Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 12. Februar 2019[1]

Rechtssache C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
gegen
L. W. Geelen

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Oberster Gerichtshof der Niederlande])

„Steuerwesen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – 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 – Bewirkung von Dienstleistungen – Ort der steuerpflichtigen Umsätze – Kriterium für die Bestimmung der Steuerzuständigkeit – Interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen – Ort der tatsächlichen Bewirkung der Dienstleistung“

Einführung

1. Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchsteuer und müsste daher im Idealfall an dem Ort erhoben werden, an dem die steuerpflichtigen Waren bzw. Dienstleistungen verbraucht werden. Bei grenzüberschreitenden Geschäften, insbesondere bei Dienstleistungen, ist dies jedoch mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden verbunden. Aus diesem Grund sehen die europäischen Mehrwertsteuerrichtlinien vereinfachte Möglichkeiten für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung vor. Dennoch ist die Bestimmung dieses Ortes oft mit gewissen Schwierigkeiten verbunden, insbesondere dann, wenn es um komplexe Dienstleistungen geht oder um solche, die im Fernabsatz erbracht werden, wie z. B. im vorliegenden Fall über das Internet. Die Entwicklung der Rechtsvorschriften in diesem Bereich kann nicht immer mit der technischen Entwicklung und den sich ändernden Marktbedingungen Schritt halten. Es bleibt daher den Gerichten überlassen, die Rechtsvorschriften unter Berücksichtigung der technologischen Entwicklung auszulegen.

1 Originalsprache: Polnisch.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2. Art. 9 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[2], geändert durch die Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002[3], bestimmt:

„(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;

f) als Ort, an dem die unter Buchstabe e) letzter Gedankenstrich aufgeführten Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Personen erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, dort ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort haben, der Ort, an dem die nicht steuerpflichtige Person ansässig ist, ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort hat, wenn die Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen [erbracht werden], der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb der Gemeinschaft hat, oder – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung – seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat.

2 ABl. 1977, L 145, S. 1.

3 Richtlinie zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen (ABl. 2002, L. 128, S. 41).

…“

3. Art. 43 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[4] in der auf den Sachverhalt im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung 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.“

4. In Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„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;

…“

5. Art. 56 Abs. 1 Buchst. k dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) 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;

…“

6. Schließlich bestimmt Art. 57 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112:

„Werden Dienstleistungen im Sinne des Artikels 56 Absatz 1 Buchstabe k an nichtsteuerpflichtige Personen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, durch einen Steuerpflichtigen erbracht, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb der Gemeinschaft hat oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, gilt als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.“

4 ABl. 2006, L 347, S. 1.

Niederländisches Recht

7. Die obigen Vorschriften des Unionsrechts wurden durch Art. 6 Abs. 1 sowie Art. 6 Abs. 2 Buchst. c Nr. 1 und Buchst. d Nr. 10 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz vom 1968) in das niederländische Recht umgesetzt.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

8. Der Beklagte im Ausgangsverfahren, L. W. Geelen, ist ein zu Mehrwertsteuerzwecken in den Niederlanden gemeldeter Steuerpflichtiger. Er stellt interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen bereit. Die Models, die während der Darbietungen zu sehen sind, befinden sich zu diesem Zeitpunkt auf den Philippinen. L. W. Geelen stellt ihnen die für die Durchführung der Webcam-Darbietungen benötigte Software und Hardware zur Verfügung. Die Kunden treten zu den Models über das Internet in Kontakt, nachdem sie bei einem Provider einen Account eingerichtet haben. Es sind diese Provider, die das Entgelt beim Kunden erheben, wovon sie einen Teil an L. W. Geelen weiterleiten. Die Darbietungen werden „Live" ausgestrahlt und haben interaktiven Charakter. So können die Besucher in Kontakt zum Model treten und dem Model Anweisungen erteilen. Die von L. W. Geelen angebotenen Dienstleistungen richten sich grundsätzlich an den niederländischen Markt [5].

9. Der Beklagte im Ausgangsverfahren hat in Bezug auf die obigen Dienstleistungen keine Mehrwertsteuererklärungen abgegeben. Die Steuerbehörde stellte jedoch fest, dass diese Dienstleistungen auf dem Gebiet der Niederlande mehrwertsteuerpflichtig sind, und erließ einen Bescheid über die Nacherhebung von Umsatzsteuer für den Zeitraum vom 1. Juni 2006 bis einschließlich 31. Dezember 2009.

10. Dieser Bescheid wurde mit Urteil des erstinstanzlichen Gerichts aufgehoben. Das Gericht stellte fest, dass auf die streitgegenständlichen Dienstleistungen die Vorschriften des niederländischen Rechts anzuwenden seien, mit denen Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388 sowie Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 umgesetzt worden seien, und dass diese Dienstleistungen tatsächlich auf den Philippinen bewirkt würden. Gegen dieses Urteil legte die Steuerbehörde beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.

11. 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 Richtlinie 77/388 bzw. Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 (in der bis 1. Januar 2010 geltenden Fassung) 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 Richtlinie 77/388 bzw. der Satzteil „Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich geleistet wird" in Art. 52 der Richtlinie 2006/112 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 Besucher die Bilder ansehen, oder kommt noch ein anderer Ort in Frage?

5 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich nicht, ob die Nutzung dieser Dienstleistung auf irgendeine technische Art auf das Gebiet der Niederlande beschränkt ist. Offenbar kann sich eine solche Beschränkung aus der Notwendigkeit ergeben, die Dienste von Internetprovidern in Anspruch zu nehmen, mit denen L. W. Geelen einen entsprechenden Vertrag abgeschlossen hat.

2. Ist Art. 9 Abs. 2 Buchst. e zwölfter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388 bzw. Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112 (in der bis 1. Januar 2010 geltenden Fassung) in Verbindung mit Art. 11 der Verordnung Nr. 1777/2005[6] 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?

12. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 27. September 2017 beim Gerichtshof eingegangen. Schriftliche Erklärungen haben die niederländische und die französische Regierung sowie die Europäische Kommission abgegeben. Die niederländische Regierung und die Kommission waren bei der Verhandlung am 19. September 2018 vertreten.

Analyse

Frage 1 a

13. Mit Frage 1 a möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Dienstleistungen, wie sie L. W. Geelen im Ausgangsverfahren erbringt, der Regelung des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 und des Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 unterliegen. Konkret geht es darum, ob diese Dienstleistungen als Dienstleistungen auf dem Gebiet der Unterhaltung im Sinne dieser Vorschriften anzusehen sind.

14. Es bestehen keine Zweifel darüber, dass die fraglichen Dienstleistungen Unterhaltungscharakter haben[7]. Dies bedarf meines Erachtens keiner weiteren Ausführungen. Die Frage 1 a ist jedoch damit noch nicht beantwortet.

15. So stellt das vorlegende Gericht – meines Erachtens zutreffend – die Frage, ob die genannten Vorschriften auf Dienstleistungen auf dem Gebiet der Unterhaltung anzuwenden sind, die nicht am selben Ort und zur selben Zeit bei physischer Anwesenheit der Dienstleistungsempfänger bewirkt werden, sondern z. B., wie im vorliegenden Fall, im Fernabsatz, und dies zu einem vom jeweiligen Dienstleistungsempfänger individuell gewählten Zeitpunkt.

16. Die Vorschrift des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich ist in der Richtlinie 77/388 seit ihrem Inkrafttreten enthalten. Es steht meines Erachtens außer Zweifel, dass der Gesetzgeber bei der Formulierung dieser Vorschrift nicht an Dienstleistungen dachte, die – ähnlich wie die im vorliegenden Fall diskutierten Dienstleistungen – im Fernabsatz erbracht werden, da solche Dienstleistungen zum damaligen Zeitpunkt nicht existierten. Die einzige Möglichkeit, Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Unterhaltung, der Bildung u. Ä. zu bewirken, bestand entweder darin, die Dienstleistungsempfänger an dem Ort zusammenzubringen, an dem die Dienstleistung tatsächlich

6 Verordnung (EG) des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2005, L 288, S. 1).

7 Vgl. ähnlich Urteil vom 12. Mai 2005, RAL (Channel Islands) u. a. (C-452/03, EU:C:2005:289, Rn. 32).

erbracht wurde, oder die Dienstleistung dort zu erbringen, wo sich die Dienstleistungsempfänger gerade befanden [8]. Die Bestimmung des Ortes, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wurde, bereitete daher keine Schwierigkeiten. Gleichzeitig war dies der Ort, an dem die Dienstleistung verbraucht wurde.

17. Die seither eingetretene technologische Entwicklung ermöglichte jedoch das Aufkommen von Dienstleistungen, bei denen die Dienstleistungsempfänger an einem auf dem Gebiet der Kultur, der Unterhaltung o. Ä. stattfindenden Ereignis aus der Ferne – zuweilen sogar aktiv – teilnehmen können, und zwar nicht notwendigerweise in Echtzeit. Um einen Begriff des klassischen Theaters zu benutzen: Es wird also die „Einheit von Zeit, Raum und Handlung“ gesprengt. Es stellt sich daher die Frage, ob eine etwaige Anwendung des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388 sowie Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dem Willen des Unionsgesetzgebers entspräche, wie er in Bezug auf die neue technologische Wirklichkeit und auf den Zweck dieser Vorschriften zu interpretieren ist.

18. Einen geeigneten Ausgangspunkt für die Beurteilung der bei der Bestimmung des Ortes der Dienstleistung verfolgten Zielsetzung stellt die Begründung des Entwurfs der Richtlinie 2008/8/EG [9] dar. Diese Richtlinie führt eine grundlegende Reform des Unionsrechts in Bezug auf die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung für Zwecke der Erhebung von Mehrwertsteuer ein.

19. Zu Beginn dieser Begründung stellt die Kommission fest, dass Dienstleistungen möglichst an dem Ort besteuert werden sollten, an dem sie tatsächlich verbraucht würden. Bei der Erbringung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen stößt ein solches Konstrukt jedoch auf erhebliche praktische Schwierigkeiten. Diese Schwierigkeiten können vergleichsweise leicht überwunden werden, sofern die jeweiligen Dienstleistungen an Steuerpflichtige erbracht werden. Hierzu dient insbesondere das sogenannte Verfahren der umgekehrten Steuerlast [10]. Dieses Verfahren kann jedoch auf Nichtsteuerpflichtige nicht angewandt werden. Alternativ könnten Dienstleistende verpflichtet werden, sich in jedem Mitgliedstaat steuerlich anzumelden und dort Mehrwertsteuer abzuführen, wo sie Dienstleistungen bewirken. Dies wäre jedoch für sie mit einem übermäßigen Verwaltungsaufwand verbunden. Darüber hinaus ist bei vielen Dienstleistungen der Ort des tatsächlichen Verbrauchs der Dienstleistung gar nicht der Ort ihrer physischen Erbringung, sondern der Ort des Geschäfts- bzw. Wohnsitzes des Dienstleistungsempfängers. Dies verkompliziert die Sache zusätzlich, da in diesem Fall vom Dienstleistenden gefordert werden müsste, in jedem Einzelfall den Wohnsitz des Dienstleistungsempfängers zu ermitteln und dort die Mehrwertsteuer abzuführen [11]. Angesichts dieser praktischen Schwierigkeiten enthält die Richtlinie 77/388 den Grundsatz, wonach als Ort der Dienstleistung der Sitz des Dienstleistenden gilt. Die Kommission machte im genannten Entwurf den Vorschlag, diesen Grundsatz in Bezug auf Dienstleistungen, die an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, beizubehalten.

8 Selbstverständlich gab es zu dieser Zeit Fernseh- und Rundfunkdienstleistungen. Diese wurden jedoch am Ort des Sitzes des Dienstleistenden besteuert, der in der Regel mit dem Ort der Ausstrahlung der Sendung übereinstimmte. Erst seit der Novellierung der Richtlinie 77/388 im Jahr 2002 (vgl. Fn. 3 dieser Schlussanträge) gilt als Ort dieser Dienstleistungen bei grenzüberschreitenden Fällen der Ort des Sitzes bzw. des Aufenthalts der Dienstleistungsempfänger (siehe Art. 9 Abs. 2 Buchst. e elfter Gedankenstrich sowie Art. 9 Abs. 4 der Richtlinie 77/388). Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen beschränken sich jedoch auf die Ausstrahlung des Programms. Anders als bei den im Ausgangsverfahren erörterten Dienstleistungen, bei denen der Dienstleistende dafür sorgt, dass die Dienstleistungsempfänger auch Inhalt beisteuern und sich sogar aktiv beteiligen können, bleibt den Dienstleistungsempfängern nur der Empfang des Fernseh- bzw. Rundfunkprogramms.

9 Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2008, L 44, S. 11). Begründung des Entwurfs: KOM(2003) 822 endgültig.

10 Im Rahmen dieses Verfahrens ist es der Dienstleistungsempfänger und nicht der Dienstleistende, der die Mehrwertsteuer anhand des am Ort seines Sitzes geltenden Steuersatzes berechnet und sie sodann entweder im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend macht, wenn er die erworbenen Dienstleistungen für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet, oder an die Staatskasse abführt. Hierbei wird angenommen, dass die vom Steuerpflichtigen erworbenen Dienstleistungen in der Regel zu Zwecken ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt werden und der Ort des Sitzes des Dienstleistungsempfängers deshalb gleichzeitig den Ort des Verbrauchs der Dienstleistung darstellt.

11 Dies betrifft z. B. Dienstleistungen mit Dauercharakter und auch Dienstleistungen im Fernabsatz.

20. Von dieser Regel bestehen jedoch einige Ausnahmen. Eine davon sind die hier diskutierten Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Unterhaltung, der Bildung u. Ä. Die Einführung dieser Ausnahme ermöglichte es, zwei Ziele zu erreichen.

21. Erstens: In dem Fall, in dem die besprochene Tätigkeit die gleichzeitige Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers als auch des Dienstleistenden (jedenfalls aber der Personen, die in seinem Namen die Dienstleistung bewirken) am selben Ort erfordert, konnte die vorrangig gewollte Lösung, nämlich die Besteuerung der Dienstleistung am Ort ihres tatsächlichen Verbrauchs, ohne übermäßigen Verwaltungsaufwand erreicht werden. Denn solche Dienstleistungen haben einmaligen Charakter insoweit, als ihr wirtschaftlicher Sinn in der Regel auf die Dauer ihrer Erbringung beschränkt ist. Sie werden daher sofort verbraucht, und zwar am Ort ihrer Erbringung. Der Ort des Sitzes bzw. Wohnsitzes der Dienstleistungsempfänger ist somit ohne Bedeutung; der Dienstleistende führt die Mehrwertsteuer lediglich am Ort der tatsächlichen Bewirkung der Dienstleistung ab.

22. Zweitens: Dienstleistungen solcher Art haben oft komplexen Charakter, da sie nämlich eine Reihe von mittelbaren und zusätzlichen Dienstleistungen erfordern, von denen einige unmittelbar an die endgültigen Dienstleistungsempfänger erbracht werden können und andere z. B. an Personen, die mit der Durchführung von Veranstaltungen betraut sind, die die endgültigen Dienstleistungen umfassen. Der Preis solcher Dienstleistungen kann, muss aber nicht, Bestandteil des Preises der endgültigen Dienstleistung darstellen. Solche Leistungen können zudem von unterschiedlichen Dienstleistenden bewirkt werden[12]. Die Anwendung des allgemeinen Grundsatzes der Besteuerung am Sitz des Dienstleistenden könnte daher dazu führen, dass die Mehrwertsteuer auf einzelne Teildienstleistungen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten abzuführen wäre. Die Besteuerung dieser Dienstleistungen am Ort ihrer tatsächlichen Bewirkung vereinfacht die Sache, sofern dieser Ort mit dem Ort der Bewirkung der endgültigen Dienstleistung oder der Hauptleistung übereinstimmt.

23. Indes führt die Anwendung der erwähnten Ausnahme auf Dienstleistungen im Fernabsatz, wie z. B. die im Ausgangsverfahren erörterten Dienstleistungen, nicht zur Erreichung dieser Ziele.

24. Sofern die Bewirkung der Dienstleistung nicht die gleichzeitige Anwesenheit von Dienstleistendem und Dienstleistungsempfänger am selben Ort erfordert, stellt sich das mit der Frage 1 b angesprochene Problem der Bestimmung des Ortes, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird. Die mit der erwähnten Ausnahme verfolgten Ziele werden jedoch unabhängig von der Lösung dieses Problems nicht erreicht.

25. Nähme man nämlich an, dass – wie z. B. im Fall der Dienstleistungen, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens sind – der Ort der Dienstleistung der Ort ist, an dem die Models vor der Kamera auftreten, so würde die angestrebte Besteuerung am Ort des Verbrauchs nicht erreicht. Denn als Ort des Verbrauchs ist selbstverständlich der Ort anzusehen, an dem sich die Kunden zu dem Zeitpunkt befinden, zu dem sie die Dienstleistung in Anspruch nehmen. Mehr noch: Der Ort der Dienstleistung muss sich – wie im vorliegenden Fall – nicht mit dem Ort des Sitzes des Dienstleistenden decken, sondern kann sich sogar gänzlich außerhalb des Gebiets des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems befinden. Die Dienstleistung wird also nicht nur nicht – wie mit der erwähnten Ausnahme eigentlich bezweckt – am Ort des Verbrauchs besteuert, vielmehr findet auch der allgemeine Grundsatz der Besteuerung am Sitz des Dienstleistenden keine Anwendung.

12 Vgl. u. a. Urteil vom 26. September 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): In dieser Rechtssache ging es um Dienstleistungen eines Toningenieurs, die an Konzertveranstalter erbracht wurden.

26. Würde hingegen als Ort der tatsächlichen Bewirkung einer solchen Dienstleistung der Ort angesehen, an dem sich die Zuschauer zu dem Zeitpunkt befinden, zu dem sie die Dienstleistung in Anspruch nehmen, wäre es möglich, solche Dienstleistungen am Ort des Verbrauchs zu besteuern. Dies ruft jedoch potenziell gerade diejenigen Schwierigkeiten hervor, die der Unionsgesetzgeber durch den allgemeinen Grundsatz der Besteuerung am Sitz des Dienstleistenden vermeiden wollte und die sich daraus ergeben, dass in jedem Einzelfall der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger die Dienstleistung in Anspruch nimmt, identifiziert und die Mehrwertsteuer dort erhoben werden müsste.

27. Die niederländische Regierung weist zwar in ihren Erklärungen auf die sich aus der Richtlinie (EU) 2017/2455 [13] ergebenden Lösungen hin, mit denen diesen praktischen Schwierigkeiten begegnet werden soll. Wie jedoch diese Regierung selbst einräumt, finden diese Lösungen auf Dienstleistungen wie die im Ausgangsverfahren erst ab dem Jahr 2021 Anwendung, während die vorliegende Rechtssache den Rechtsstand im Zeitraum 2006 bis 2009 betrifft.

28. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Anwendung des besonderen Kriteriums für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung, das in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388 sowie Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 vorgesehen ist, auf Dienstleistungen im Fernabsatz – wie diejenigen im Ausgangsverfahren – nicht zur Erreichung der Ziele führt, die der Unionsgesetzgeber mit der Einführung dieser Vorschriften erreichen wollte. Meines Erachtens sollte stattdessen der allgemeine Grundsatz der Besteuerung am Ort des Sitzes des Dienstleistenden Anwendung finden.

29. Es ist richtig, dass in manchen Fällen die Anwendung dieses Grundsatzes auf im Fernabsatz (insbesondere über das Internet) erbrachte Dienstleistungen zu einer unbefriedigenden Verteilung der Steuerzuständigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten führen kann, da es hierdurch möglicherweise leicht gemacht wird, den Ort der Besteuerung vom Ort des Verbrauchs der Dienstleistung zu trennen (obwohl dies offenbar die vorliegende Rechtssache nicht betrifft). Wie sich aber aus der zitierten Begründung des Entwurfs der Richtlinie 2008/8 ergibt, war sich der Unionsgesetzgeber dieses Problems bereits während der Arbeit an dieser Richtlinie bewusst. Er beschloss gleichwohl, dessen Lösung in Bezug auf Dienstleistungen, die an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, auf den Zeitpunkt zu vertagen, zu dem die oben unter Rn. 27 besprochenen Lösungen eingeführt werden.

30. Die Ansicht, wonach mit Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388 sowie Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 die Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen bezweckt wird, bei denen die gleichzeitige Anwesenheit von Dienstleistendem und Dienstleistungsempfänger erforderlich ist, scheint auch durch den aktuellen Wortlaut die einschlägigen Vorschriften bestätigt zu werden.

31. In der aktuellen Fassung der Richtlinie 2006/112 [14] ist diese Regelung in Art. 53 und Art. 54 Abs. 1 enthalten. Nach Art. 53 dieser Richtlinie, der sich auf an Steuerpflichtige erbrachte Dienstleistungen bezieht, gilt als „Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen 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, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden“ [15]. In dieser Vorschrift geht es also nicht um beliebige Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Unterhaltung u. Ä., sondern um Dienstleistungen in Form von Veranstaltungen, wie Messen oder Ausstellungen, also um Dienstleistungen, bei deren Erbringung die Anwesenheit der Dienstleistungsempfänger am Ort der Erbringung der Dienstleistung erforderlich ist.

13 Richtlinie des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. 2017, L 348, S. 7).

14 D. h. in der ab dem 1. Januar 2011 geltenden Fassung gemäß Art. 3 der Richtlinie 2008/8.

15 Hervorhebung nur hier.

32. Es ist richtig, dass Art. 54 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, der sich auf die Erbringung der gleichen Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige bezieht, das Wort „Veranstaltungen“ nicht verwendet [16]. Diese Vorschrift unterstreicht jedoch, ähnlich wie Art. 53 der besprochenen Richtlinie, dass es um Dienstleistungen „wie Messen oder Ausstellungen“ geht, also auch um Dienstleistungen, bei denen die Anwesenheit der Dienstleistungsempfänger am Ort der Dienstleistung notwendig ist.

33. Die unterschiedliche Formulierung dieser Vorschriften ergibt sich meines Erachtens daraus, dass der aktuelle Art. 53 der Richtlinie 2006/112 den Ort der Dienstleistung für eine eng begrenzte Art von Dienstleistungen bestimmt, nämlich für die Gewährung von Eintritt zu Veranstaltungen verschiedener Art und für Dienstleistungen, die damit in engem Zusammenhang stehen. Bezahlt wird für den Eintritt zu solchen Veranstaltungen regelmäßig durch den Kauf von Eintrittskarten. Der Verkauf dieser Eintrittskarten hat gewöhnlich den Charakter eines Massengeschäfts und erfolgt oft durch Vermittler, was die Bestimmung, ob es sich bei den jeweiligen Käufern um Steuerpflichtige oder Nichtsteuerpflichtige handelt, erheblich erschwert oder gar unmöglich macht. Um die Besteuerung solcher Dienstleistungen zu erleichtern, hat der Gesetzgeber daher hinsichtlich der Gewährung des Eintritts zu diesen Veranstaltungen für eine einheitliche Bestimmung des Ortes der Dienstleistung gesorgt, egal ob diese Dienstleistungen an Steuerpflichtige oder an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden. Hingegen hängt der Ort sämtlicher Nebendienstleistungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Unterhaltung u. Ä. vom Status des Dienstleistungsempfängers ab: Sofern diese Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, ist dieser Ort gemäß Art. 54 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 weiterhin der Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird. Werden die Dienstleistungen hingegen an einen Steuerpflichtigen erbracht, ist dieser Ort nach dem neuen allgemeinen, in Art. 44 der Richtlinie 2006/112 geregelten Grundsatz der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Sitz hat oder seine Geschäftstätigkeit ausübt. So wäre aus diesem Grund z. B. der Ort der Dienstleistung eines Toningenieurs, wie in der Rechtssache Dudda [17], nach den derzeit gültigen Vorschriften der Sitz des Konzertveranstalters und nicht der Ort, an dem das fragliche Konzert stattgefunden hat.

34. Meines Erachtens ändert dies aber nichts an der Tatsache, dass es bei den oben genannten Vorschriften um die gleiche Art der Dienstleistung geht, nämlich um Dienstleistungen „wie Messen oder Ausstellungen“, d. h. solche, bei denen die körperliche Anwesenheit der Dienstleistungsempfänger am Ort der Erbringung der Dienstleistung notwendig ist. In Bezug auf die Art der erfassten Dienstleistungen ist der Regelungsumfang des Art. 54 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht größer als der des Art. 53 der Richtlinie 2006/112. Art. 53 schließt aus dem Anwendungsbereich des bisherigen Grundsatzes lediglich solche an Steuerpflichtige erbrachten Dienstleistungen aus, die nicht unmittelbar in der Gewährung von Eintritt zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Unterhaltung u. Ä. bestehen. Abgesehen von diesem Ausschluss geht es jedoch weiterhin um die gleichen Dienstleistungen wie in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388 und Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung. Dienstleistungen im Fernabsatz sind von diesen Regelungen nicht umfasst.

35. Ich schlage daher als Antwort auf die Frage 1 a vor, dass Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 bzw. Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die entgeltliche Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen keine Dienstleistung auf dem Gebiet der Unterhaltung im Sinne dieser Vorschriften darstellt.

16 Gemäß dieser Vorschrift gilt als „Ort einer Dienstleistung sowie der damit zusammenhängenden Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen 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, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden“.

17 Urteil vom 26. September 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

Frage 1 b

36. Die von mir vorgeschlagene Beantwortung der Frage 1 a macht die Frage 1 b gegenstandslos. Für den Fall jedoch, dass der Gerichtshof meinem Vorschlag für die Antwort auf die Frage 1 a nicht folgt, werde ich nachfolgend die Frage 1 b prüfen.

37. Mit der Frage 1 b möchte das vorlegende Gericht wissen, ob in Bezug auf Dienstleistungen im Fernabsatz, wie die im Ausgangsverfahren behandelten interaktiven erotischen Live-Webcam-Darbietungen, als „Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden", im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 bzw. als „Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich geleistet wird", im Sinne von Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 der Ort anzusehen ist, an dem die Models während der Darbietung physisch anwesend sind, oder der Ort, an dem die Dienstleistungsempfänger die Dienstleistungen in Anspruch nehmen.

38. Zunächst weise ich darauf hin, dass meines Erachtens jegliche redaktionellen Abweichungen zwischen der Formulierung des Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 und der des Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112, die in den jeweiligen Sprachfassungen dieser beiden Richtlinien vorkommen können – auf die entsprechenden Abweichungen in den niederländischen Sprachfassungen weist auch das vorlegende Gericht hin –, nichts an der Bedeutung dieser Vorschriften ändern. Beide Vorschriften sind daher gleich auszulegen.

39. Die niederländische und die französische Regierung schlagen vor, diese Frage dahin zu beantworten, dass als Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird, der Ort gilt, an dem die Dienstleistungsempfänger die Dienstleistung in Anspruch nehmen. Im vorliegenden Fall ist dies grundsätzlich das Gebiet der Niederlande.

40. Nach Ansicht der Kommission orientiert sich ein solcher Ansatz jedoch an dem gewollten Ergebnis, nämlich der Besteuerung der besprochenen Dienstleistungen in den Niederlanden, ergibt sich jedoch nicht aus dem Wortlaut der geprüften Vorschriften. Zwar teilt die Kommission die Ansicht, wonach die Besteuerung dieser Dienstleistungen in den Niederlanden vernünftig wäre. Der Wortlaut der entsprechenden Vorschriften – *dura lex sed lex* – verweise jedoch auf den Ort, an dem die Models aufträten, d. h. im vorliegenden Fall die Philippinen.

41. Dieses Dilemma verdeutlicht geradezu bildhaft die Schwierigkeiten, die mit dem Versuch verbunden sind, die genannten Vorschriften auf Fälle anzuwenden, für die sie nicht erdacht waren, nämlich Dienstleistungen im Fernabsatz. Denn im Gegensatz zu Dienstleistungen, die die gleichzeitige Anwesenheit von Dienstleistendem und Dienstleistungsempfänger am selben Ort erfordern, fehlt es bei Dienstleistungen im Fernabsatz definitionsgemäß an einem einzigen Ort, der ohne Zweifel und eindeutig als der Ort angesehen werden kann, an dem die Dienstleistung bewirkt wird. Das Wesen solcher Dienstleistungen besteht nämlich darin, dass sie an mindestens zwei Orten bewirkt werden, genauer gesagt *von* einem Ort *zum* anderen.

42. Um dieses Dilemma jedoch zu lösen, ist es meines Erachtens erforderlich, zwei Fragen zu beantworten: Wer ist im vorliegenden Fall Dienstleistender? Was ist tatsächlich Gegenstand der Dienstleistung?

43. Was die erste Frage betrifft, so geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass die Models von L. W. Geelen beschäftigt werden. Der genaue Charakter dieser Beschäftigung wird zwar vom vorlegenden Gericht nicht näher präzisiert, meines Erachtens lässt sich jedoch gefahrlos annehmen, dass die Models keine Dienstleistungen unmittelbar an die Kunden von L. W. Geelen erbringen.

Daher ist L. W. Geelen der Dienstleistende. Er vereinnahmt das Entgelt für seine Dienstleistung [18], und es ist die Besteuerung der von ihm erbrachten Dienstleistung, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist.

44. Diese Dienstleistung wurde im Vorabentscheidungsersuchen als interaktive erotische Live-Webcam-Darbietung bezeichnet. Zwei Bestandteile scheinen wesentliche Bedeutung für die so definierte Dienstleistung zu haben: die erotischen Darbietungen als solche (d. h. die Auftritte der Models) sowie deren Übertragung über das Internet bei gleichzeitiger Gewährung der interaktiven Verbindung.

45. Beide Bestandteile fügen sich zu einer einzigen, unteilbaren Dienstleistung. L. W. Geelen sorgt nicht alleine für den Auftritt der Models, da eine solche Dienstleistung keinen Wert für seine Kunden hätte, wenn man bedenkt, dass die Kunden sich in den Niederlanden befinden und die Models auf den Philippinen. Er beschränkt sich auch nicht auf die Vermittlung bei der Übertragung der Auftritte, da er insoweit auch die Auftritte der Models organisiert, ihnen die notwendige Ausrüstung bereitstellt und, so möchte man annehmen, ihnen auch eine Vergütung zahlt.

46. Beide diese Bestandteile sind dabei gleichwertig, denn ohne eines von beiden hätte die Dienstleistung keinen wirtschaftlichen Sinn und würde jedenfalls eine gänzlich andere Dienstleistung darstellen.

47. Kommt man zurück auf die hier geprüften Vorschriften, so ist festzustellen, dass sie Dienstleistungen in Form von *Tätigkeiten* auf dem Gebiet der Kultur, der Unterhaltung u. Ä. betreffen. Als Ort, an dem solche Dienstleistungen bewirkt werden, gilt nach diesen Vorschriften jedoch nicht der Ort der Ausführung dieser Tätigkeiten, sondern der Ort, an dem die *Dienstleistung* bewirkt wird. Der Ort, an dem die Tätigkeit ausgeführt wird, die Gegenstand der Dienstleistung ist – im vorliegenden Fall die Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung in Form der Auftritte der Models –, ist daher nicht ausreichend für die Bestimmung des Ortes, an dem die Dienstleistung bewirkt wird, sofern andere, gleichwertige Bestandteile der Dienstleistung an anderen Orten ausgeführt werden.

48. Daher teile ich die Ansicht der Kommission nicht, wonach als Ort, an dem die im Ausgangsverfahren erörterte Dienstleistung bewirkt wird, der Ort anzusehen ist, an dem die Models auftreten. Denn hierbei bleibt gänzlich unberücksichtigt, dass der wirtschaftliche Sinn dieser Dienstleistung für die Dienstleistungsempfänger in der Möglichkeit besteht, diese an einem von ihnen gewählten Ort und insbesondere am Ort ihres Wohnsitzes in Anspruch zu nehmen, und dass aus diesem Blickwinkel die Übertragung der Auftritte ein genauso wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung ist wie die Auftritte der Models selbst.

49. Indes fällt es auch schwer, anzunehmen – wie es die niederländische und die französische Regierung vorschlagen –, dass gerade der Ort, an dem die Dienstleistungsempfänger die Dienstleistung in Anspruch nehmen, der Ort ist, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird. Schließlich wird keine der Tätigkeiten, aus denen sich die Dienstleistung zusammensetzt, tatsächlich an diesem Ort ausgeführt.

18 Offenbar mit Hilfe von Internetprovidern.

50. Wenn wir uns also die Frage stellen, wo der Ort liegt, an dem eine Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird, die darin besteht, einerseits erotische Darbietungen von Models zu organisieren und andererseits für deren Übertragung über das Internet an einen beliebigen Ort und dabei für eine interaktive Verbindung mit den Models zu sorgen, dann drängt sich die Antwort auf, dass es der Ort ist, an dem der Dienstleistende, d. h. im vorliegenden Fall L. W. Geelen, seine Tätigkeit ausübt. Denn an diesem Ort kommen sämtliche Tätigkeiten zusammen, die im Fernabsatz erbracht werden und für die Bewirkung einer solchen Dienstleistung unabdingbar sind.

51. Ich bin daher der Ansicht, dass im Fall von Dienstleistungen im Fernabsatz, d. h. solchen, bei denen die Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers am Ort der tatsächlichen Ausführung der die Dienstleistung ausmachenden Tätigkeiten nicht notwendig ist, als der Ort, an dem eine solche Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird, im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 sowie Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 der Ort anzusehen ist, an dem der Dienstleistende seine Tätigkeit ausübt. Hierbei betone ich, dass hiermit der Ort gemeint ist, an dem der Dienstleistende seine Tätigkeit ausführt und nicht etwa solche Personen, die von diesem etwa zur Ausführung von einzelnen Tätigkeiten beschäftigt werden, die Bestandteil dieser Dienstleistung sind.

52. Es ist unschwer zu erkennen, dass ein solches Ergebnis die Sinnhaftigkeit der Anwendung der in Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 sowie Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 geregelten Ausnahme auf Dienstleistungen solcher Art in Frage stellt, da es in der Praxis zum gleichen Ergebnis führt wie die Anwendung des allgemeinen Grundsatzes der Besteuerung einer Dienstleistung am Ort des Sitzes des Dienstleistenden. Dies ergibt sich jedoch daraus, dass diese Vorschriften nicht auf Dienstleistungen im Fernabsatz zugeschnitten sind, worauf ich bereits bei der Prüfung der Frage 1 a hingewiesen habe.

53. Die obige Auslegung führt auch nicht automatisch zur Besteuerung am Ort des Verbrauchs, da im Fall von Dienstleistungen im Fernabsatz dieser Ort und der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer seine Tätigkeit ausführt, auseinanderfallen können. Wie ich jedoch bereits in dem Teil dieser Schlussanträge, der sich auf die Frage 1 a bezieht, angemerkt habe, hielt es der Unionsgesetzgeber für dringender, Nichtsteuerpflichtige vor Erschwernissen und übermäßigem Verwaltungsaufwand zu schützen, als für die Besteuerung dieser Dienstleistungen am Ort des Verbrauchs zu sorgen [19]. Die von mir vorgeschlagene Lösung verhindert indes solche Erschwernisse und Belastungen, anders als die Vorschläge der niederländischen und der französischen Regierung [20].

54. Angesichts dessen und sofern der Gerichtshof meinem Vorschlag für die Beantwortung der Frage 1 a nicht folgen sollte, schlage ich als Antwort auf die Frage 1 b vor, dass Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 bzw. Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass im Fall von Dienstleistungen in Fernabsatz, d. h. Dienstleistungen, bei denen die Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers am Ort der tatsächlichen Ausführung der Tätigkeiten, die die Dienstleistung ausmachen, nicht erforderlich ist, als Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird, im Sinne der genannten Vorschriften der Ort gilt, an dem der Dienstleistende seine Tätigkeit ausübt.

19 Vgl. Nr. 19 der vorliegenden Schlussanträge

20 Im Ausgangsverfahren erforderte die Nutzung der von L. W. Geelen bewirkten Dienstleistungen offenbar die Anmeldung eines Kontos bei einem Internetprovider, mit dem L. W. Geelen einen entsprechenden Vertrag abgeschlossen hatte. Er hatte damit die Kontrolle über die territoriale Reichweite seiner Dienstleistungen. Grundsätzlich können Dienstleistungen, die im Fernabsatz und insbesondere über das Internet erbracht werden, geografisch unbeschränkt genutzt werden. Würde man also als Ort der Bewirkung solcher Dienstleistungen und somit auch als Ort der Besteuerung den Ort ansehen, an dem die Dienstleistungsempfänger die Dienstleistung nutzen, könnte dies möglicherweise zu erheblichen Schwierigkeiten für die Dienstleistenden führen, weil es viele Orte der Besteuerung gäbe.

Fragen 2 und 3

55. Mit der zweiten und der dritten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Dienstleistungen wie die im Ausgangsverfahren streitigen als auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e letzter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388 bzw. Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 2006/112 anzusehen sind und, wenn ja, wie dann der Ort der Dienstleistung zu bestimmen ist, wenn dieselben Dienstleistungen zugleich unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388 und Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 fallen.

56. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Richtlinie 77/388 die Bestimmung des Ortes der dort genannten Dienstleistungen regelt, die „an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden". Art. 9 Abs. 2 Buchst. f dieser Richtlinie regelt noch die Bestimmung des Orts, an dem die unter Buchst. e letzter Gedankenstrich aufgeführten Dienstleistungen (mithin Dienstleistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden) „an nicht steuerpflichtige Personen erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, dort ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort haben, … wenn die Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen [erbracht werden], der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb der Gemeinschaft hat, oder – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung – seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat".

57. Den gleichen Anwendungsbereich haben Art. 56 Abs. 1 und Art. 57 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

58. Diese Vorschriften sind daher anwendbar auf die „Ausfuhr von Dienstleistungen", mithin auf die Bewirkung von Dienstleistungen an Dienstleistungsempfänger, die ihren Sitz bzw. Wohnsitz außerhalb der Gemeinschaft haben, auf die grenzüberschreitende Bewirkung von Dienstleistungen innerhalb der Gemeinschaft an Steuerpflichtige sowie auf die „Einfuhr von Dienstleistungen", die durch Steuerpflichtige, die ihr Unternehmen, ihren Sitz oder ihren Wohnsitz außerhalb der Gemeinschaft haben, an Nichtsteuerpflichtige bewirkt werden.

59. Das Ausgangsverfahren betrifft indes die Bewirkung von Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige mit Wohnsitz in den Niederlanden durch einen Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz ebenfalls in den Niederlanden hat. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen deutet nichts darauf hin, dass L. W. Geelen eine feste Niederlassung außerhalb der Union hat, dass er die Ausfuhr von Dienstleistungen betreibt oder dass er seine (im Ausgangsverfahren erörterten) Dienstleistungen grenzüberschreitend an Steuerpflichtige bewirkt. Insbesondere bedeutet der Umstand, dass die Models außerhalb der Gemeinschaft (auf den Philippinen) auftreten, nicht, dass wir es vorliegend mit der Einfuhr von Dienstleistungen zu tun haben. Dienstleistender ist nämlich L. W. Geelen [21].

60. Die von L. W. Geelen bewirkten Dienstleistungen sind daher weder von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e und f der Richtlinie 77/388 noch von Art. 56 Abs. 1 oder Art. 57 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 umfasst. Eine etwaige Einordnung dieser Dienstleistungen als auf elektronischem Weg bewirkte Dienstleistungen ist daher ohne Bedeutung. Die zweite und die dritte Vorlagefrage brauchen daher nicht beantwortet zu werden.

61. Es ist richtig, dass die derzeitige Fassung des Art. 58 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 eine besondere Regelung vorsieht für jegliche auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen, die an Nichtsteuerpflichtige bewirkt werden, auch solche, die auf dem Gebiet eines Mitgliedstaats bewirkt werden. Diese Regelung ist jedoch auf den Sachverhalt im Ausgangsverfahren nicht anwendbar. Denn im Ausgangsverfahren ist auf den oben beschriebenen Rechtsstand abzustellen.

21 Vgl. Nr. 43 der vorliegenden Schlussanträge.

Ergebnis

62. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerungspflichtige Bemessungsgrundlage, geändert durch die Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002, bzw. Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Fassung ist dahin auszulegen, dass die entgeltliche Bereitstellung interaktiver erotischer Live-Webcam-Darbietungen keine Dienstleistung auf dem Gebiet der Unterhaltung im Sinne dieser Vorschriften darstellt.