



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
ELEANOR SHARPSTON
vom 10. Januar 2019¹

Rechtssache C-647/17

**Skatteverket
gegen
Srf konsulterna AB**

(Vorabentscheidungsersuchen des Högsta förvaltningsdomstol [Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden])

„Vorabentscheidungsersuchen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Ort der steuerbaren Umsätze – Steuerpflichtigen angebotene Dienstleistungen – Erbringung von Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts – Lehrgang in einem Mitgliedstaat, in dem weder der Dienstleistende noch die Teilnehmer ansässig sind – Lehrgang, der Anmeldung und Bezahlung im Voraus voraussetzt“

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen bittet der Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) den Gerichtshof um Klärung der Frage, ob ein Lehrgang, der von einem in Schweden ansässigen Steuerpflichtigen für Teilnehmer veranstaltet wird, die ebenfalls in Schweden ansässige Steuerpflichtige sind, der aber in einem anderen Mitgliedstaat stattfindet, in Schweden oder in diesem anderen Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt. Ist der Ort der Dienstleistung bei einem solchen Lehrgang nach Art. 44 oder nach Art. 53 der Richtlinie 2006/112/EG² zu bestimmen?

2. Damit ist der Gerichtshof zum ersten Mal aufgerufen, den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 53 in Bezug auf Dienstleistungen an Steuerpflichtige in Gestalt der Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts im Sinne dieser Vorschrift zu prüfen und zu definieren. Die Antwort des Gerichtshofs wird voraussichtlich entscheidenden Einfluss auf die Bestimmung des Ortes der Erbringung von Dienstleistungen (einschließlich mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängender Dienstleistungen) in Bezug auf andere in Art. 53 genannte Kategorien von Veranstaltungen haben, also „Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen“ (vom Tennisturnier über Handelsmessen und Kunstausstellungen bis hin zu Musikkonzerten). Um ein sehr konkretes Beispiel zu nehmen, könnten sich aus der Antwort Hinweise zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung bei einer großen internationalen Veranstaltung wie der anstehenden Fußballeuropameisterschaft 2020 ergeben³.

¹ Originalsprache: Englisch.

² Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

³ Die relevanten Merkmale dieser Veranstaltung dürften folgendermaßen aussehen: Sie setzt sich zusammen aus einer Reihe selbstständiger Veranstaltungen (Fußballspiele), die in verschiedenen Mitgliedstaaten oder außerhalb der Europäischen Union stattfinden, für die personengebundene Eintrittskarten von verschiedenen Steuerpflichtigen über ein komplexes Vertriebssystem verkauft werden.

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112

3. Art. 44 der Richtlinie 2006/112 sieht vor: „Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.“⁴

4. Art. 53 bestimmt, dass bei Lieferungen an einen Steuerpflichtigen „[a]ls Ort einer Dienstleistung ... betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden Dienstleistungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder für ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen der Ort [gilt], an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden“.

5. Art. 54 Abs. 1 sieht für Lieferungen an einen Nicht-Steuerpflichtigen vor, dass „[a]ls Ort einer Dienstleistung sowie der damit zusammenhängenden Dienstleistungen ... betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen, einschließlich der Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten, ... der Ort [gilt], an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden“.

6. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i befreien die Mitgliedstaaten die „Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ von der Mehrwertsteuer.

Verordnung Nr. 282/2011

7. Art. 32 Abs. 1 der Verordnung Nr. 282/2011⁵ bestimmt, dass Art. 53 der Richtlinie 2006/112 insbesondere gelten soll für „Dienstleistungen, deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung, auch in Form eines Abonnements, einer Zeitkarte oder einer regelmäßigen Gebühr, das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren“.

8. Nach Art. 32 Abs. 2 umfassen solche Dienstleistungen insbesondere „a) das Recht auf Eintritt zu Darbietungen, Theateraufführungen, Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerten, Ausstellungen sowie anderen ähnlichen kulturellen Veranstaltungen; b) das Recht auf Eintritt zu Sportveranstaltungen wie Spielen oder Wettkämpfen; c) das Recht auf Eintritt zu Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft, wie beispielsweise Konferenzen und Seminare“.

9. Gemäß Art. 32 Abs. 3 fällt die Nutzung von Räumlichkeiten, wie beispielsweise Turnhallen oder anderen, gegen Zahlung einer Gebühr nicht unter Art. 32 Abs. 1.

10. Art. 33 sieht vor, dass „[z]u den mit der Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Veranstaltungen zusammenhängenden Dienstleistungen nach Artikel 53 der Richtlinie 2006/112/EG ... die Dienstleistungen [gehören], die direkt mit der Eintrittsberechtigung zu diesen Veranstaltungen in Verbindung stehen und an die Person, die einer Veranstaltung beiwohnt, gegen eine Gegenleistung

⁴ Zum maßgeblichen Zeitpunkt war die Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2008, L 44, S. 11) geänderten Fassung anwendbar.

⁵ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 (ABl. 2011, L 77, S. 1).

gesondert erbracht werden“. Des Weiteren sieht dieser Artikel vor, dass „[z]u diesen zusammenhängenden Dienstleistungen ... insbesondere die Nutzung von Garderoben oder von sanitären Einrichtungen, nicht aber bloße Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Eintrittskarten [gehören]“.

Nationales Recht

11. Gemäß Kapitel 5 § 5 des Mervärdesskattelag 1994:200 (Gesetz Nr. 1994:200 über die Mehrwertsteuer)⁶ gilt eine Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen als in Schweden verkauft, wenn der Steuerpflichtige entweder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in Schweden hat oder wenn er in Schweden eine feste Niederlassung hat, an die die Dienstleistung erbracht wird.

12. Nach Kapitel 5 § 11a des Mehrwertsteuergesetzes gilt eine Dienstleistung in Form der Gewährung des Eintritts zu Veranstaltungen der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen, die an einen Steuerpflichtigen erbracht wird, als in Schweden verkauft, wenn die Veranstaltung tatsächlich in Schweden stattfindet. Das Gleiche gilt für mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängende Dienstleistungen.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

13. Die Srf konsulterna AB (im Folgenden: Srf konsulterna) ist eine in Schweden ansässige Gesellschaft, die vollständig im Eigentum eines Berufsverbands für Buchhaltungs- und Lohnbuchhaltungsberater steht. Sie bietet dieser Berufsgruppe gegen eine Gebühr Aus- und Fortbildungsmaßnahmen an.

14. Nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts bietet Srf konsulterna neben anderen Aktivitäten fünftägige Lehrgänge mit einer eintägigen Pause in der Mitte des Lehrgangs an, die 30 Stunden umfassen. Diese Lehrgänge werden nur Angehörigen der betreffenden Berufsgruppe angeboten, die in Schweden ansässig sind oder dort über eine feste Niederlassung verfügen, unabhängig davon, ob sie Mitglieder des Berufsverbands sind, dessen Tochterunternehmen Srf konsulterna ist. Der Lehrplan wird im Voraus festgelegt, wobei davon ausgegangen wird, dass die Teilnehmer über Vorkenntnisse und Erfahrung in Buchhaltungsfragen verfügen, er kann jedoch je nach Kenntnisstand der tatsächlich teilnehmenden Personen angepasst werden. Die Lehrgänge finden in einem Konferenzgebäude statt.

15. Die Anmeldung und Zulassung der Teilnehmer muss vor dem Beginn des Lehrgangs erfolgen. Daher hat Srf konsulterna Zugang zu Informationen über die Identität der Teilnehmer wie z. B. deren Namen, Anschriften, Personennummern oder Organisationsnummern⁷. Die Bezahlung erfolgt im Voraus.

16. Einige Lehrgänge der Srf konsulterna finden an verschiedenen Orten in Schweden statt, andere hingegen in anderen Mitgliedstaaten.

17. Im Hinblick auf die letztgenannten Lehrgänge (im Folgenden: streitgegenständliche Lehrgänge) beantragte Srf konsulterna beim Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss, Schweden) eine Entscheidung über die Frage, ob als Ort der Dienstleistung Schweden oder der Mitgliedstaat, in dem der Lehrgang stattfand, anzusehen sei.

⁶ Im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz.

⁷ Im Folgenden: Steueridentifikationsdaten.

18. Das Skatterättsnämnd entschied, dass solche Lehrgänge als in Schweden erbracht anzusehen seien, auch wenn sie tatsächlich im Ausland stattfänden. Dementsprechend sei Art. 44 und nicht Art. 53 anzuwenden, mit der Folge, dass die Mehrwertsteuer in Schweden geschuldet werde.

19. Das Skatteverk (örtliche schwedische Steuerverwaltung) vermochte der Begründung dieser Entscheidung nicht zu folgen und focht die Entscheidung beim Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) an.

20. Da nach Ansicht des vorlegenden Gerichts der Inhalt von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 und dessen Verhältnis zu Art. 44 dieser Richtlinie nicht ganz klar sind, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage vorgelegt:

Ist der Ausdruck „Eintrittsberechtigung für ... Veranstaltungen“ in Art. 53 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass er eine Dienstleistung in Form eines fünftägigen Buchhaltungslehrgangs erfasst, der ausschließlich an Steuerpflichtige erbracht wird und voraussetzt, dass Anmeldung und Bezahlung im Voraus erfolgen?

21. Das Skatteverk, Frankreich, das Vereinigte Königreich und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. In der Sitzung vom 18. Oktober 2018 haben Schweden und die Kommission mündlich vorgetragen.

Würdigung

Vorbemerkungen

22. Das vorlegende Gericht möchte klären, ob die Erbringung solcher Dienstleistungen wie der, um die es im Ausgangsverfahren geht, in den Anwendungsbereich von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 fällt. Die Antwort auf die vorgelegte Frage hängt also davon ab, ob die von Srf konsulterna in anderen Mitgliedstaaten als Schweden veranstalteten Lehrgänge als Erbringung von Dienstleistungen „betreffend die Eintrittsberechtigung ... für Veranstaltungen auf dem Gebiet ... des Unterrichts“ im Sinne von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 einzuordnen sind.

23. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den im Ausgangsverfahren streitgegenständlichen Leistungen unstreitig um Dienstleistungen und nicht um Gegenstände handelt. Weiterhin ist unstreitig, dass diese Dienstleistungen nur an Steuerpflichtige erbracht werden. Dem Vorlagebeschluss ist ebenso klar zu entnehmen, dass die Dienstleistungen von Srf konsulterna ihrem Wesen nach als Unterricht anzusehen sind. Daher kommen in der Tat die Art. 44 und 53 als für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung relevante Vorschriften in Betracht.

24. Wenn die Antwort auf die vorgelegte Frage lautet, dass die erbrachte Leistung eine „Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen“ im Sinne von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 darstellt, wäre als Ort der Dienstleistung, da die streitgegenständlichen Lehrgänge in einem anderen Mitgliedstaat als Schweden stattfinden, dieser andere Mitgliedstaat anzusehen⁸. Fällt die Erbringung dieser Dienstleistungen nicht unter Art. 53, so wäre der Ort der Dienstleistung, da die Teilnehmer der streitgegenständlichen Lehrgänge alle in Schweden ansässig sind, gemäß Art. 44 der Richtlinie Schweden⁹.

⁸ Siehe oben, Nrn. 16 und 17.

⁹ Siehe oben, Nrn. 13 und 14.

25. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass das Ziel der Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach denen der Ort der Besteuerung von Dienstleistungen zu bestimmen ist, darin besteht, einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung der fraglichen Dienstleistungen zu verhindern¹⁰. Nach der Antwort des Gerichtshofs wird sich daher bestimmen, welcher der betreffenden Mitgliedstaaten berechtigt ist, von den Steuerpflichtigen die Entrichtung der Mehrwertsteuer für die streitgegenständlichen Lehrgänge nach den in diesem Mitgliedstaat anwendbaren Steuersätzen und Verfahren zu verlangen.

26. Da Ziel dieser Lehrgänge offenbar ist, den Beratern zu helfen, ihre Buchhaltungskenntnisse auf dem neuesten Stand zu halten¹¹, dürften sie als „Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 anzusehen sein. Daher könnten sie unter die in dieser Bestimmung vorgesehene obligatorische Mehrwertsteuerbefreiung fallen. Die Kommission hat in der Sitzung vorgetragen, diese Bestimmung sei nicht einschlägig. Dies könnte darauf zurückzuführen sein, dass Srf konsulterna offenbar keine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die mit Aus- und Fortbildung betraut ist, im Sinne von Art. 132 Abs. 1 ist. Allerdings wäre die Bestimmung nur dann nicht einschlägig, wenn Srf konsulterna – abgesehen davon, dass sie keine solche Einrichtung des öffentlichen Rechts ist – *auch nicht* in einem der Mitgliedstaaten, in dem die streitgegenständlichen Lehrgänge erbracht werden, als eine Einrichtung „mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ im Sinne dieser Bestimmung anzusehen wäre¹². Da die dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen hierzu keine weiteren Angaben enthalten, werde ich nicht weiter darauf eingehen.

Zur materiellen Prüfung

27. Während Art. 44 der Richtlinie 2006/112 eine allgemeine Regel zur Bestimmung des Ortes enthält, an dem Dienstleistungen an Steuerpflichtige für steuerliche Zwecke erbracht werden, sieht Art. 53 eine davon abweichende Sonderregelung u. a. für Unterrichtsdienstleistungen vor.

28. Nach ständiger Rechtsprechung kann die allgemeine Regel zur Bestimmung des Leistungsorts keinen Vorrang vor Sonderregelungen haben. In jedem Fall ist zu prüfen, ob der Sachverhalt einem der in der Richtlinie 2006/112 aufgeführten besonderen Fälle (z. B. Art. 53) entspricht; falls nicht, fällt er unter Art. 44. Die fraglichen Sonderregelungen sind nicht als Ausnahmen von einer allgemeinen Regel anzusehen, die daher eng auszulegen wären¹³. Vielmehr ist Art. 44 als eine Generalklausel oder Auffangregelung anzusehen, die greift, wenn keine Sonderregelung Anwendung findet.

29. Der Gerichtshof hat bereits festgestellt, dass nach den Überlegungen, die den Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung für Mehrwertsteuerzwecke zugrunde liegen, die Besteuerung nach Möglichkeit an dem Ort erfolgen soll, an dem die Gegenstände verbraucht oder die Dienstleistungen in Anspruch genommen werden¹⁴.

30. Diese Rechtsprechung bestätigt den Ansatz im Vorschlag der Kommission betreffend den Ort der Dienstleistung, der zum Erlass der Regelungen in ihrer derzeitigen Form geführt hat. Die Kommission führte in dem fraglichen Vorschlag aus, bei jeglicher Änderung der Regeln zum Ort der Besteuerung von Dienstleistungen sei so weit wie möglich zu berücksichtigen, dass die Besteuerung am Ort des

¹⁰ Urteil vom 8. Dezember 2016, A und B (C-453/15, EU:C:2016:933, Rn. 24).

¹¹ Siehe oben, Nr. 14.

¹² Urteil vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 35 bis 39).

¹³ Urteil vom 8. Dezember 2016, A und B (C-453/15, EU:C:2016:933, Rn. 18 und 19).

¹⁴ Urteil vom 8. Dezember 2016, A und B (C-453/15, EU:C:2016:933, Rn. 25).

tatsächlichen Verbrauchs erfolge¹⁵. Um dies zu erreichen, schlug die Kommission vor, die Regeln über den Ort der Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen dahin zu ändern, dass derartige Dienstleistungen generell in dem Mitgliedstaat steuerpflichtig sein sollten, in dem der *Kunde* ansässig sei¹⁶, statt in dem Mitgliedstaat, in dem der *Dienstleistende* ansässig sei¹⁷.

31. Unterrichtsdienstleistungen sind per Definition im Wesentlichen geistiger und somit immaterieller Natur. Es wäre daher vorstellbar, solche Dienstleistungen als vom Steuerpflichtigen im Moment der Leistungserbringung (Output) an den Kunden und somit als in dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, wirtschaftlich „in Anspruch genommen“ anzusehen. Eine solche Auslegung spräche für die Anwendung von Art. 44.

32. Allerdings stellt eine Dienstleistung betreffend *Veranstaltungen* auf dem Gebiet des Unterrichts eine einheitliche, wenn auch zusammengesetzte Leistung dar, deren wesentliche Elemente – wie etwa der Beitrag eines Lehrers oder Dozenten, die Veranstaltungsstätte und all ihre Einrichtungen sowie die damit zusammenhängenden vor Ort „verbrauchten“ Dienstleistungen – einen engen physischen Zusammenhang mit dem Ort aufweisen, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet¹⁸. Das dürfte für eine Besteuerung dieser Leistungen in ihrer Gesamtheit am Ort der Inanspruchnahme im physischen Sinne sprechen, also für eine Anwendung von Art. 53.

33. Daraus folgt meines Erachtens, dass sich aus dem allgemeinen Ziel, an Steuerpflichtige erbrachte Dienstleistungen am Ort der Inanspruchnahme zu besteuern, keine offensichtliche „Faustregel“ im Hinblick auf den jeweiligen Anwendungsbereich der Art. 44 und 53 ableiten lässt. Insbesondere deutet dieses Ziel, so wie es im sechsten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8/EG¹⁹ Ausdruck gefunden hat, weder klar auf eine besonders weite noch auf eine besonders enge Auslegung des einen oder des anderen Artikels hin.

34. Ich werde daher im Folgenden zunächst den Anwendungsbereich der in Art. 53 der Richtlinie 2006/112 enthaltenen Sonderregelung prüfen und dann versuchen, dem vorlegenden Gericht Hinweise zu der Frage zu geben, ob die streitgegenständlichen Dienstleistungen unter diese Bestimmung fallen. Ist dies nicht der Fall, so unterliegen sie der allgemeinen Regel in Art. 44 der Richtlinie.

Art. 53 der Richtlinie 2006/112

35. Der Dreh- und Angelpunkt dieses Falls ist der Ausdruck „Dienstleistung ... betreffend die Eintrittsberechtigung ... für Veranstaltungen ... des Unterrichts“ im Sinne von Art. 53 der Richtlinie 2006/112. Da unstrittig ist, dass die streitgegenständlichen Lehrgänge in den Bereich des „Unterrichts“ fallen, werde ich die weiteren Schlüsselbegriffe „Veranstaltung“ und „Eintritt“ untersuchen.

15 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, KOM(2003) 822, Abschnitt 3.

16 Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, KOM(2005) 334, Abschnitt 1, S. 2. Dieses Ziel findet sich im vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8 wieder, in dem es heißt, dass die Grundregel insoweit „auf den Ort abstellen [sollte], an dem der Empfänger ansässig ist, und nicht auf den, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist“.

17 So lautete die Grundregel zunächst gemäß Art. 9 Abs. 1 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. 1977, L 145, S. 1) und später gemäß Art. 43 der Richtlinie 2006/112 in ihrer ursprünglichen Fassung. Diese Regelung blieb bis zum 31. Dezember 2009 in Kraft.

18 Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass ein einheitlicher Umsatz insbesondere vorliegt, wenn zwei oder mehr vom Steuerpflichtigen erbrachte Elemente oder Handlungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. z. B. das Urteil vom 10. November 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 70). Ein Überblick über die Rechtsprechung zu den „zusammengesetzten Leistungen“ und ihre steuerliche Behandlung im Rahmen der Richtlinie 2006/112 findet sich in den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, Nrn. 27 ff.).

19 In diesem Erwägungsgrund heißt es, dass die Regeln zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen „dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs folgen“ sollten.

36. Was ist eine „Veranstaltung“ des Unterrichts im Sinne dieser Bestimmung?

37. Der Begriff ist in der Richtlinie nicht definiert. Allerdings werden in Art. 32 Abs. 2 Buchst. c der Verordnung Nr. 282/2011²⁰ allgemein „Konferenzen und Seminare auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft“ als Beispiele für Veranstaltungen genannt, die unter Art. 53 der Richtlinie 2006/112 fallen, was darauf schließen lässt, dass dieser Begriff nach dem Willen des Gesetzgebers relativ weit auszulegen ist.

38. Im *Oxford Dictionary*²¹ wird „Veranstaltung“ definiert als „etwas, insbesondere etwas von Bedeutung, das geschieht oder stattfindet“, und noch konkreter als „ein geplantes öffentliches oder gesellschaftliches Ereignis“. In den Sprachfassungen der Richtlinie 2006/112, die ich prüfen konnte, werden vergleichbare Worte mit einer ähnlich weiten, funktionalen Bedeutung verwendet²².

39. Eine Veranstaltung im Sinne von Art. 53 muss daher im Voraus geplant werden. Konzeptionell sehe ich sie als ein untrennbares Ganzes im Hinblick auf Inhalt, Ort und Zeit. Natürlich wird eine Tätigkeit, die einen im Voraus festgelegten Ablauf und einen spezifischen Gegenstand aufweist, eher als eine Veranstaltung anzusehen sein als eine zeitlich unbegrenzte Tätigkeit, die nur einen allgemeinen Rahmen für eine Unterrichtsdienstleistung bereitstellt.

40. Darüber hinaus sollte der Begriff „Veranstaltung“ als eine Versammlung von Personen, die über einen gewissen Zeitraum an einer Tätigkeit teilnehmen oder diese beobachten, ausgelegt werden. Ich stimme dem Vereinigten Königreich zu, dass Art. 53 deshalb nur Tätigkeiten erfasst, die die körperliche Anwesenheit des Kunden erfordern. Diese Schlussfolgerung wird durch Art. 33 der Verordnung Nr. 282/2011 bestätigt, der sich auf „die Person, die einer Veranstaltung *beiwohnt*“ (Hervorhebung nur hier) bezieht.

41. Zeit ist ebenfalls ein wesentlicher Faktor. Die Dauer der Dienstleistung dürfte normalerweise eine Unterscheidung zwischen Unterrichtsveranstaltungen und sonstigen Unterrichtstätigkeiten ermöglichen. Eine Konferenz oder ein Seminar dauert in der Regel einige Stunden bis mehrere Tage, während ein Hochschulkurs wahrscheinlich über einen erheblich längeren Zeitraum (z. B. drei Wochen, einen Monat, ein Semester, ein Schuljahr) stattfinden wird. Erstere dürften unter Art. 53 fallen, Letzterer hingegen nicht. Die Erwähnung der „Vergütung ... auch in Form eines Abonnements, einer Zeitkarte oder einer regelmäßigen Gebühr“ in Art. 32 Abs. 1 der Verordnung Nr. 282/2011 legt den Schluss nahe, dass auch eine Reihe selbstständiger Veranstaltungen eine Veranstaltung im Sinne von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 darstellen kann. Im Gegensatz dazu scheinen mir Übungsstunden, die über mehrere Wochen hinweg stattfinden und ein Ganzes bilden, oder ein Sprachkurs, der sich über ein Quartal erstreckt, nicht unter den natürlichen Sprachgebrauch des Wortes „Veranstaltung“ zu fallen. Vielmehr sollten sie als fortlaufender Unterricht eingeordnet werden, d. h. als eine Art der Unterrichtstätigkeit, die unter Art. 44 fällt.

42. Ob eine Tätigkeit fortlaufend stattfindet oder in mehrere Teile oder Stunden unterteilt ist, kann auch einen Anhaltspunkt für ihre Einstufung für steuerliche Zwecke bieten. Für mich ist eine Veranstaltung grundsätzlich eine ununterbrochene Tätigkeit. Dauert ein Lehrgang oder ein Ausbildungszeitraum mehr als einen Tag, so wird er eher unter Art. 53 fallen, wenn er an mehreren aufeinanderfolgenden Tagen stattfindet. Allerdings führt ein Tag Pause in der Mitte meines Erachtens nicht automatisch dazu, dass eine solche Tätigkeit nicht mehr als Veranstaltung angesehen werden

²⁰ Diese Verordnung wurde auf der Grundlage von Art. 397 der Richtlinie 2006/112 erlassen. Sie soll die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems durch den Erlass von Vorschriften zur Durchführung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 in Fällen sicherstellen, in denen es zu Divergenzen bei der Anwendung kommt oder kommen könnte, die nicht mit dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts zu vereinbaren sind (Erwägungsgründe 2 und 4).

²¹ Vgl. im Internet <https://en.oxforddictionaries.com/>.

²² Vgl. die folgenden Sprachfassungen: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestación; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza; PT: manifestação. Die schwedische Sprachfassung von Art. 53 umfasst zwei Begriffe von sehr ähnlicher Bedeutung. Dabei handelt es sich um „arrangemang“ und „evenemang“.

kann. Im Gegensatz dazu wird ein mehrwöchiger oder noch länger dauernder Kurs, der in mehrere Teile einschließlich mehrerer Pausen unterteilt ist, eher nicht als eine Veranstaltung einzuordnen sein. Erfordert ein solcher Kurs darüber hinaus von den Teilnehmern vor oder zwischen den einzelnen Stunden erhebliche Vorbereitung – insbesondere wenn am Ende jeder Stunde eine Prüfung oder eine andere Form der Leistungsbeurteilung stattfindet –, dürfte dies ohne Weiteres unter den Begriff einer umfassenden oder fortlaufenden Ausbildungstätigkeit fallen und somit erst recht nicht als Veranstaltung einzuordnen sein.

43. Daraus folgt als logische Konsequenz, dass es nicht möglich ist, ein einziges Kriterium mit einer konkreten Höchstdauer für eine Veranstaltung im Sinne von Art. 53 festzulegen. Vielmehr sind für jeden Einzelfall eine Reihe von Merkmalen im Zusammenhang zu untersuchen.

44. Ich bin daher der Auffassung, dass Art. 53 der Richtlinie 2006/112 im Voraus geplante nicht teilbare Unterrichtstätigkeiten erfasst, die an einem bestimmten Ort und über einen kurzen Zeitraum stattfinden und einen im Voraus festgelegten Gegenstand betreffen. Umgekehrt fallen Unterrichtstätigkeiten, denen eines oder mehrere dieser Merkmale fehlen, wie z. B. eine Reihe einzelner Sitzungen oder Workshops, die an unterschiedlichen Tagen oder Orten stattfinden, Kurse über einen längeren Zeitraum oder zeitlich unbegrenzte Sitzungszyklen, insbesondere wenn ihr Programm oder Ablauf nicht im Voraus festgelegt ist, nicht unter diesen Begriff.

45. Im Rahmen der Auslegung von Art. 53 ist es außerdem erforderlich, die Bedeutung des Begriffs „Eintritt“ zu bestimmen. Art. 32 Abs. 1 der Verordnung Nr. 282/2011 hält fest, dass nur Dienstleistungen, „deren wesentliche Merkmale darin bestehen, ... das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren“, in den Anwendungsbereich von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 fallen.

46. Eine sprachliche Analyse des Begriffs „Eintritt“ liefert keine stichhaltigen Anhaltspunkte für dessen Auslegung. Das *Oxford Dictionary*²³ bestimmt den Begriff „Eintritt“ als „den Vorgang oder die Tatsache des Eintretens oder der Erlaubnis zum Eintreten in einen Ort oder eine Organisation“. In den Sprachfassungen der Richtlinie, die ich prüfen konnte, werden Begriffe mit einer ähnlich weiten Bedeutung verwendet²⁴.

47. Die Entstehungsgeschichte zeigt, dass der Unionsgesetzgeber beabsichtigte, die allgemeine Regel zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen schrittweise mit Wirkung ab dem 1. Januar 2010 von dem Mitgliedstaat, in dem der Dienstleistende ansässig ist²⁵, hin zu dem Mitgliedstaat, in dem der Kunde ansässig ist²⁶, zu verlagern. Parallel dazu wurde der Anwendungsbereich der Sonderregelung – die bei Unterrichtsdienstleistungen an Steuerpflichtige die Besteuerung in dem Mitgliedstaat vorsah, in dem die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden – mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 ebenfalls zugunsten dieser neu eingeführten allgemeinen Regel beschränkt²⁷.

23 Vgl. im Internet <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Vgl. die folgenden Sprachfassungen: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso; SV: tillträde.

25 So lautete die allgemeine Regel, die bis zum 31. Dezember 2009 galt. Siehe oben, Fn. 17.

26 So lautete die allgemeine Regel ab dem 1. Januar 2010 gemäß Art. 44 der Richtlinie 2006/112 in der durch Art. 2 der Richtlinie 2008/8 geänderten Fassung.

27 Bis zum 31. Dezember 2010 galt diese Sonderregelung für Dienstleistungen betreffend Unterrichtstätigkeiten (bis zum 31. Dezember 2009 nach Art. 52 der Richtlinie 2006/112 in ihrer ursprünglichen Fassung und vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2010 nach Art. 53 der Richtlinie 2006/112 in der durch Art. 2 der Richtlinie 2008/8 geänderten Fassung). Ab dem 1. Januar 2011 wurde der Anwendungsbereich dieser Regelung gemäß Art. 53 der Richtlinie 2006/112 in der durch Art. 3 der Richtlinie 2008/8 geänderten Fassung auf den Eintritt zu *Veranstaltungen* des Unterrichts beschränkt.

48. Aus den vorbereitenden Gesetzesmaterialien, die zur Verabschiedung der Richtlinie 2008/8 geführt haben, ergibt sich, dass die Verwendung der Begriffe „Eintritt“ und „Veranstaltung“ alles andere als zufällig oder willkürlich gewesen ist. Im Gegenteil: Die Einführung dieser Begriffe war beabsichtigt und Gegenstand langwieriger Diskussionen²⁸.

49. Da der Unionsgesetzgeber die Sonderregelung in Bezug auf bestimmte Unterrichtsdienstleistungen, wenn auch in begrenzter Form, bewusst beibehalten hat, kann diese Vorschrift nicht in einer Weise ausgelegt werden, die ihren Anwendungsbereich aushöhlen würde, ohne diesen Zweck zu gefährden.

50. Weitere Hinweise dazu, wie „Eintritt“ verstanden werden sollte, ergeben sich aus dem Kontext. Zusammen betrachtet enthalten die Art. 44 und 53 der Richtlinie 2006/112 eine allgemeine Regel und eine Sonderregelung für Dienstleistungen an Steuerpflichtige, während die Art. 45 und 54 eine ähnliche Rolle im Zusammenhang mit Unterrichtsdienstleistungen an Endverbraucher einnehmen. Hier enden die Ähnlichkeiten. Während Art. 53 sich auf Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigung für *Veranstaltungen* des Unterrichts bezieht, ist Art. 54 auf „Dienstleistungen ... betreffend ... *Tätigkeiten* ... des Unterrichts“ (Hervorhebung nur hier) anzuwenden. Der Anwendungsbereich der letztgenannten Bestimmung ist daher in zweierlei Hinsicht weiter. Erstens ist er nicht auf „Unterrichtsveranstaltungen“ begrenzt, sondern erfasst verschiedene Arten von „Tätigkeiten ... des Unterrichts“. Zweitens – was noch wichtiger ist – ist er nicht auf Dienstleistungen betreffend den „Eintritt“ beschränkt.

51. Der Umstand, dass der Unionsgesetzgeber in diesen benachbarten Bestimmungen unterschiedliche Begriffe verwendet hat, legt nahe, dass er die Absicht hatte, zwischen drei verschiedenen Kategorien von Unterrichtsdienstleistungen zu unterscheiden. Nur einige Unterrichtstätigkeiten (die erste und weiteste Kategorie von Dienstleistungen) stellen Unterrichtsveranstaltungen (die zweite, mittlere Kategorie) dar, und nur einige Dienstleistungen im Zusammenhang mit solchen Veranstaltungen kann man im Wesentlichen als „betreffend die *Eintrittsberechtigung*“ (die dritte, engste Kategorie; Hervorhebung nur hier) einordnen²⁹.

52. Der Kontext von Art. 53 spricht somit gegen die vom Skatteverk und der Kommission vertretene enge Auslegung des Begriffs „Eintritt“. Zum einen würde diese Auslegung den Ausdruck „Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen“ und somit Art. 53 größtenteils seines Inhalts berauben. Zum anderen sind Dienstleistungen betreffend „die Eintrittsberechtigung für eine Veranstaltung des Unterrichts“ nicht mit der Durchführung einer „Veranstaltung des Unterrichts“ gleichzusetzen. Vielmehr sollten diese beiden Kategorien von Dienstleistungen auf der Grundlage eines objektiven, eindeutigen und praktikablen Kriteriums voneinander unterschieden werden.

28 Im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens wurden verschiedene Möglichkeiten erörtert, nämlich (1) die Sonderregelung in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388, die die Besteuerung von Unterrichtsdienstleistungen in dem Mitgliedstaat, in dem sie „tatsächlich erbracht werden“, vorsah, abzuschaffen und diese Dienstleistungen unter die allgemeine Regel fallen zu lassen (vgl. die Dokumente KOM(2003) 822 vom 23. Dezember 2003 und KOM(2005) 334 vom 20. Juli 2005 der Kommission sowie das Dokument 11857/04 des Rates vom 4. August 2004); (2) diese Sonderregelung beizubehalten (vgl. Dokumente 11162/04 vom 8. Juli 2004 und 16112/05 vom 23. Dezember 2005 des Rates); (3) den Anwendungsbereich dieser Sonderregelung auf den „Zugang“ zu Unterrichtstätigkeiten zu beschränken (vgl. Dokumente 11162/04 vom 8. Juli 2004 und 15420/04 vom 29. November 2004 des Rates) und schließlich (4) einen Übergangszeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2010 vorzusehen (vgl. jetzt die Art. 2 und 3 der Richtlinie 2008/8), in dem der Anwendungsbereich der Sonderregelung für Unterrichtstätigkeiten trotz der Änderung der allgemeinen Regel unberührt blieb und nach dem diese Sonderregelung auf Dienstleistungen betreffend die „Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen des Unterrichts“ beschränkt wurde (Dokument 9913/2/06 des Rates vom 2. Juni 2006).

29 Diese Schlussfolgerung dürfte mit der im Mehrwertsteuerausschuss in der Sitzung vom 10. bis 12. Mai 2010 nahezu einstimmig befürworteten Auslegung übereinstimmen, nach der „der Begriff ‚Tätigkeiten‘ in Artikel 54 der MwSt.-Richtlinie (in ihrer Fassung ab 1. Januar 2011) auch *Veranstaltungen* einschließt, wie sie von Artikel 53 dieser Richtlinie (in ihrer Fassung ab 1. Januar 2011) abgedeckt werden“. (Hervorhebung nur hier). Vgl. Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses aus der 91. Sitzung, Dokument A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, Nr. 2. Ich möchte daran erinnern, dass der Mehrwertsteuerausschuss auf der Grundlage von Art. 398 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 eingerichtet wurde und aus Vertretern der Kommission und der Mitgliedstaaten besteht. Auch wenn die Leitlinien dieses Ausschusses lediglich Stellungnahmen eines beratenden Ausschusses und keine offizielle Auslegung des Unionsrechts darstellen und somit nicht bindend sind, können sie gleichwohl eine nützliche Hilfe bei der Auslegung der Richtlinie 2006/112 sein. Vgl. in diesem Sinne die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, Nrn. 46 bis 50).

53. Meiner Ansicht nach liegt der Schlüssel zur Auslegung von Art. 53 darin, dass diese Bestimmung die individuellen Teilnehmer hervorhebt. Diese Auffassung wird indirekt durch Art. 33 der Verordnung Nr. 282/2011 bestätigt, der sich auf Dienstleistungen an „die Person, die einer Veranstaltung *beiwohnt*“, bezieht (Hervorhebung nur hier). Somit besteht das wesentliche Merkmal der Dienstleistungen, die in den Anwendungsbereich von Art. 53 fallen, darin, dass einer oder mehreren Personen das Recht auf Zugang zu den Räumlichkeiten, in denen eine Unterrichtsveranstaltung stattfindet, gewährt wird. Man kann sagen, dass der Preis als Gegenleistung dafür in Rechnung gestellt wird, dass einer bestimmten Anzahl Personen das Recht auf Zugang zu einer bestimmten Veranstaltung gewährt wird. Praktisch bedeutet dies, dass eine Veranstaltung, sobald der Dienstleistende die Anzahl der eintrittsberechtigten Personen kontrolliert und von den Steuerpflichtigen eine Gebühr für den Eintritt verlangt, unter Art. 53 der Richtlinie 2006/112 fallen dürfte.

54. Im Gegensatz dazu fällt das Durchführen einer Veranstaltung *als solches*, d. h. eine Dienstleistung, die das Veranstellen oder Ausrichten einer Unterrichtsveranstaltung und ihre Vermarktung *insgesamt* umfasst, nicht unter Art. 53. So könnte der Fall z. B. liegen, wenn die Dienstleistung im Verkauf eines vorgefertigten Unterrichts oder Lehrgangs an einen Steuerpflichtigen im Hinblick auf den späteren Weiterverkauf an andere Steuerpflichtige oder mit dem Ziel, sie einer mehr oder weniger genau bestimmten Personengruppe anzubieten (z. B. Mitarbeitern und begleitenden Familienangehörigen)³⁰, besteht, selbst wenn die Gesamtkapazität festgelegt ist.

55. Meines Erachtens ist es nicht von Bedeutung, ob die Person sich an der Veranstaltung aktiv oder passiv beteiligt. Das hängt von der Art der fraglichen Veranstaltung ab: Die Teilnahme an einer Vorlesung wird in der Regel keine aktive Beteiligung erfordern. Die Teilnahme an einem Lehrgang wird meistens ein etwas aktiveres Verhalten der Teilnehmer voraussetzen. Das Teilnahmerecht ist sekundär und untrennbar mit dem primären Recht auf Eintritt verbunden und fällt naturgemäß ebenfalls unter Art. 53.

56. Stellt der „Eintritt“ zu einer Veranstaltung nur einen von mehreren Bestandteilen einer zusammengesetzten Dienstleistung dar (und kann folglich nicht als deren wesentliches Element angesehen werden), so sollte diese Dienstleistung insgesamt unter die allgemeine Regel gemäß Art. 44 fallen. Das wäre beispielsweise der Fall, wenn eine Dienstleistung im Organisieren einer Geschäftsreise für den leitenden Buchhalter einer Gesellschaft besteht, die nicht lediglich die Teilnahme an einer Fortbildungskonferenz umfasst, sondern auch Verpflegung, Unterbringung und Besichtigung verschiedener Sehenswürdigkeiten.

57. Der Umstand, dass gemäß Art. 33 der Verordnung Nr. 282/2011 die Nutzung von Garderoben oder von sanitären Einrichtungen durch die Teilnehmer der Unterrichtsveranstaltung als „zusammenhängende Dienstleistungen“ anzusehen sind, stellt weder diese Schlussfolgerungen in Frage noch spricht er für eine engere Auslegung des Begriffs „Eintritt“. Solche zusammenhängenden Dienstleistungen stehen ebenso direkt mit der Eintrittsberechtigung in Verbindung wie mit der Anwesenheit oder Teilnahme. Sie stellen für sich genommen keinen vom Kunden gewünschten Vorteil dar. Sie tragen lediglich dazu bei, dass die Kunden die Hauptleistung besser nutzen können. Dementsprechend sollten sie für steuerliche Zwecke ebenso behandelt werden wie die Hauptleistung, also der Eintritt zu der Veranstaltung³¹. Der Umstand, dass nach Art. 33 reine Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Eintrittskarten vom Anwendungsbereich der „zusammenhängenden Dienstleistungen“ ausgenommen sind, bedeutet meines Erachtens nicht zwingend, dass der Begriff „Eintritt“ besonders eng auszulegen ist.

30 Zum Beispiel Unterhaltungsveranstaltungen oder kulturelle Exkursionen, die Unternehmer ihren Mitarbeitern und deren Familien anbieten.

31 Urteil vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 18).

58. Darüber hinaus erfasst Art. 53 im Gegensatz zu Art. 54 (Leistungen an Nicht-Steuerpflichtige) keine sonstigen, nicht mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängenden Dienstleistungen oder die „Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter von Tätigkeiten [des Unterrichts]“. Werden solche sonstigen Dienstleistungen an Steuerpflichtige erbracht, so ist der Ort der Dienstleistung im Einklang mit der allgemeinen Regel in Art. 44 zu bestimmen. Dies spricht ebenfalls für die Auffassung, dass Art. 53 konkret auf die Dienstleistung der Gewährung eines Rechts auf Eintritt an Teilnehmer gegen Entgelt angewendet werden soll, während Dienstleistungen anderer Art aus dem Anwendungsbereich dieser Bestimmung herausfallen.

59. Schließlich sollten die Dienstleistungen im Zusammenhang mit den verschiedenen Schritten, die erforderlich sind, um eine Veranstaltung zu organisieren, auszurichten und einzelnen Teilnehmern anzubieten, jeweils einzeln geprüft werden. In der Praxis bedeutet dies nach der oben von mir vorgeschlagenen Auslegung, dass die entgeltliche Durchführung einer Unterrichtsveranstaltung, bei der der Preis nicht von der Teilnehmerzahl, sondern im Wesentlichen von der Dauer (Anzahl der Stunden) der fraglichen Veranstaltung, ihren Bestandteilen oder von anderen technischen Parametern abhängt, unabhängig von der Teilnehmerzahl nicht unter Art. 53 der Richtlinie 2006/112 fällt.

60. Daraus folgt, dass in Fällen, in denen der Veranstalter einer Unterrichtsveranstaltung die Dienstleistung der Durchführung einer solchen Veranstaltung als Ganzes einem Dritten verkauft³², z. B. einem Arbeitgeber, der seinen Mitarbeitern interne Fortbildungen anbieten möchte, oder dem Eigentümer eines Konferenzentrums, der die Veranstaltung selbst vermarkten möchte, dieser Umsatz nicht in den Anwendungsbereich von Art. 53 fällt, sondern nach Art. 44 zu besteuern ist. Demgegenüber ist in Fällen, in denen der Steuerpflichtige, der eine solche „schlüsselfertige“ Veranstaltung gekauft hat, die verfügbaren Plätze an einen anderen Steuerpflichtigen gegen ein Entgelt (weiter-)verkauft, das im Wesentlichen von der Anzahl der Teilnehmer abhängt, der „Eintritt“ zu dieser Veranstaltung das wesentliche Merkmal der fraglichen Dienstleistung und folglich Art. 53 anzuwenden. Ähnlich ist die Situation, wenn ein Arbeitgeber, der Dienstleistungen bezüglich einer Veranstaltung gekauft hat, feststellt, dass der Konferenzsaal, in dem die Veranstaltung stattfindet, mehr Personen Platz bietet, als er Arbeitnehmer hat, und sich für einen Verkauf der restlichen Plätze an einen oder mehrere Steuerpflichtige(n) entscheidet und dabei (natürlich) einen Preis pro Teilnehmer verlangt; auf diesen Umsatz oder diese Umsätze findet ebenfalls Art. 53 Anwendung.

Zusätzliche Kriterien

61. Das Skatteverk, Schweden und die Kommission machen mit unterschiedlichen Argumenten geltend, der Gerichtshof solle im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 zusätzliche Kriterien berücksichtigen. Diesem Ansatz stimme ich nicht zu. Der guten Ordnung halber werde ich nachstehend auf ihre wichtigsten Vorschläge eingehen.

62. Erstens sind die verschiedenen technischen oder praktischen Aspekte im Zusammenhang mit der Anmeldung und der Bezahlung, insbesondere die Frage, ob diese im Voraus erfolgen, unerheblich, weil sie nicht geeignet sind, das Wesen der betreffenden Dienstleistung zu verändern. Art. 32 Abs. 1 der Verordnung Nr. 282/2011 bestimmt in einer recht weit gefassten Formulierung, dass die Rechte „gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung, auch in Form eines Abonnements, einer Zeitkarte oder einer regelmäßigen Gebühr“ zu gewähren sind. Dasselbe muss für die Form gelten, in der die Eintrittsberechtigungen auf ihren Empfänger übertragen werden.

³² Diverse weitere Szenarien einschließlich der Erbringung verschiedener Arten von Dienstleistungen durch Vermittler sind möglich. Sie gehen über den Rahmen der vorliegenden Schlussanträge hinaus und ich werde nicht weiter auf sie eingehen. Eine Erörterung dieser Aspekte findet sich in den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses aus der 97. Sitzung vom 7. September 2012, Dokument A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Vgl. auch Amand, C., „The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union“, *International VAT Monitor*, Juli–August 2015, S. 213.

63. Zweitens vermag ich dem Vorbringen der Kommission nicht zu folgen, dass Art. 53 lediglich auf Veranstaltungen anzuwenden sei, bei denen dem Veranstalter wenigstens einige der Teilnehmer im Voraus *nicht* bekannt seien. Die Kommission macht geltend, dass Veranstaltungen, für die eine vorherige Anmeldung erforderlich sei, wodurch dem Dienstleistenden im Voraus der steuerliche Status aller Teilnehmer ebenso wie deren Steueridentifikationsdaten bekannt seien, unter Art. 44 fielen.

64. Ich sehe in den einschlägigen Bestimmungen keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Begriff „Eintritt“ voraussetzt, dass die Veranstaltungen zumindest teilweise der Allgemeinheit oder einer Gruppe unbekannter, anonymer Kunden zugänglich sein müssten. Ich vermag auch nicht zu erkennen, auf welcher Grundlage sich das Wesen der fraglichen Dienstleistung dadurch in die Gewährung einer „Eintrittsberechtigung“ verwandeln sollte, dass einem unbekanntem Kunden die Teilnahme an einem Lehrgang ermöglicht wird, der Verkauf derselben Dienstleistung an einen im Voraus bekannten Kunden aber nicht unter diesen Begriff fallen soll.

65. Ein solches Kriterium erscheint mir willkürlich und anfällig für Manipulationen. Es würde dem Veranstalter einer grenzüberschreitenden Veranstaltung die Möglichkeit geben, den Mitgliedstaat zu wählen, in dem die Veranstaltung besteuert wird, indem er lediglich ein vollkommen unbedeutendes Element der angebotenen Dienstleistung ändert – z. B. indem er es bewusst unterlässt, einige der Teilnehmer der Veranstaltung im Voraus zur Angabe ihrer Umsatzsteuer-Identifikationsnummern aufzufordern, oder indem er einigen steuerpflichtigen Kunden den Eintritt erst in letzter Minute durch den Verkauf von Eintrittskarten am Eingang ermöglicht.

66. Der Umstand, dass die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, der Eintritt zu einer Veranstaltung auf der Grundlage einer *personengebundenen* Zeitkarte falle *in* den Anwendungsbereich von Art. 53, trägt nur noch weiter zur Verwirrung bei und zeigt, dass sie Schwierigkeiten hat, das von ihr selbst ins Feld geführte Kriterium genau abzugrenzen.

67. Aus den gleichen Gründen kann ich der Auffassung nicht folgen, dass die Anwendbarkeit von Art. 53 davon abhängen soll, ob die Beschaffung der steuerlichen Identifikationsdaten im Vorfeld einer Veranstaltung dem Dienstleistenden (subjektiv) „unmöglich“ ist. Es erscheint mir nicht plausibel, dass es in der Praxis unmöglich oder übermäßig schwierig sein soll, von steuerpflichtigen Teilnehmern einer Veranstaltung ein Minimum an erforderlichen Daten zu erheben, bevor ihnen ihre Rechnung ausgehändigt wird (die sie sicherlich für steuerliche Zwecke wünschen werden), selbst wenn die Eintrittskarten erst unmittelbar vor der Veranstaltung am Veranstaltungsort ausgestellt werden³³.

68. Ebenso scheint mir die vom Skatteverk vertretene Auffassung nur schwer nachvollziehbar, Art. 53 sei nicht anzuwenden, wenn eine Veranstaltung der Allgemeinheit – und nicht einem, mehreren oder einer konkret vorbestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen – angeboten werde. Meiner Ansicht nach vermag dieser Umstand am eigentlichen Wesen der Eintrittsberechtigung für die fragliche Dienstleistung nichts zu ändern.

69. Dieses Kriterium erscheint mir genauso willkürlich und anfällig für Manipulationen wie das von der Kommission vorgeschlagene Kriterium. Der Dienstleistende könnte bei grenzüberschreitenden Unterrichtsveranstaltungen leicht den Ort der Dienstleistung beeinflussen, indem er den Kreis der potenziellen Kunden, an die er sein Angebot richtet, entweder beschränkt oder aber erweitert, z. B. indem er auf einer öffentlich zugänglichen Website für die Veranstaltung wirbt oder die verbliebenen Plätze am Eingang an zufällige Kunden verkauft. Ich möchte ergänzen, dass dieses Kriterium, da die Lehrgänge von Srf konsulterna sowohl Mitgliedern als auch Nichtmitgliedern des schwedischen Berufsverbands der Buchhalter offenstehen, bei der Bestimmung des Ortes der streitgegenständlichen Dienstleistungen wohl auch nicht helfen würde.

³³ Diese Auffassung bestätigt lediglich meine Schlussfolgerung oben in Nr. 62, dass es für die Anwendbarkeit von Art. 53 unerheblich ist, ob eine Anmeldung oder Bezahlung im Voraus erfolgt.

70. Drittens tragen Schweden und die Kommission vor, Art. 53 sei nur anzuwenden, wenn die Besteuerung am Ort der Erbringung der Dienstleistung nicht mit „unverhältnismäßigen Verwaltungslasten“ für die betroffenen Steuerpflichtigen verbunden sei. Dieses Vorbringen stützen sie auf den Wortlaut des sechsten Erwägungsgrunds der Richtlinie 2008/8³⁴ und machen – gemeinsam mit dem Skatteverk – geltend, im konkreten Fall der streitgegenständlichen Lehrgänge seien die sich aus der Anwendung von Art. 53 ergebenden Verwaltungslasten unverhältnismäßig³⁵.

71. Es ist vollkommen zutreffend, dass die Vermeidung zusätzlicher Verwaltungslasten zu den Zielen gehörte, die die Kommission mit ihrem Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2006/112 verfolgt hat³⁶. Im sechsten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8 kommt dieses Ziel angemessen zum Ausdruck. Für mich ist jedoch klar, dass ein Steuerpflichtiger sich nicht auf Verwaltungslasten, die potenziell durch den Umstand entstehen, dass eine Dienstleistung in dem einen Mitgliedstaat statt in dem anderen besteuert wird, berufen kann, um eine ansonsten anwendbare Bestimmung des Unionsrechts auszuhebeln. Selbst wenn der sechste Erwägungsgrund als Auslegungsgrundsatz anzusehen wäre – was nicht zutrifft –, könnte der eindeutige Wortlaut von Art. 53 nicht übergangen werden, da ein Erwägungsgrund niemals Vorrang vor dem Gesetzestext beanspruchen kann³⁷.

72. Auf ein solches Kriterium abzustellen, würde die Anwendbarkeit von Art. 53 von der jeweiligen Konstellation der konkreten Umstände des Einzelfalls abhängig machen. Es ist nicht vorstellbar, dass ein unionsweites Steuersystem auf der Grundlage derartig unbeständiger und zufälliger Erwägungen funktionieren könnte. Darüber hinaus ist mir völlig unklar, wie die Fälle zu bestimmen wären, in denen die Verwaltungslasten die Schwelle zur Unverhältnismäßigkeit erreichen. Es liegt auf der Hand, dass ein solches Kriterium nicht praktikabel ist. Die betroffenen Steuerpflichtigen müssten in jedem Einzelfall prüfen, ob diese unbestimmte Schwelle erreicht worden ist. Das würde sie häufig auf Kollisionskurs mit den zuständigen Behörden bringen.

73. Allgemeiner gesagt können meiner Ansicht nach Verwaltungslasten, die in einigen Fällen infolge allgemein anwendbarer Bestimmungen des nationalen Rechts zur Umsetzung von Richtlinien der Europäischen Union entstehen können, nie als unverhältnismäßig angesehen werden, sofern und solange der Gerichtshof diese Bestimmungen nicht mit der Begründung für nichtig erklärt hat, dass sie nicht verhältnismäßig sind. Diese Frage ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens und ich werde sie nicht weiter erörtern. Ich möchte lediglich hinzufügen, dass, da die Richtlinien 2008/8 und 2008/9/EG³⁸ eine Reihe von Regeln und Verfahren festlegen, die gerade der Verringerung möglicher Verwaltungslasten für Steuerpflichtige im Hinblick auf Dienstleistungen dienen sollen, die in anderen Mitgliedstaaten als dem erbracht werden, in dem die Steuerpflichtigen ansässig sind³⁹, schwer nachvollziehbar ist, wie Art. 53 der Richtlinie 2006/112 für die betroffenen Steuerpflichtigen zu unverhältnismäßigen Verwaltungslasten führen soll.

34 „Unter bestimmten Umständen sind die Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung ... nicht anwendbar, weshalb stattdessen spezifische Ausnahmen gelten sollten. [Sie] sollten weitgehend auf bestehenden Kriterien beruhen und dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs folgen, bestimmten Wirtschaftsteilnehmern jedoch keine unangemessenen Verwaltungslasten auferlegen.“

35 Es wird vorgetragen, dass die behaupteten zusätzlichen Verwaltungslasten darin bestünden, dass es erforderlich sei, (1) sich in dem Mitgliedstaat, in dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet, mehrwertsteuerlich zu registrieren, (2) die Mehrwertsteuer dort zu entrichten, und (3) insbesondere für die Kunden, das Verfahren zur Erstattung der insoweit angefallenen Vorsteuer durchzuführen.

36 Siehe oben, Nr. 30 und die Verweise auf die dort angeführten Vorschläge der Kommission.

37 Vgl. entsprechend meine Schlussanträge in der Rechtssache Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, Nr. 55).

38 Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der [Richtlinie 2006/112/EG] an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige (ABl. 2008, L 44, S. 23).

39 So bestimmt der achte Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8: „Zur Vereinfachung der Pflichten für Unternehmen, die in Mitgliedstaaten, in denen sie nicht ansässig sind, Tätigkeiten nachgehen, sollte eine Regelung eingeführt werden, nach der sie über eine einzige elektronische Anlaufstelle für Zwecke der Mehrwertsteuererfassung und -erklärung verfügen.“ Im zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/9 heißt es, dass das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer „vereinfacht und durch den Einsatz fortschrittlicher Technologien modernisiert werden [sollte]“, und im dritten Erwägungsgrund wird erläutert, dass dieses Verfahren „die Stellung der Unternehmen stärken [sollte]“. Diesen Zielen tragen die wesentlichen Bestimmungen dieser Richtlinien Rechnung. Ich werde diese Argumentation nicht weiter ausführen, da sie über den Rahmen der vorliegenden Schlussanträge hinausgeht.

74. Zudem ergibt sich aus der Rechtsprechung eindeutig, dass die Erwägungsgründe eines Unionsrechtsakts rechtlich nicht verbindlich sind und weder herangezogen werden können, um von den Bestimmungen des betreffenden Rechtsakts abzuweichen, noch, um diese Bestimmungen in einem Sinne auszulegen, der ihrem Wortlaut offensichtlich widerspricht⁴⁰.

75. Zusammengefasst liefe die Anwendung jedes der skizzierten Kriterien auf eine besonders enge Auslegung von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 hinaus. Meines Erachtens spricht nichts im Wortlaut oder Zweck dieser Bestimmung für eine derart enge Auslegung. Außerdem müssten die betreffenden Steuerpflichtigen bei Anwendung dieser Kriterien in jedem Einzelfall nachweisen, dass ihre Dienstleistungen diese unbeständigen Kriterien erfüllten, und die zuständigen Behörden müssten dies dann überprüfen. Das bietet großes Potenzial für Rechtsstreitigkeiten und führt insgesamt eher zu einer Zunahme der Verwaltungslasten, was dem im sechsten Erwägungsgrund genannten Zweck völlig zuwiderläuft.

76. Diese Kriterien könnten auch zu der paradoxen Situation führen, dass ähnliche Unterrichtsveranstaltungen, die parallel am selben Ort stattfinden, in verschiedenen Mitgliedstaaten besteuert werden, je nachdem, wo die Kunden ansässig sind. Aus dem Blickwinkel des Funktionierens des Binnenmarkts und der Wettbewerbsregeln betrachtet, scheint mir das keine besonders wünschenswerte Situation zu sein⁴¹.

77. Schließlich würde, wenn die Anwendung von Art. 53 an eines der oben erörterten Kriterien geknüpft würde, die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung von einer unsicheren und bis zu einem gewissen Grad subjektiven Prüfung abhängig gemacht⁴². Dies stünde in Widerspruch zu dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der verlangt, dass die Bestimmungen des Unionsrechts insbesondere in Fragen, die – wie bei der Mehrwertsteuer – finanzielle Auswirkungen haben, klar und deutlich sowie vorhersehbar sind, damit die Betroffenen deren Auswirkungen eindeutig erkennen und somit ihre Vorkehrungen treffen können⁴³. Da die genannten Kriterien die einheitliche Anwendung von Art. 53 und damit die Wirksamkeit der Richtlinie 2006/112 gefährden könnten, kann keines davon akzeptiert werden⁴⁴.

78. Die Anwendung von Art. 53 auf die streitgegenständlichen Dienstleistungen scheint keine praktischen Schwierigkeiten aufzuwerfen. Der Ort, an dem die fraglichen Tätigkeiten bewirkt werden, lässt sich nämlich ohne Weiteres bestimmen⁴⁵. Da die betreffenden Dienstleistungen der Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat unterliegen, in dem sie tatsächlich bewirkt werden, stellt dieses Ergebnis eine steuerlich sinnvolle Lösung dar⁴⁶. Gleichfalls erscheint die Anwendung von Art. 53 nicht außerordentlich schwierig oder geeignet, die zuverlässige und ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer in Frage zu stellen⁴⁷.

40 Urteil vom 24. November 2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass es nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unzulässig ist, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Dieser Grundsatz schließt auch die Grundsätze der Einheitlichkeit der Mehrwertsteuer und der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ein (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Mai 2001, Kommission/Frankreich, C-481/98, EU:C:2001:237, Rn. 22).

42 Vgl. entsprechend Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, Nr. 52).

43 Urteil vom 12. Februar 2004, Slob (C-236/02, EU:C:2004:94, Rn. 37).

44 Nach gefestigter Rechtsprechung ist, wenn wie im vorliegenden Fall verschiedene Auslegungen einer Unionsvorschrift möglich sind, die Auslegung zu wählen, die die praktische Wirksamkeit der Vorschrift zu wahren geeignet ist, indem sie im Licht des Zwecks der Regelung ausgelegt wird, zu der sie gehört. Vgl. Urteil vom 6. September 2018, Tschechische Republik/Kommission (C-4/17 P, EU:C:2018:678, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Vgl. entsprechend Urteil vom 12. Mai 2005, RAL (Channel Islands) u. a. (C-452/03, EU:C:2005:289, Rn. 33).

46 Zum Kriterium der „steuerlich sinnvollen Lösung“ vgl. Urteil vom 12. Mai 2005, RAL (Channel Islands) u. a. (C-452/03, EU:C:2005:289, Rn. 33).

47 Zu diesem Kriterium vgl. Urteil vom 27. Oktober 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697, Rn. 26).

Zur Frage, ob die streitgegenständlichen Lehrgänge unter Art. 53 der Richtlinie 2006/112 fallen

79. Die Aufgabe des Gerichtshofs im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens besteht darin, dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die von Nutzen sein können⁴⁸. Daher möchte ich zum Schluss einige Aspekte skizzieren, die das vorlegende Gericht bei der Beurteilung, ob Art. 53 der Richtlinie 2006/112 auf den Sachverhalt im Ausgangsverfahren anzuwenden ist, gegebenenfalls berücksichtigen muss.

80. Wie bereits festgestellt⁴⁹, ist unstrittig, dass es sich bei den streitgegenständlichen Lehrgängen um Unterrichtsdienstleistungen handelt, die an Steuerpflichtige erbracht werden.

81. Nichts in den dem Gerichtshof vorliegenden Akten deutet darauf hin, dass diese Lehrgänge nicht unter den im Licht meiner Ausführungen oben in Nr. 44 ausgelegten Begriff „Veranstaltung“ fallen. Es handelt sich um fünftägige Buchhaltungslehrgänge mit einem freien Tag in der Mitte; sie finden an einem bestimmten Ort statt und das Programm ist im Voraus festgelegt. Grundsätzlich dürften solche Dienstleistungen ohne Weiteres unter den Begriff der „Veranstaltung des Unterrichts“ im Sinne von Art. 53 zu fassen sein. In der mündlichen Verhandlung haben Schweden und die Kommission vorgetragen, dass dies tatsächlich der Fall sei. Ich sehe keinen Grund, dem zu widersprechen.

82. Noch zu prüfen ist die Frage, ob die von Srf konsulterna gegen eine Vergütung erbrachte Dienstleistung in der Gewährung des Eintrittsrechts und nicht in anderen Arten von Dienstleistungen im Zusammenhang mit den im Ausgangsverfahren streitgegenständlichen Lehrgängen besteht. Kurz gesagt hängt dies davon ab, ob das wesentliche Element darin besteht, dass Srf konsulterna ihren Kunden individuelle Eintrittsberechtigungen für die von ihr veranstalteten Lehrgänge verkauft und von ihnen einen Preis „pro Person“ verlangt.

83. Dagegen ist unerheblich, ob Srf konsulterna ihre Dienstleistungen an bestimmte Kunden oder die Allgemeinheit – auch durch Bereitstellung von der Allgemeinheit zugänglichen Informationen über die Lehrgänge im Internet – richtet. Es ist auch unerheblich, ob Srf konsulterna zum Zeitpunkt der Veranstaltung über die Steueridentifikationsdaten jedes einzelnen Kunden verfügt, der das Recht auf Eintritt erworben hat. Schließlich ist unerheblich, ob es infolge der Anwendung von Art. 53 statt Art. 44 erforderlich wäre, dass sich Srf konsulterna oder ihre Kunden im Zusammenhang mit diesen Lehrgängen in einem anderen Mitgliedstaat mehrwertsteuerlich registrieren, und dass sie Mehrwertsteuer entrichten und anschließend die Erstattung der in dem anderen Mitgliedstaat angefallenen Vorsteuer beantragen müssten.

84. Ausgehend von den dem Gerichtshof vorliegenden Angaben besteht das Wesen der Dienstleistungen von Srf konsulterna offenbar darin, ihren steuerpflichtigen Kunden das Recht auf den Eintritt einzelner Personen in die Räumlichkeiten zu verkaufen, in denen ein bestimmter Lehrgang tatsächlich stattfindet, wodurch diesen Personen die Teilnahme an den fraglichen Lehrgängen ermöglicht wird. Die Feststellung, ob die Dienstleistung der streitgegenständlichen Lehrgänge unter den Begriff „Eintritt“ im Sinne von Art. 53 der Richtlinie 2006/112 fällt, ist jedoch allein Sache des vorlegenden Gerichts, das dabei alle relevanten Umstände im Rahmen einer umfassenden Beurteilung zu berücksichtigen hat.

⁴⁸ Urteil vom 10. November 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 73).

⁴⁹ Siehe oben, Nr. 23.

Ergebnis

85. Im Licht der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vom Höögsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) vorgelegte Frage wie folgt zu antworten:

Der Ausdruck „Dienstleistung ... betreffend die Eintrittsberechtigung ... für Veranstaltungen ... des Unterrichts“ in Art. 53 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er eine ausschließlich an Steuerpflichtige erbrachte Dienstleistung erfasst, deren wesentliches Element im Verkauf des Rechts auf den Eintritt einzelner Personen zu einem ein- oder mehrtägigen Berufsbildungslehrgang besteht, wenn dieser Lehrgang an einem bestimmten Ort stattfindet und sein Inhalt im Voraus festgelegt ist, was das nationale Gericht zu prüfen hat. Es ist unerheblich, ob (1) alle Kunden dem Dienstleistenden Daten wie z. B. ihre Steueridentifikationsdaten zur Verfügung stellen, (2) die fragliche Dienstleistung die Anmeldung und Bezahlung im Voraus erfordert, (3) die Dienstleistung nur einer bestimmten Gruppe oder der Allgemeinheit angeboten wird und (4) der Umstand, dass die Dienstleistung in dem Mitgliedstaat besteuert wird, in dem die fragliche Veranstaltung stattfindet, zu zusätzlichen Verwaltungslasten für den Dienstleistenden oder seine Kunden führt.