

1. Der räumliche Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern deckt sich für jeden dieser Staaten mit dem Geltungsbereich seines Mehrwertsteuerrechts. Artikel 9 der Richtlinie, der den Anknüpfungspunkt bei Dienstleistungen festlegt, verbietet den Mitgliedstaaten daher nicht, Dienstleistungen zu besteuern, die außerhalb ihres Hoheitsgebietes auf ihrer Rechtshoheit unterliegenden Seeschiffen erbracht werden.
2. Es ist Sache eines jeden Mitgliedstaats, sich bei der Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts für Dienstleistungen unter den durch die Richtlinie 77/388 eingeräumten Wahlmöglichkeiten für diejenige zu entscheiden, die ihm unter steuerlichen Gesichtspunkten als die zweckdienlichste erscheint. Nach Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie ist der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, in dieser Hinsicht ein vorrangiger Anknüpfungspunkt. Die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, ist nur dann von Interesse, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat.
3. Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie 77/388, der den steuerlichen Anknüpfungspunkt für Dienstleistungen zum Gegenstand hat, ist dahin auszulegen, daß eine Einrichtung für eine gewerbliche Betätigung wie der Betrieb von Geldspielautomaten auf einem außerhalb des Inlands auf der hohen See verkehrenden Schiff nur dann als feste Niederlassung im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind, und wenn es nicht zweckdienlich ist, diese Dienstleistungen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden zuzuordnen.
4. Artikel 15 Nr. 8 der Richtlinie 77/388, der die Steuerbefreiung der für den unmittelbaren Bedarf von Seeschiffen bestimmten Dienstleistungen zum Gegenstand hat, ist dahin auszulegen, daß die darin vorgesehene Steuerbefreiung nicht für den Betrieb von an Bord installierten Geldspielautomaten gilt.

## SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

G. FEDERICO MANCINI

vom 6. Juni 1985 \*

*Herr Präsident,  
meine Herren Richter!*

1. Im Rahmen eines Rechtsstreits darüber, ob die Einnahmen einer deutschen Firma,

die Geldspielautomaten auf zwischen der Bundesrepublik und Dänemark verkehrenden Fährschiffen betreibt, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen sind, ersucht Sie das Finanzgericht Hamburg um die Auslegung

\* Aus dem Italienischen übersetzt.

von Artikel 9 Absatz 1 und Artikel 15 Nr. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur „Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage“ (ABl. 1977, L 145, S. 1). Die Fragen des vorliegenden Gerichts beziehen sich insbesondere auf den Begriff „feste Niederlassung“ in der Bestimmung, die den Ort der Dienstleistungen definiert, sowie auf die Ausnahmeregelung für Leistungen, die für den „unmittelbaren Bedarf der Seeschiffe“ bestimmt sind.

Bei der Firma abe-Werbung aus Hamburg, deren Inhaber Herr Gunter Berkholtz ist, handelt es sich um eine Werbeagentur, die sich jedoch auch mit der Aufstellung und dem Betrieb von Geldspielautomaten, das heißt von Geräten befaßt, bei denen der Spieler seinen Einsatz je nach Spielverlauf verliert oder vervielfacht zurückerhält. Ende 1980 hatte sie 66 Geräte dieser Art in Betrieb, davon 55 auf dem Land (Schleswig-Holstein und Hamburg) und 11 auf zwei Fährschiffen der Deutschen Bundesbahn, die den deutschen Hafen Puttgarden mit dem dänischen Hafen Rødbyhavn verbinden. 1980 erhielt die Bundesbahn für die Erlaubnis zur Aufstellung und zum Betrieb der Geräte 62 % der von der Firma abe-Werbung erzielten Erlöse.

Die Firma abe-Werbung beschäftigt auf den Fährschiffen regelmäßig an zwei Tagen pro Woche zwei Mitarbeiter, die die Aufgabe haben, a) die Geräte zu warten, zu reparieren und auszutauschen sowie b) daraus das Geld zu entnehmen und unter Beteiligung des Bundesbahnpersonals zu zählen. Sie verfügt nicht über eigene Räume, darf jedoch in den Räumen der Schiffsleitung die Geldzählmaschine verwahren lassen, unter Deck Ersatzteile, komplette Automaten und Sicherheitsschlüssel lagern sowie gelegentlich die vereinnahmten Gelder in den Schiffskassen deponieren.

1980 erwirtschaftete die Firma abe-Werbung mit ihren 66 Automaten rund 636 000 DM; hiervon entfielen 346 701,20 DM auf die Automaten auf den Fährschiffen. 10 % des letztgenannten Betrags fielen im deutschen Erhebungsgebiet (im Sinne von § 1 Absatz 2 Satz 1 Umsatzsteuergesetz, im folgenden: UStG) an, und zwar während der jeweiligen Liegezeit im Hafen von Puttgarden. Weitere 25 % rührten aus Spielen während der Fahrt in den Gewässern zwischen diesem Gebiet (Zollgrenze) und der deutschen Hoheitsgrenze (§ 1 Absatz 3 Satz 1 UStG) her.

Das Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt unterwarf die gesamten auf den Fährschiffen erzielten Automatenumsätze der deutschen Umsatzsteuer. Es ist der Ansicht, a) nach § 3 a Absatz 1 UStG, der Durchführungsbestimmung zu Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, müsse der Umsatz dem Sitz der Firma zugeordnet werden, die Firma abe-Werbung habe aber ihren Sitz in Deutschland; b) im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2 in Verbindung mit § 8 Absatz 1 Nr. 5 UStG (Artikel 15 Nr. 8 der Sechsten Richtlinie) nicht erfüllt, da die Automatenumsätze nicht für den unmittelbaren Bedarf von Seeschiffen bestimmt seien.

Die Firma nahm den gegenteiligen Standpunkt ein: a) Die in Rede stehenden Leistungen seien von einer an Bord eines Schiffes befindlichen „Betriebsstätte“ (im Sinne von § 3 a Absatz 1 Satz 2 UStG) bzw. „festen Niederlassung“ (gemäß Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie) aus erbracht worden; daher seien der Umsatzsteuer lediglich die im deutschen Erhebungsgebiet erzielten Einnahmen unterworfen. b) Indem diese Umsätze den Bedarf der Passagiere an Unterhaltung deckten, seien sie für den unmittelbaren Bedarf der Seeschiffe bestimmt und müßten deshalb von der Steuer befreit werden.

Auf die Klage der Firma *abe-Werbung* hat der VII. Senat des Finanzgerichts Hamburg mit Beschluß vom 30. April 1984 das Verfahren ausgesetzt und Ihnen gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag die folgenden Fragen vorgelegt:

- 1) Ist Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) dahin auszulegen, daß unter dem Begriff der festen Niederlassung auch die Einrichtung für eine gewerbliche Betätigung (z. B. der Betrieb von Geldspielautomaten) auf einem außerhalb des Inlands auf der hohen See verkehrenden Schiff zu verstehen ist; ggf. welche Merkmale müssen für den Begriff der festen Niederlassung erfüllt sein?
- 2) Ist Artikel 15 Nr. 8 der Sechsten Umsatzsteuer-Richtlinie dahin auszulegen, daß nur solche Dienstleistungen für den unmittelbaren Bedarf der Seeschiffe bestimmt sind, die mit der Seeschifffahrt notwendigerweise zusammenhängen, oder gehören dazu auch weitere Dienstleistungen auf Schiffen, die sich von entsprechenden Dienstleistungen auf dem Lande nicht unterscheiden, wie z. B. der Betrieb von Geldspielautomaten?

Die französische Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften haben schriftliche Erklärungen eingereicht, während die deutsche und die dänische Regierung sich nur in der mündlichen Verhandlung geäußert haben.

2. Mit der ersten Frage werden Sie ersucht, den Ort des steuerbaren Umsatzes zu bestimmen, wenn die Dienstleistung durch Geldspielautomaten auf Schiffen erbracht wird, die zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehren.

Die einschlägige Bestimmung ist — ich wiederhole — Artikel 9 der Sechsten Richt-

linie. Nach Absatz 1 gilt „als Ort einer Dienstleistung ... der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird“, oder, wenn es an beiden fehlt, „sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort“. In Absatz 2 sind jedoch verschiedene Ausnahmen vorgesehen: So gilt für „Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten“ sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten (Buchstabe c erster Gedankenstrich) oder „Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, wie Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche Tätigkeiten“ (Buchstabe c zweiter Gedankenstrich) als Leistungsort der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeführt werden.

Wie in dem Vorlagebeschluß und den Erklärungen der Kommission hervorgehoben wird, fallen die hier in Rede stehenden Leistungen nicht unter diese Ausnahmebestimmungen. Sie lassen sich nämlich den im ersten Gedankenstrich genannten Tätigkeiten wegen des — sagen wir einmal — „ambulanten“ Charakters dieser Tätigkeiten nicht zuordnen; und da sie nichts mit dem Beladen, Entladen und der Wartung der Schiffe zu tun haben, kommt auch der zweite Gedankenstrich nicht in Betracht. Es muß daher auf die Grundregel in Absatz 1 zurückgegriffen werden. Diese Bestimmung sieht bekanntlich zwei Hauptkriterien und ein subsidiäres Kriterium vor. Die erstgenannten stellen auf den *Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit* des Dienstleistenden oder auf die *feste Niederlassung* ab, in der er die Dienstleistung organisiert. Bei dem dritten Kriterium, das nur dann eingreift, wenn die anderen nicht anwendbar sind, handelt es sich um seinen Wohnsitz oder seinen üblichen Aufenthaltsort.

Der Begriff „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ ist nicht Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und macht ohnedies keine

Probleme. Ich beschränke mich daher auf die Feststellung, daß er in technischem Sinne zu verstehen ist: Er bezieht sich auf den Gesellschaftssitz, wie er in dem Vertrag über die Gründung der Gesellschaft angegeben ist, die Inhaberin des dienstleistenden Unternehmens ist. Problematischer ist der Begriff „feste Niederlassung“. Dem Finanzgericht möchte ich zunächst sagen, daß „fest“ die gleiche Bedeutung hat wie „dauerhaft“ oder „beständig“ und das Gegenteil von „vorläufig“ oder „gelegentlich“ ist. Das genügt jedoch nicht. Eine wirtschaftliche Niederlassung erfordert, zumal wenn von ihr aus Dienstleistungen über einen gewissen Zeitraum erbracht werden, ein Minimum an Organisation. Es gibt aber keine Organisation — oder geordnete Güter- und Personengesamtheit — ohne Arbeitsteilung. Der Dienstleistungserbringer muß daher sowohl über Sachmittel als auch Mitarbeiter verfügen, die ihm dabei behilflich sind, die Sachmittel zu nutzen und einzusetzen.

In diesem Punkt verfügt das vorlegende Gericht über die von ihm erbetene Auslegung: Feste Niederlassung im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 kann sehr wohl eine Einrichtung (wie ein Geldspielautomat) sein, unter der Voraussetzung jedoch, daß sie an einem bestimmten Ort dauerhaft aufgestellt ist und für ihren Betrieb den Einsatz menschlicher Energie verlangt.

Ein letztes Problem: Welches der beiden Hauptkriterien des Artikels 9 Absatz 1 müssen wir anwenden, wenn der Sitz und die feste Niederlassung des Dienstleistenden wie im vorliegenden Fall nicht übereinstimmen? Dazu schweigt die Bestimmung, und da in der siebten Begründungserwägung zwar von „Sitz“ die Rede ist, jedoch ganz offensichtlich nicht im technischen Sinn, führt uns auch die Begründung der Richtlinie nicht weiter. Ich schlage deshalb vor, auf den allgemeinen Grundsatz zurückzugreifen, dem zufolge die Mehrwertsteuer am Ort des Verbrauchs erhoben werden soll. Danach ist

nämlich das Kriterium vorzuziehen, mit dessen Hilfe die Leistung mit größerer Genauigkeit lokalisiert werden kann; und es steht außer Zweifel, daß von den beiden Kriterien hierfür das — offensichtlich genauere — Kriterium der festen Niederlassung am geeignetsten ist.

Diese Schlußfolgerung hat allgemeine Geltung; sie ist jedoch von besonderem Nutzen in unserem Fall, in dem die wirtschaftliche Tätigkeit nicht nur innerhalb eines Landes ausgeübt wird, sondern sich auf den räumlichen Geltungsbereich zweier unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen erstreckt. Eine solche Tätigkeit ist daher auf dem Schiff zu lokalisieren und unterliegt unabhängig davon, in welchem Staat sich der Unternehmenssitz befindet, dem nationalen Recht, das für das Schiff gilt.

3. Ein paar kurze Worte zur zweiten Frage, die, wie Sie sich erinnern, die etwaige Steuerbefreiung für die in Rede stehenden Leistungen betrifft. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens meint, die Befreiung müsse eingreifen. Die Passagiere und die Besatzung von Schiffen, insbesondere aber von Fährschiffen, hätten einen Bedarf an Unterhaltung, der mit Geldspielautomaten befriedigt werde; diese seien daher gemäß Artikel 15 Nr. 8 der Sechsten Richtlinie „für den unmittelbaren Bedarf der ... Seeschiffe und ihrer Ladungen“ bestimmt.

Ich bin kein Moralist; ich denke vielmehr, daß in dem bekannten Paradoxon von De Maistre — „l'effet principal du jeu, et qui le met au rang des institutions les plus précieuses, c'est qu'il force les hommes à se regarder“ — mehr als ein Körnchen Wahrheit steckt. Kurzum, ich persönlich könnte die Argumentation der Firma abe-Werbung akzeptieren. Ich muß jedoch einräumen, wie die Kommission sowie die französische und die dänische Regierung bemerken, daß als *unmittelbarer* Bedarf eines Schiffes nur der Bedarf angesehen werden kann, der mit der Seeschifffahrt notwendigerweise zusammen-

hängt, so daß nur die Dienstleistungen von der Steuer befreit werden können, die für Tätigkeiten wie den Lotsendienst, den Schleppdienst, die Benutzung der Hafenanlagen, das Ausladen der eingeschifften Ware usw. erforderlich sind. Die Zerstreuung der Passagiere — die im übrigen nicht zur „Ladung“ gehören — verdient jede Fürsorge; mit diesen Tätigkeiten ist sie jedoch nicht vergleichbar.

4. Aus all diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen, die der VII. Senat des Finanzgerichts Hamburg mit Beschluß vom 30. April 1984 in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit zwischen Herrn Gunter Berkholz als Inhaber der Firma abe-Werbung und dem Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt vorgelegt hat, wie folgt zu beantworten:

- 1) Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388) ist dahin auszulegen, daß unter den Begriff „feste Niederlassung“ auch eine Einrichtung (wie ein Geldspielautomat) fällt, vorausgesetzt, sie ist an einem bestimmten Ort dauerhaft aufgestellt und verlangt für ihren Betrieb den Einsatz von Mitarbeitern.
- 2) Artikel 15 Nr. 8 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, daß nur solche Dienstleistungen für den unmittelbaren Bedarf der Seeschiffe oder der Ladung bestimmt sind, die mit der Seeschifffahrt notwendigerweise zusammenhängen.