



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

8. Mai 2019*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 9 Abs. 2 Buchst. c und e – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 52 Buchst. a – Art. 56 Abs. 1 Buchst. k – Dienstleistungen – Ort der steuerbaren Umsätze – Steuerliche Anknüpfung – Interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen – Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung – Begriff – Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden“

In der Rechtssache C-568/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Niederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) mit Entscheidung vom 22. September 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 27. September 2017, in dem Verfahren

Staatssecretaris van Financiën

gegen

L. W. Geelen

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung der Vizepräsidentin des Gerichtshofs R. Silva de Lapuerta in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Ersten Kammer sowie der Richter J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (Berichterstatter) und C. G. Fernlund,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 19. September 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der niederländischen Regierung, vertreten durch C. S. Schillemans, M. Bulterman und J. M. Hoogveld als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas, E. de Moustier und A. Alidière als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Troosters und R. Lyal als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Februar 2019
folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich und Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 (ABl. 2002, L 128, S. 41) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie), von Art. 52 Buchst. a und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie von Art. 11 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388 (ABl. 2005, L 288, S. 1).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen, Niederlande) und Herrn L.W. Geelen wegen der Zahlung von Mehrwertsteuer für die Leistung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Die Sechste Richtlinie

- 3 Der siebte Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie lautet:
„Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstandes mit Montage und der Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten muss, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner beruflichen Tätigkeit hat, so sollte doch insbesondere für bestimmte zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen, als Ort der Dienstleistung das Land des Dienstleistungsempfängers gelten.“
- 4 Art. 9 („Dienstleistungen“) dieser Richtlinie, der sich in deren Abschnitt VI („Ort des steuerbaren Umsatzes“) befand, sah vor:
„(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.
(2) Es gilt jedoch

...

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

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

...

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

...

- auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen wie unter anderem die in Anhang L aufgeführten Dienstleistungen;

...“

Die Verordnung Nr. 1777/2005

5 Art. 11 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1777/2005 bestimmte:

„Auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zwölfter Gedankenstrich sowie von Anhang L der [Sechsten] Richtlinie ... umfass[en] Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.“

Die Mehrwertsteuerrichtlinie

6 Mit Wirkung zum 1. Januar 2007 wurde die Sechste Richtlinie durch die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben und ersetzt.

7 Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrem den Ort des steuerbaren Umsatzes betreffenden Titel V Kapitel 3 („Ort der Dienstleistung“) Abschnitt 1 („Allgemeine Bestimmung“) sieht vor:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.“

8 Art. 52 Buchst. a in Abschnitt 2 („Besondere Bestimmungen“) des Kapitels 3 dieser Richtlinie sieht vor:

„Als Ort der folgenden Dienstleistungen gilt der Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird:

a) 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 Dienstleistungen“.

9 Ebenfalls in diesem Abschnitt 2 bestimmt Art. 56 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie:

„Als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort:

...

k) elektronisch erbrachte Dienstleistungen, unter anderem die in Anhang II genannten Dienstleistungen“.

Niederländisches Recht

10 Durch Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. c Nr. 1 und Buchst. d Nr. 10 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Gesetz von 1968 über die Umsatzsteuer) in ihrer für den Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Fassung wurden Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich und Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie sowie Art. 43, Art. 52 Buchst. a und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in das niederländische Recht umgesetzt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Herr Geelen, der in den Niederlanden als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert ist, erbringt entgeltliche Dienstleistungen, die in der Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen bestehen. Die während dieser Darbietungen aufgenommenen Modelle befinden sich auf den Philippinen und arbeiten für Herrn Geelen. Dieser stellt ihnen die für die Verbreitung der Darbietungen im Internet erforderliche Hard- und Software zur Verfügung. Um Zugang zu den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Darbietungen zu erhalten, müssen die Kunden von Herrn Geelen bei einem Internet-Service-Provider einen Account einrichten. Diese Provider erhalten von den Kunden die Zahlungen für die Darbietungen und leiten einen Teil davon an Herrn Geelen weiter. Die Darbietungen sind interaktiv, d. h., jeder Kunde hat die Möglichkeit, mit den Modellen zu kommunizieren und spezielle Wünsche an sie zu richten. Mehrere Kunden können ein und dieselbe Darbietung gleichzeitig live ansehen.

12 Da Herr Geelen keine Mehrwertsteuererklärung für diese Dienstleistungen abgegeben hatte und die niederländischen Steuerbehörden der Ansicht waren, dass diese in den Niederlanden der Mehrwertsteuer unterlagen, richteten sie an ihn für den Zeitraum vom 1. Juni 2006 bis zum 31. Dezember 2009 einen Nacherhebungsbescheid.

- 13 Die Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Gericht erster Instanz Zeeland-West-Brabant, Niederlande) wies die von Herrn Geelen gegen diesen Nacherhebungsbescheid erhobene Klage ab.
- 14 Mit Urteil vom 30. Juli 2015 hob der Gerichtshof 's-Hertogenbosch (Berufungsgericht 's-Hertogenbosch, Niederlande) diese Entscheidung mit – im Wesentlichen – der Begründung auf, dass es sich bei den betreffenden Dienstleistungen um Tätigkeiten auf dem Gebiet der Unterhaltung handele, die von den betreffenden Modellen tatsächlich auf den Philippinen vorgenommen würden.
- 15 Der Staatssekretär für Finanzen legte beim Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde ein und machte darin geltend, dass der Ort der Erbringung dieser Dienstleistungen der Ort sei, an dem sich die Kunden zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der betreffenden Dienstleistungen befunden hätten, d. h. im vorliegenden Fall die Niederlande.
- 16 Das vorliegende Gericht ist der Auffassung, dass die Prüfung dieses Rechtsmittels es zunächst erfordere, zu prüfen, ob die in Rede stehende Dienstleistung eine „Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie und Art. 52 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle. Die fraglichen Darbietungen hätten einerseits eindeutig das Ziel, die Kunden zu unterhalten, und die Kosten für die verschiedenen dabei erbrachten Leistungen gingen in den Preis für den Zugang zu diesen Darbietungen ein. Der Unionsgesetzgeber habe die in diesen Bestimmungen vorgesehene Sonderregelung gerade für diese Art von komplexen Dienstleistungserbringungen getroffen. Andererseits könne aus den Urteilen vom 9. März 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), und vom 27. Oktober 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), abgeleitet werden, dass die betreffende Tätigkeit während eines bestimmten Zeitraums an einem Ort ausgeführt werden müsse, an dem der Dienstleistungserbringer und die Nutzer der Dienstleistungen physisch zusammenkämen. Allerdings stelle sich die Frage, ob dieses Erfordernis nach der Entwicklung des Internets zwingend sei, die es ermöglicht habe, dass bei einer Dienstleistungserbringung kein bestimmter physischer Ort mehr nötig sei.
- 17 Falls die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung eine „Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung“ im Sinne der genannten Bestimmungen sein sollte, müsse festgestellt werden, welches der Ort sei, an dem diese Dienstleistung im Sinne dieser Bestimmungen „tatsächlich bewirkt“ werde. Dies könne der Ort sein, an dem die Modelle aufträten, es lasse sich aber auch vertreten, dass der Ort maßgeblich sei, an dem der Kunde die Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung genieße, d. h. der Ort, an dem er sich in die Darbietung einlogge. Im Fall der Ausgangsrechtssache hätten sich alle Kunden in den Niederlanden befunden. Da sich diese Kunden allerdings theoretisch überall befinden könnten, stelle sich die Frage, ob die Anknüpfung an den Ort, an dem sich die Kunden mit dem Internet verbänden, eine praktisch anwendbare Regel darstelle und eine steuerlich sinnvolle Lösung biete.
- 18 Weiter stellt sich das vorliegende Gericht die Frage, ob auch die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Sonderregelung für auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen berücksichtigt werden könne. Insoweit könnte aus Art. 11 Abs. 1 der Verordnung Nr. 1777/2005 abgeleitet werden, dass ausschließlich Umsätze, die kaum eine menschliche Beteiligung erforderten und ohne Informationstechnologie nicht möglich wären, in diese Kategorie von Dienstleistungen fielen. In der Folge würde die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung keine auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung darstellen, weil die Durchführung der Darbietungen – aufgrund ihres Charakters als live und interaktiv – menschliche Beteiligung und die Nutzung des Internets erfordere.
- 19 Falls diese Dienstleistungserbringung beiden oben genannten Regelungen unterfallen sollte und diese zur Ermittlung unterschiedlicher Orte der Dienstleistungen führten, stelle sich schließlich die Frage, wie dieser Dienstleistungsort zu bestimmen sei. Zwar könnte aus dem Urteil vom 6. März 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), abgeleitet werden, dass die Reihenfolge der

Aufzählung in Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ausschlaggebend sei, doch gebe es hierüber keinen sicheren Aufschluss, da die in der mit diesem Urteil entschiedenen Rechtssache in Rede stehende Dienstleistung keinem der in dieser Bestimmung genannten Fälle habe zugeordnet werden können.

- 20 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. a) Ist Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 52 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass darunter auch die entgeltliche Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen fällt?
b) Falls Frage 1 a bejaht wird, ist dann der Satzteil „Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden“ in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie bzw. der Satzteil „Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich geleistet wird“ in Art. 52 der Mehrwertsteuerrichtlinie in dem Sinne auszulegen, dass der Ort maßgebend ist, an dem die Models vor der Webcam auftreten, oder in dem Sinne, dass der Ort maßgebend ist, an dem sich die Kunden die Bilder ansehen, oder kommt noch ein anderer Ort in Frage?
 2. Ist Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 11 der Verordnung Nr. 1777/2005 dahin auszulegen, dass die entgeltliche Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen als eine „auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung“ angesehen werden kann?
 3. Falls sowohl Frage 1 a als auch Frage 2 bejaht werden und die Ermittlung des Ortes der Dienstleistung anhand der einschlägigen Richtlinienvorschriften zu unterschiedlichen Ergebnissen führt, wie ist dann der Ort der Dienstleistung zu bestimmen?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 21 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie und Art. 52 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die in der Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen besteht, eine „Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung“ im Sinne dieser Vorschriften darstellt, und falls ja, an welchem Ort eine solche Dienstleistung im Sinne dieser Vorschriften „tatsächlich bewirkt“ wird.
- 22 Da diese Frage im Rahmen einer Nacherhebung für den Zeitraum zwischen dem 1. Juni 2006 und dem 31. Dezember 2009 gestellt wird, sind sowohl die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie als auch die der Mehrwertsteuerrichtlinie in einem Rechtsstreit wie dem des Ausgangsverfahrens in zeitlicher Hinsicht anwendbar.
- 23 Art. 9 der Sechsten Richtlinie enthält Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen. Während in Abs. 1 insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt ist, listet Abs. 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte auf. Durch diese Bestimmungen sollen Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (Urteile vom 26. September 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, Rn. 20, vom 9. März

2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, Rn. 14, vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, Rn. 24, und vom 3. September 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, Rn. 20).

- 24 Nach ständiger Rechtsprechung hat Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie keinen Vorrang gegenüber Abs. 2 dieses Artikels. In jedem Einzelfall stellt sich vielmehr die Frage, ob eine der Bestimmungen des Art. 9 Abs. 2 einschlägig ist; andernfalls gilt Abs. 1 (Urteile vom 12. Mai 2005, RAL [Channel Islands] u. a., C-452/03, EU:C:2005:289, Rn. 24, vom 9. März 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, Rn. 15, sowie vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, Rn. 25).
- 25 Die Bestimmungen des Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sind daher nicht als Ausnahme von einer allgemeinen Regel anzusehen, die eng auszulegen ist (Urteil vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, Rn. 34).
- 26 Nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie gilt als Ort von u. a. „Tätigkeiten der Unterhaltung oder ähnlichen Tätigkeiten“ einschließlich gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden. Nach Auffassung des Unionsgesetzgebers soll nämlich, wenn der Leistende seine Dienstleistungen in dem Staat erbringt, in dem derartige Leistungen tatsächlich bewirkt werden, und wenn der Veranstalter die Mehrwertsteuer, mit der der Endverbraucher belastet werden soll, in demselben Staat einnimmt, die Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage alle diese Leistungen sind, deren Kosten in den vom Endverbraucher gezahlten Preis für die Gesamtdienstleistung eingehen, an diesen Staat entrichtet werden, unabhängig davon, wo der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, Rn. 24, sowie vom 9. März 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, Rn. 18 und 22).
- 27 Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich dieses Artikels entsprechen Art. 43 bzw. Art. 52 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie.
- 28 Da die letztgenannten Vorschriften im Wesentlichen den gleichen Wortlaut haben wie die entsprechenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie, sind sie in gleicher Weise auszulegen (vgl. entsprechend Urteil vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, Rn. 23).
- 29 Die erste Frage des vorlegenden Gerichts ist im Licht dieser Grundsätze zu beantworten.
- 30 Was erstens die Art der Leistungen betrifft, geht bereits aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie hervor, dass, wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, das Hauptziel einer Dienstleistung u. a. in der Unterhaltung bestehen muss, um diese in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen zu lassen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, Rn. 26, sowie vom 12. Mai 2005, RAL [Channel Islands] u. a., C-452/03, EU:C:2005:289, Rn. 31).
- 31 Insoweit hat der Gerichtshof klargestellt, dass kein besonderes künstlerisches Niveau vorausgesetzt wird und dass nicht nur Leistungen, die sich auf Tätigkeiten auf dem Gebiet insbesondere der Unterhaltung beziehen, sondern auch solche, die sich auf nur ähnliche Tätigkeiten beziehen, unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie fallen (Urteile vom 26. September 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, Rn. 25, vom 12. Mai 2005, RAL [Channel Islands] u. a., C-452/03, EU:C:2005:289, Rn. 32, sowie vom 9. März 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, Rn. 19).
- 32 Im vorliegenden Fall ist den Angaben in der Vorlageentscheidung zu entnehmen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung komplexer Art ist, weil sie aus verschiedenen Tätigkeiten besteht. Zum einen führen nämlich Modelle, die sich auf den Philippinen befinden,

erotische Shows auf. Zum anderen sind diese Shows Gegenstand interaktiver, live im Internet zugänglicher Darbietungen, die von Herrn Geelen von dem Ort in den Niederlanden aus organisiert werden, an dem er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten hat, und deren Ziel es ist, den Kunden nicht nur die Betrachtung dieser Darbietungen zu ermöglichen, sondern auch die Interaktion mit den Modellen, so dass sie Einfluss auf den Fortgang der Shows nehmen und sie nach ihren Wünschen ablaufen lassen können.

- 33 In diesem Zusammenhang ist es unstrittig, dass diese Shows von den Modellen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses zwischen ihnen und dem Organisator durchgeführt werden. Da dieser Organisator zudem über Internet-Service-Provider, bei denen der Kunde einen Account eröffnen muss, die für die Betrachtung der interaktiven Darbietungen erforderliche Zahlung erhält, hat er offenbar auch den technischen, organisatorischen und vertraglichen Rahmen geschaffen, der für den Zugang zu den genannten Darbietungen erforderlich ist, der auf solche zahlenden Kunden beschränkt ist. Insbesondere geht aus den dem Gerichtshof vorgelegten Unterlagen hervor, dass der genannte Organisator den Modellen die Software zur Verfügung stellt, die für die Verbreitung über das Internet erforderlich ist.
- 34 Hieraus ergibt sich, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden interaktiven Darbietungen nicht mit klassischen kulturellen Veranstaltungen wie einem Konzert, einer Messe oder einer Ausstellung vergleichbar sind, weil Herr Geelen mit der von ihm angebotenen Dienstleistung nicht den Zugang zu einer an einem bestimmten Ort während eines bestimmten Zeitraums erbrachten Dienstleistung eröffnen möchte, sondern sowohl die Schaffung als auch die Verbreitung einer Kategorie von Shows organisiert und ermöglicht, die jederzeit und an jedem Ort stattfinden können, und zwar im Rahmen von interaktiven Darbietungen, die über das Internet zugänglich sind.
- 35 Um die Art der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistung zu bestimmen, ist daher die Dienstleistung, so wie sie von Herrn Geelen erbracht wird, zu beurteilen.
- 36 Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Zweck dieser Dienstleistung darin besteht, ihren Abnehmern eine Quelle der Unterhaltung zu bieten.
- 37 Hieraus folgt, dass, wie sowohl die niederländische und die französische Regierung als auch die Kommission erklärt haben, eine solche Dienstleistung als „Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung“ anzusehen ist, die unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie fällt.
- 38 Dabei ist es unerheblich, dass diese Erbringung von Unterhaltungsdienstleistungen nicht in physischer Anwesenheit der Abnehmer dieser Dienstleistungen erfolgt und dass die Abnehmer die Dienstleistung nicht von einem einzigen Ort aus in Anspruch nehmen.
- 39 Der Gerichtshof hat zwar bereits entschieden, dass die unterschiedlichen Kategorien von Dienstleistungen in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie u. a. gemeinsam haben, dass sie im Allgemeinen anlässlich punktueller Veranstaltungen erbracht werden und der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, grundsätzlich einfach festzustellen ist, weil diese Veranstaltungen an einem bestimmten Ort stattfinden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. März 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, Rn. 24 und 25, sowie vom 27. Oktober 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, Rn. 23).
- 40 Auch wenn dieser Fall die allgemeine Regel ist, deutet allerdings nichts im Wortlaut des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie darauf hin, dass die Anwendung dieser Vorschrift zwingend auf solche allgemeinen, anlässlich punktueller Veranstaltungen erbrachten Dienstleistungen beschränkt wäre.

- 41 Vielmehr fällt, wie sich aus Rn. 30 des vorliegenden Urteils ergibt, eine Dienstleistung allein aufgrund der Tatsache, dass das mit ihr verfolgte Hauptziel u. a. in der Unterhaltung besteht, und somit ihrer Natur nach in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift.
- 42 Mangels einer ausdrücklichen Klarstellung in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie bezüglich der leichten Identifizierbarkeit oder der genauen Bestimmung des Ortes, an dem die Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung tatsächlich bewirkt wird, ist daher davon auszugehen, dass weder der Umstand, dass eine Dienstleistung nicht in physischer Anwesenheit ihrer Abnehmer erbracht wird, noch die Tatsache, dass diese Abnehmer die Dienstleistung nicht von einem einzigen Ort aus in Anspruch nehmen, der Anwendung dieser Vorschrift entgegenstehen können.
- 43 Unter diesen Voraussetzungen ist zweitens zu bestimmen, an welchem Ort eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie „tatsächlich bewirkt“ wird.
- 44 Nach Ansicht der Kommission muss als der Ort, an dem interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, tatsächlich bewirkt werden, der Ort gelten, an dem die Show von den Modellen physisch aufgeführt wird. Dagegen sind die niederländische und die französische Regierung der Ansicht, dass als dieser Ort angesichts der technologischen Entwicklung der Ort anzusehen ist, an dem der Kunde Zugang zu dieser Show hat. Diese zuletzt erwähnte Auslegung stehe mit dem Sinn und Zweck der Mehrwertsteuervorschriften über den Ort der Erbringung von Dienstleistungen im Einklang, wonach die Besteuerung möglichst an dem Ort erfolgen soll, an dem die Dienstleistungen von ihren Abnehmern in Anspruch genommen werden.
- 45 Zwar befinden sich die Modelle, die an der Show teilnehmen, die Gegenstand der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden interaktiven erotischen Live-Webcam-Darbietungen sind, physisch auf den Philippinen.
- 46 Allerdings handelt es sich, wie in den Rn. 32 bis 34 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistung, die darin besteht, erotische interaktive Darbietungen zu organisieren und anzubieten, um eine komplexe Dienstleistung, die nicht von den Modellen, sondern von Herrn Geelen, dem Organisator dieser Darbietungen, erbracht wird.
- 47 Wie aber der Generalanwalt in Nr. 50 seiner Schlussanträge festgestellt hat, ist, da die für die Bewirkung dieser komplexen Dienstleistung unabdingbaren Tätigkeiten an dem Ort zusammenkommen, von dem aus der Dienstleistende zum einen die interaktiven Darbietungen organisiert, deren Gegenstand die von den Modellen aufgeführte erotische Show ist, und zum anderen den Kunden die Möglichkeit gibt, diese Darbietungen über das Internet vom Ort ihrer Wahl aus zu betrachten und mit den Modellen zu interagieren, eine solche komplexe Dienstleistung als an dem Ort im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie „tatsächlich bewirkt“ anzusehen, an dem diese vom Dienstleistenden erbracht wird, d. h. im Ausgangsverfahren am Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in den Niederlanden.
- 48 Zwar trifft es zu, dass dieser Anknüpfungspunkt im vorliegenden Fall dem in Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen entspricht, doch ist daran zu erinnern, dass, wie in Rn. 25 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht als Ausnahme von der Regel anzusehen ist.
- 49 Daher kann zwar, wie sich aus dem siebten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie ergibt und wie alle Beteiligten, die im vorliegenden Verfahren Erklärungen abgegeben haben, festgestellt haben, mit Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie gegebenenfalls sichergestellt werden, dass die betreffenden Dienstleistungen unter das Mehrwertsteuersystem des Mitgliedstaats fallen, in dem diese Dienstleistungen von ihren Adressaten in Anspruch genommen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil

vom 12. Mai 2005, RAL [Channel Islands] u. a., C-452/03, EU:C:2005:289, Rn. 33), doch ändert dies nichts daran, dass es durch nichts ausgeschlossen ist, dass der Ort der tatsächlichen Bewirkung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen unter Berücksichtigung der Fallumstände der Mitgliedstaat ist, in dem der Dienstleistende niedergelassen ist.

- 50 Diese Auslegung drängt sich erst recht unter den Umständen des vorliegenden Ausgangsverfahrens auf, da sie einen zweckdienlichen Anknüpfungspunkt liefert, der zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juli 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, Rn. 17 und 18).
- 51 Diese Auslegung steht nämlich mit dem von Art. 9 der Sechsten Richtlinie verfolgten Zweck in Einklang, der, wie in Rn. 23 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, eine Konfliktregel ist, mit der die Gefahren der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung verhindert werden sollen, und erleichtert die Anwendung der Konfliktregel des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie, indem sie eine einfache Verwaltung der Regelungen über die Steuererhebung im Hinblick auf den Ort der Erbringung der Dienstleistung ermöglicht (vgl. entsprechend Urteil vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, Rn. 30 und 31).
- 52 Darüber hinaus zeigt sich im Hinblick auf die in Rn. 17 des vorliegenden Urteils erwähnte Feststellung des vorlegenden Gerichts, dass sich alle Kunden von Herrn Geelen in den Niederlanden befinden, dass mit Hilfe dieser Auslegung im vorliegenden Fall außerdem sichergestellt werden kann, dass die betreffenden Dienstleistungen dem Mehrwertsteuersystem des Mitgliedstaats unterworfen werden, in dessen Gebiet die Dienstleistungen von ihren Abnehmern genutzt werden.
- 53 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie und Art. 52 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass eine komplexe Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die in der Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen besteht, eine „Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung“ im Sinne dieser Vorschriften darstellt, die an dem Ort im Sinne dieser Vorschriften „tatsächlich bewirkt“ wird, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten oder eine feste Niederlassung hat, von der aus diese Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung an seinem Wohnsitz oder seinem gewöhnlichen Aufenthaltsort.

Zur zweiten Frage

- 54 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 11 der Verordnung Nr. 1777/2005 dahin auszulegen sind, dass eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die darin besteht, interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen anzubieten, eine „auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung“ im Sinne dieser Vorschriften zum Gegenstand hat.
- 55 Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie legt den Ort der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen fest, soweit es die in Anhang L dieser Richtlinie und in Art. 11 der Verordnung Nr. 1777/2005 aufgeführten Dienstleistungen betrifft, wenn diese an außerhalb der Europäischen Union ansässige Empfänger oder an innerhalb der Union, aber außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden.
- 56 Dieser Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich entspricht Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie. Da diese Vorschriften einen im Wesentlichen identischen Wortlaut haben, sind sie gemäß der in Rn. 28 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung in gleicher Weise auszulegen.

- 57 Aus den in Rn. 17 des vorliegenden Urteils erwähnten Angaben in der Vorlageentscheidung geht jedoch hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung ausnahmslos an Kunden erbracht wurde, die sich in den Niederlanden befinden.
- 58 Unter diesen Umständen ist, ohne dass bestimmt zu werden brauchte, ob eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende als eine „auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung“ anzusehen ist, die in Anhang L der Sechsten Richtlinie und in Art. 11 der Verordnung Nr. 1777/2005 aufgeführt ist, festzustellen, dass Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie auf eine Rechtssache wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht anwendbar ist.
- 59 Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 11 der Verordnung Nr. 1777/2005 dahin auszulegen sind, dass eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die darin besteht, interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen anzubieten, nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschriften fällt, wenn diese Dienstleistung ausnahmslos an Empfänger erbracht worden ist, die sich im Mitgliedstaat des Dienstleistenden befinden.

Zur dritten Frage

- 60 Angesichts der Antwort auf die zweite Frage ist die dritte Frage nicht mehr zu beantworten.

Kosten

- 61 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

- Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 geänderten Fassung und Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass eine komplexe Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die in der Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen besteht, eine „Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung“ im Sinne dieser Vorschriften darstellt, die an dem Ort im Sinne dieser Vorschriften „tatsächlich bewirkt“ wird, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten oder eine feste Niederlassung hat, von der aus diese Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung an seinem Wohnsitz oder seinem gewöhnlichen Aufenthaltsort.**
- Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2002/38 geänderten Fassung und Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Art. 11 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388 sind dahin auszulegen, dass eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende,**

die darin besteht, interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen anzubieten, nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschriften fällt, wenn diese Dienstleistung ausnahmslos an Empfänger erbracht worden ist, die sich im Mitgliedstaat des Dienstleistenden befinden.

Unterschriften