Die deutsche Regierung hat in ihren schriftlichen Erklärungen auf die Möglichkeit der Einbeziehung der Leistungen von Hotels und Restaurationsbetrieben⁴⁴ in den Anwendungsbereich der Bestimmung hingewiesen und im Rahmen ihrer mündlichen Ausführungen Bühnenbildner, Maskenbildner, Sicherheitsdienste und Leibwachen als Beispiele angeführt. Es erscheint mir nicht notwendig, mich unmittelbar zur Qualifizierung dieser Dienstleistungen zu äußern. Zu einigen dieser Beispiele genügt der Hinweis, daß eine Definition der „damit zusammenhängenden Tätigkeiten“, die weiter ist, als in der vorliegenden Rechtssache notwendig, geboten wäre, um den Anwendungsbereich der Bestimmung so zu erweitern, daß auch Dienstleistungen davon erfaßt werden, die zwar für die Durchführung der Veranstaltung wirtschaftlich notwendig sein können (zum Beispiel aufgrund besonderer Vereinbarungen mit Erbringern von Unterbringungs-, Reise- und sonstigen Dienstleistungen oder aufgrund der Lizenzvergabe für Souvenirartikel und Nebenaktionen), aber keinen materiellen, unmittelbaren Beitrag zur konkreten Aufführung des Hauptereignisses leisten.

48. Wie bereits gesagt⁴⁵, gibt § 3a Absatz 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG nicht die Bezugnahme des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie auf „damit zusammenhängende Tätigkeiten“ wieder. Das nationale Gericht hat jedoch im Vorlagebeschluß ausgeführt, daß dann, wenn

43 — Die Bezugnahme in der englischen Fassung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c zweiter Gedankenstrich auf „ancillary transport services such as loading, unloading, handling and similar activities“ spricht dafür, Tätigkeiten, durch die die Hauptleistung unmittelbar materiell unterstützt wird, als „damit zusammenhängend“ zu qualifizieren. Jedoch verwenden nicht alle sprachlichen Fassungen in beiden Fällen gleiche Begriffe; die deutsche Fassung gebraucht z. B. den Begriff „zusammenhängende Tätigkeiten“ im ersten Gedankenstrich von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Richtlinie, dagegen den der „Nebentätigkeiten“ im zweiten Gedankenstrich. Demgegenüber wird in der französischen Fassung in beiden Fällen das Wort „accessoire“ verwendet. Die Einbeziehung der gesamten Dienstleistung des Klägers in den Anwendungsbereich von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie wird zudem dadurch untermauert, daß einige der Einzelbestandteile dieser Dienstleistung, wie die Vermietung von Geräten und die Gestellung von Personal, für sich genommen, unter andere spezielle Tatbestandsmerkmale des Artikels 9 Absatz 2 Buchstaben d oder e fallen würden.

44 — Da diese vermutlich über eine feste Niederlassung, von der aus ihre Leistungen erbracht werden, an dem Ort verfügen, an dem die künstlerische oder unterhaltende Veranstaltung stattfindet, dürfte die Anwendung des Artikels 9 Absatz 1 und die des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Richtlinie zu genau dem gleichen Ergebnis führen.

45 — Siehe oben, Fußnote 3.

die Dienstleistungen des Klägers als in den Anwendungsbereich der letztgenannten Bestimmung fallend anzusehen seien, die Richtlinienregelung gegenüber § 3a Absatz 1 UStG (der Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie entspricht) Vorrang habe und die streitbefangenen Umsätze in Deutschland nicht steuerbar seien. Angesichts dieses Bekenntnisses brauchen die Auslegungspflichten nationaler Gerichte im Fall des Bestehens derartiger Lücken nicht weiter untersucht zu werden ⁴⁶.

Ergebnis

49. Ich gelange zu dem Ergebnis, daß die Fragen des vorlegenden Gerichts wie folgt beantwortet werden sollten:

Ein Unternehmer, der bei künstlerischen oder unterhaltenden Veranstaltungen, die an mehreren verschiedenen Orten stattfinden, die tontechnische Umsetzung der Darbietung durchführt, übt eine „damit zusammenhängende Tätigkeit“ im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage aus, wenn seine Dienstleistungen notwendige Voraussetzung für die Darbietung sind.

Dieses Ergebnis gilt sowohl für den Fall, daß die betreffenden Dienstleistungen darin bestehen, die Auswahl und die Bedienung der eingesetzten Geräte auf die jeweiligen akustischen Gegebenheiten und die beabsichtigten Klangeffekte abzustimmen sowie die erforderlichen Gerätschaften und das notwendige Bedienungspersonal zu stellen, als auch für den Fall, daß sie außerdem darin bestehen, die mit Hilfe des Unternehmers zu erzeugenden Klangeffekte auf bestimmte, von anderen Unternehmern erzeugte optische Effekte abzustimmen.

46 — Vgl. allgemein Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 14/83 (Von Colson und Kamann, Slg. 1984, 1891); Urteil vom 13. November 1990 in der Rechtssache C-106/89 (Marleasing, Slg. 1990, I-4135).