SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 12. Dezember 1996 *

1. In welchem Mitgliedstaat werden Leasing-Leistungen im Hinblick auf die Mehrwertsteuerpflicht erbracht, wenn eine Leasing-Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat (Niederlande) ansässig ist, Personenkraftfahrzeuge mittels Operation-Leasing an Kunden liefert, die in einem anderen Mitgliedstaat (Belgien) ansässig sind? Zur Beantwortung dieser Frage, die von einem niederländischen Gericht vorgelegt worden ist, muß der Gerichtshof Artikel 9 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie auslegen [1].

I — Sach- und Streitgegenstand

2. Artikel 9 der Sechsten Richtlinie betrifft „Dienstleistungen". Absatz 1 bestimmt:

„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."

Bis zu seiner Streichung durch Artikel 1 Absatz 1 der Zehnten Richtlinie des Rates [2] bestimmte Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d:

„[Es gilt jedoch] als Ort einer Dienstleistung bestehend aus der Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen — außer Beförderungsmitteln —, die vom Vermieter von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zum Zwecke der dortigen Nutzung ausgeführt werden, der Ort der Nutzung."

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e bestimmt für die in seinen Anwendungsbereich fallenden, im einzelnen aufgezählten Dienstleistungen, die „an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch [in einem anderen Land als der Dienstleistende] ansässige Steuerpflichtige" erbracht werden: „als Ort der Dienstleistung [gilt] der Ort, an dem der Empfänger den

* Originalsprache: Englisch.

1 — Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie).

2 — Zehnte Richtlinie des Rates vom 31. Juli 1984 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in Abänderung der Richtlinie 77/388/EWG — Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen (84/386/EWG; ABl. 1984, L 208, S. 58; im folgenden: Zehnte Richtlinie).

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".

Durch Artikel 1 Absatz 2 der Zehnten Richtlinie wurde Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie durch folgenden Gedankenstrich ergänzt; gleichzeitig wurde Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d gestrichen:

„— Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel."

Artikel 9 Absatz 3 in der Fassung des Artikels 1 Absatz 3 der Zehnten Richtlinie bestimmt:

„Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei den in Absatz 2 Buchstabe e bezeichneten Dienstleistungen und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln

a) den Ort der Dienstleistung, der nach diesem Artikel im Inland liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt;

b) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb .der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt."

3. Gemäß Artikel 6 Absatz 1 des niederländischen Umsatzsteuergesetzes [3] von 1968 ist der Ort, an dem eine Leistung erbracht wird, der Ort, an dem der Unternehmer, der die Leistung erbringt, wohnt, ansässig ist oder an dem er eine feste Niederlassung hat, von der aus er die Leistung erbringt.

3 — *Staatsblad* 1968, S. 329.

4. Die ARO Lease BV,[4] Klägerin des Ausgangsverfahrens, ist eine Gesellschaft des Privatrechts, die in den Niederlanden im Handelsregister eingetragen ist. Als Leasinggeber schließt sie mit Dritten Leasingverträge für Personenkraftwagen ab. Die meisten dieser Verträge waren zu diesem fraglichen Zeitpunkt für einen Zeitraum von zwischen drei und vier Jahren abgeschlossen und betrafen das Leasing von Kraftfahrzeugen an in den Niederlanden ansässige Personen. Allerdings betrafen etwa 800 dieser Verträge in Belgien wohnende Kunden (im folgenden: die fraglichen Verträge). Alle fraglichen Verträge waren in den Geschäftsräumen des Leasinggebers in 's-Hertogenbosch (Niederlande) aufgesetzt worden.

5. Nach den Feststellungen des Gerechtshofs Amsterdam (Regionales Berufungsgericht Amsterdam, im folgenden: nationales Gericht) hat ARO kein Büro in Belgien. In den meisten Fällen werden potentielle in Belgien wohnende Kunden für den Leasinggeber durch selbständige belgische Vermittler geworben, die dafür eine Provision erhalten. In der Regel kümmert sich der Kunde selbst um den Kauf des von ihm gewählten Fahrzeugs bei einem Autohändler in Belgien. Anschließend wird das Kraftfahrzeug von dem Händler an ARO verkauft, die den Kaufpreis bezahlt. Aufgrund eines getrennten Leasingvertrages stellt der Leasinggeber das Fahrzeug dem Kunden zur Verfügung. Die Vermittler in Belgien sind daher nicht unmittelbar in die Abfassung oder die Erfüllung der Verträge einbezogen. Die Verträge sehen u. a. vor, daß die Kosten der Instandhaltung des Kraftfahrzeugs und die in Belgien geschuldete Kraftfahrzeugsteuer vom Kunden zu tragen sind; der Leasinggeber ist verpflichtet, die Kosten von Reparaturen und Hilfeleistung bei einem Schaden an dem Kraftfahrzeug zu tragen. Um ihre Eigentümerinteressen zu schützen, schließt ARO Versicherungen gegen die Risiken ab.

6. Nach dem Ende des vereinbarten Leasingzeitraums gibt der Leasingnehmer dem Kunden die Möglichkeit das Kraftfahrzeug zu einem bestimmten Preis zu kaufen. Falls das Fahrzeug nicht sofort zu diesem Preis verkauft wird, wird es auf Rechnung und Gefahr von ARO auf dem Gelände eines Händlers in Belgien abgestellt, da ARO nicht über eigenen Stellplatz in diesem Land verfügt.

7. Vor dem Ausgangsrechtsstreit hatte der Leasinggeber stets die Mehrwertsteuer in den Niederlanden für die in Belgien verleasten Kraftfahrzeuge bezahlt, da die zuständigen niederländischen Behörden auf der Grundlage von Artikel 6 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes und Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie die Niederlande als den Ort der Dienstleistung ansahen.

8. Der dem Leasinggeber für den Zeitraum bis einschließlich November 1993 zugestellte Mehrwertsteuerbescheid lautete auf 389 753 HFL (im folgenden: streitige Mehrwertsteuer), die an die niederländischen Behörden wegen der aufgrund der fraglichen Verträge erbrachten Leistungen zu zahlen waren. Am 18. Januar 1993 hatten aber die zuständigen belgischen Behörden dem Leasinggeber mitgeteilt, daß er ab 1. Januar 1993 Mehrwertsteuer in Belgien wegen der

4 — Im folgenden: ARO oder Leasinggeber.

fraglichen Verträge zu zahlen habe [5]. In der mündlichen Verhandlung hob der Prozeßvertreter von ARO hervor, daß die belgischen Behörden erst am 24. Oktober 1994 entschieden hätten, diese neue Betrachtungsweise anzuwenden und rückwirkend ab Januar 1993 die Zahlung der belgischen Mehrwertsteuer zu verlangen. Diese Rückwirkung wurde später auf die Zeit ab November 1993 begrenzt. ARO beantragte ohne Erfolg eine Rückerstattung der in den Niederlanden gezahlten streitigen Mehrwertsteuer.

9. In Übereinstimmung mit der von den belgischen Behörden vertretenen Auffassung führte ARO vor dem nationalen Gericht aus, daß sie so zu behandeln sei, als habe sie eine feste Niederlassung in Belgien, da sie die Kraftfahrzeuge in Belgien gekauft und verleast habe. Die niederländischen Behörden trugen ihrerseits vor, daß der Leasinggeber keine Betriebseinrichtung in Belgien habe, von der aus Leistungen mit einem hinreichenden Grad von Dauerhaftigkeit erbracht würden, und daß der Leasinggeber dort weder über Personal noch über Betriebsmittel für den Abschluß von Leasingverträgen verfüge. Folglich habe ARO die Erklärung über die streitige Mehrwertsteuer zu Recht in den Niederlanden abgegeben und die Steuer dort gezahlt.

10. Das nationale Gericht, das den Ort der Dienstleistung gemäß Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu bestimmen sucht, hebt hervor, daß der Anspruch auf Erstattung der streitigen Mehrwertsteuerbeträge davon abhänge, ob der Steuerpflichtige die in Rede stehenden Leistungen von einer festen Niederlassung in Belgien erbracht habe. Da es nicht sicher ist, wie diese Bestimmung auszulegen und insbesondere wie das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Berkholz [6] einzuordnen ist, hat es beschlossen, dem Gerichtshof die folgende Frage vorzulegen:

Ist Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage dahin auszulegen, daß ein Steuerpflichtiger, der in den Niederlanden ansässig ist und als solcher Dritten auf der Grundlage von Verträgen über Operation-Leasing ungefähr 6 800 Personenkraftwagen zur Verfügung stellt, von denen ungefähr 800 in der Weise und unter den Umständen, wie sie im Vorlagebeschluß beschrieben sind, in Belgien gekauft und zur Verfügung gestellt werden, diese Dienstleistungen von einer festen Niederlassung in Belgien aus erbringt? [7]

II — Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

11. Schriftliche Erklärungen sind von ARO, Belgien, Dänemark, den Niederlanden,

5 — Im Januar 1993 erhielten alle ausländischen Leasinggesellschaften, von denen bekannt war, daß sie in Belgien tätig waren, Schreiben, aus denen die Auffassung der Behörden hervorging, daß das Vorhandensein eines einer ausländischen Leasinggesellschaft gehörenden Parks von Fahrzeugen, die zu steuerpflichtigen Vorgängen (insb. zum Leasing von Fahrzeugen) eingesetzt wurden, ausreiche, um von der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen und deshalb eine feste Niederlassung in Belgien anzunehmen.

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

7 — Diese Umstände sind den in obigen Nummern 4 bis 6 dargestellt.

Frankreich und der Kommission eingereicht worden. Mündliche Erklärungen sind von ARO, Deutschland, Frankreich, den Niederlanden und der Kommission abgegeben worden.

III — Rechtliche Würdigung

12. Das nationale Gericht, die Parteien des Ausgangsverfahrens, die Kommission und die Mitgliedstaaten, die Erklärungen abgegeben haben, stimmen darin überein, daß die Geschäftstätigkeit des Leasinggebers die Erbringung von Dienstleistungen umfaßt [8].

Die Anwendbarkeit von Artikel 9 Absatz 1

(i) Beförderungsmittel

13. Weder die Parteien noch ein Mitgliedstaat noch die Kommission vertreten die Ansicht, daß der Ort der Dienstleistung im vorliegenden Fall gemäß Artikel 9 Absatz 2 zu bestimmen sei. Nichtsdestoweniger geben die Gründe für die Unanwendbarkeit dieser Vorschrift Hinweise für die Auslegung von Artikel 9 Absatz 1. Insbesondere die Erklärungen der Kommission lassen sich meiner Auffassung nach nicht losgelöst davon beurteilen. Die „Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände" ist nun eine der ausdrücklich in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e aufgeführten Dienstleistungen, die, soweit sie in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige betrifft, als an dem Ort erbracht angesehen werden muß, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Artikel 1 der Zehnten Richtlinie hat ausdrücklich die Vermietung „aller Beförderungsmittel" von dieser besonderen Regelung für bewegliche körperliche Gegenstände ausgenommen. Die letzte Begründungserwägung der Zehnten Richtlinie erläutert diesen Ausschluß wie folgt:

„Bei der Vermietung von Beförderungsmitteln ist jedoch aus Kontrollgründen der genannte Artikel 9 Absatz 1 strikt anzuwenden und somit als Ort der Dienstleistung der Ort des Dienstleistenden anzusehen."

14. Diese Auffassung wird insbesondere durch das Hamann-Urteil [9] gestützt, in dem der Gerichtshof die Frage zu beantworten hatte, ob hochseegehende Segeljachten, deren Mieter diese Jachten für den Segelsport nutzen, als „Beförderungsmittel" im Sinne des früheren Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d der

8 — In der mündlichen Verhandlung hat Frankreich hervorgehoben, daß es wichtig sei, diese rechtliche Bewertung klarzustellen, da einige Mitgliedstaaten das Kraftfahrzeugleasing nach wie vor als eine Warenlieferung betrachteten, die gemäß Artikel 8 der Sechsten Richtlinie zu besteuern sei.

9 — Urteil vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88 (Hamann, Slg. 1989, 767).

Sechsten Richtlinie (wie oben in Nr. 2 zitiert) anzusehen sind. Der Gerichtshof stellte fest, daß „vom Anwendungsbereich der für die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen vorgesehenen Ausnahme sämtliche Beförderungsmittel ausgenommen sind, die daher der allgemeinen Regelung des Artikels 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterworfen bleiben" [10]. Artikel 9 solle sicherstellen, daß „aus Gründen der Vereinfachung als Anknüpfungspunkt für die Dienstleistung grundsätzlich der Ort [gilt], an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat"; hiervon sei aber „in bestimmten Fällen eine Ausnahme zu machen", so bei der Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen, bei denen der „Ort der Dienstleistung der Ort der Nutzung des vermieteten Gegenstands [ist], um Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, die sich aus den unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen der Mitgliedstaaten ergeben können" [11]. Der Gerichtshof führte weiter aus:

„Diese Erwägungen gelten jedoch nicht für die Vermietung von Beförderungsmitteln. Da diese nämlich leicht die Grenzen überschreiten können, ist es schwierig, wenn nicht unmöglich, den Ort ihrer Nutzung zu bestimmen. Es muß jedoch in jedem Fall ein praktikables Kriterium für die Erhebung der Mehrwertsteuer vorgesehen werden. Die Sechste Richtlinie hat daher für die Vermietung sämtlicher Beförderungsmittel nicht an den Ort der Nutzung des vermieteten Gegenstands angeknüpft, sondern, dem allgemeinen Grundsatz entsprechend, an den Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat." [12]

15. Der Richtlinienzweck, der in der letzten Begründungserwägung der Zehnten Richtlinie dargelegt ist, in Verbindung mit der Auslegung der im früheren Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d enthaltenen, gleichlautenden Wendung durch den Gerichtshof in der Rechtssache Hamann, weisen eindeutig darauf hin, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber sicherstellen wollte, daß als Ort der Dienstleistung bei der Vermietung „von Beförderungsmitteln" nach den Worten der Begründungserwägung der „Ort des Dienstleistenden" anzusehen ist. Die Kommission räumt in ihren schriftlichen Erklärungen ein, der Umstand, daß solche Geschäftstätigkeiten vom Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e ausgenommen sind, im Wege des Umkehrschlusses bedeute, daß als Ort dieser Dienstleistung nicht der Ort der Niederlassung des Kunden als solcher anzusehen sei. Ich meine, daß diese Auffassung die Absicht und den klaren Wortlaut der Änderung von Artikel 9 verkennt.

16. Die durch die Zehnte Richtlinie eingeführte Änderung, so wie sie in der letzten Begründungserwägung näher erläutert wird, macht zumindest deutlich, daß für die

10 — Randnr. 13. Der Umstand, daß der Ausschluß nunmehr in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e festgehalten ist, ist ohne Belang.

11 — Randnr. 17.

12 — Randnr. 18. Generalanwalt Jacobs hatte dieselbe Auffassung vertreten und folgendes ausgeführt: „Der Sinn der Nichtanwendbarkeit der Ausnahme auf Beförderungsmittel ist im Normalfall auch hier ohne weiteres klar: Da Beförderungsmittel wie Personenwagen, Lieferwagen oder sogar Fahrräder oder Pferde über nationale Grenzen hinweg benutzt werden können, wäre eine Besteuerung der Vermietung von solchen Beförderungsmitteln am ‚Ort der Nutzung' völlig unpraktikabel" (Randnr. 9 der Schlußanträge).

Vermietung von Beförderungsmitteln in erster Linie *der Ort des Dienstleistenden* als der Erbringungsort für die Anwendung von Artikel 9 Absatz 1 anzusehen ist. Vor der Änderung nahm Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d die Vermietung aller Beförderungsmittel von der Regel der Besteuerung am „Ort der Nutzung" der Dienstleistung aus; nach der Änderung nimmt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e diese Vermietung von einer nicht ganz unähnlichen Regel aus, nach der „der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist", maßgeblich ist.

(ii) Die Auslegung des Begriffes des Ortes der Niederlassung

17. In ihren schriftlichen Erklärungen schlägt die Kommission einen anderen Ansatz vor und zwar eine autonome Auslegung des Begriffes „Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat". Dieser Ansatz geht vom „Grundsatz der Neutralität" des Mehrwertsteuersystems aus und will daher den Ort der Dienstleistung unter Berücksichtigung der „wirtschaftlichen Realität und nicht zufälliger rechtlicher Gegebenheiten" bestimmen. Danach würden die Dienstleistungen von ARO auf dem Gebiet des Kraftfahrzeugleasings so behandelt, als würden sie nicht von ihren Geschäftsräumen in den Niederlanden, sondern in Belgien erbracht, wo die Kunden angesprochen und die Kraftfahrzeuge gekauft, geliefert, gewartet und letztlich wieder verkauft werden. Dabei wird, wie es für diese Tätigkeiten naheliegt, angenommen, daß die Zahlungen in belgischen Franken geleistet werden, obwohl dies nicht aus dem Vorlagebeschluß hervorgeht. Weniger wahrscheinlich ist dies, was die Leasingzahlungen an ARO betrifft. Die Kommission meint also, daß die wirtschaftliche Tätigkeit in Belgien ausgeübt werde. Natürlich geht es nur um die Tätigkeit des Kraftfahrzeugleasings. Meiner Auffassung nach ist der praktische Effekt eines solchen Ansatzes im großen und ganzen der gleiche wie es sich ergäbe, wenn die in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e niedergelegte alternative Regel im Hinblick auf die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände trotz des ausdrücklichen Ausschlusses der Vermietung von Beförderungmitteln angewandt würde.

18. Interessanterweise hatte die Kommission in ihrem Vorschlag für die spätere Zehnte Richtlinie die Einfügung des folgenden Unterabsatzes in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgeschlagen [13]:

„Bei Vermietung eines beweglichen körperlichen Gegenstands — *außer Beförderungsmitteln* — gilt der Sitz der Tätigkeit des Dienstleistenden als an dem Ort belegen, an dem sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt, zu dem er dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, befindet."

Bei der Vorlage des Richtlinienvorschlags war die Kommission der Ansicht, daß eine „solche unwiderlegbare Vermutung ... jedoch nicht bei der Vermietung von Beförderungsmitteln gelten [soll]" [14]. Die „unwiderlegbare

13 — Vgl. ABl. 1979, C 116, S. 4 (Hervorhebung von mir).

14 — A. a. O., vgl. die sechste Begründungserwägung des Kommissionsvorschlags.

Vermutung" bestand darin, den Dienstleistenden so zu behandeln, als sei er am Ort der Dienstleistung niedergelassen. Die dann vom Rat gewählte Lösung, die in ihrer Wirkung zwar ähnlich ist, hat diese „Vermutung" vermieden und als den Ort der Dienstleistung den Ort der Niederlassung des Kunden bestimmt [15].

19. Der auf den „wirtschaftlichen Realitäten" basierende Ansatz, der von der Kommission für eine flexible Auslegung des Ortes der Niederlassung herangezogen wird, würde nach meiner Auffassung dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers zuwiderlaufen. Außerdem, und darauf hat Deutschland hingewiesen, gestattet Artikel 9 Absatz 3 Buchstabe b die Besteuerung von Dienstleistungen in dem Mitgliedstaat der „tatsächlichen Nutzung oder Auswertung", dies aber nur, sofern der Ort der Erbringung, für den im übrigen Artikel 9 gilt, in einem Drittland liegt. In jedem Fall werden die von der Kommission angeführten besonderen Tätigkeiten, wie die vom Vermittler erbrachten Dienstleistungen, der Kauf und der Wiederverkauf der Kraftfahrzeuge sowie ihre Wartung, sämtlich gesondert als Warenlieferungen oder Dienstleistungen besteuert. Für die Vermietung von Beförderungsmitteln besteht eine besondere Regelung. Hier gilt lediglich Artikel 9 Absatz 1.

20. Möglicherweise meint die Kommission, daß das schnelle Wachstum des langfristigen Kraftfahrzeugleasings als eine effiziente Alternative zum Kraftfahrzeugkauf eine Änderung der Umstände seit dem Erlaß der Zehnten Richtlinie herbeigeführt hat. Man kann durchaus die Meinung vertreten, daß das Kontrollinteresse, das, wie wir bereits gesehen haben (oben, Nrn. 13 und 14), dem Ausschluß der Vermietung von Beförderungsmitteln von der allgemeinen für die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände geltenden Regel zugrunde liegt, im Fall von Kraftfahrzeugleasing weniger schwer ins Gewicht fällt als z. B. im Fall normaler Kraftfahrzeugmietverträge; in der Tat ist der Leasingnehmer normalerweise entweder an dem Ort ansässig, an dem die Dienstleistung tatsächlich im wirtschaftlichen Sinn erbracht wird, oder hat dort zumindest eine feste Niederlassung [16]. Allerdings werden alle Formen der Vermietung von Beförderungsmitteln gleichbehandelt. Falls die Kommission den Eindruck hat, daß die mit der Zehnten Richtlinie gewählte Lösung nicht mehr sachgerecht ist, steht es ihr frei, dem Rat eine Änderungsrichtlinie vorzuschlagen. In Ermangelung einer neuen Richtlinienregelung muß sich der Gerichtshof auf die Auslegung der Sechsten Richtlinie in ihrer derzeitigen Fassung beschränken.

Der Ort der Dienstleistung bei Kraftfahrzeugleasingverträgen

21. Mit der Wendung „Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird" werden in Artikel 9 Absatz 1 die in

15 — Siehe oben, Nr. 13.

16 — Im vorliegenden Fall hat das nationale Gericht festgestellt, daß die Leasingnehmer unter den fraglichen Verträgen alle in Belgien ansässig sind.

erster Linie in Betracht kommenden Orte von Dienstleistungen festgelegt. Die Kommission möchte dem Ort, an dem der Dienstleistende ansässig ist, autonomen Charakter zuerkennen und ihn vom Begriff der „festen Niederlassung" unterscheiden. Im vorliegenden Fall ist es erforderlich, die Anwendung dieses Begriffes auf Kraftfahrzeugleasingverträge zu prüfen.

(i) Zusammenfassung der Erklärungen

22. Der Leasinggeber, die Niederlande und Deutschland, unterstützt in diesem Punkt durch Frankreich, tragen vor, daß der hauptsächliche Anknüpfungspunkt nach Artikel 9 Absatz 1 der Ort sei, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe. Nur dann wenn die Wahl dieses Ortes zu einem steuerlich untragbaren Ergebnis oder zu einem Konflikt zwischen Mitgliedstaaten führen würde, sei zu prüfen, ob der Dienstleistende so behandelt werden könne, als habe er „eine feste Niederlassung" in einem anderen Mitgliedstaat, „von wo aus die Dienstleistung erbracht wird". Der Leasinggeber, unterstützt durch die Niederlande und Deutschland, weist auf die Ungereimtheiten hin, die sich ergeben würden, wenn man das Kriterium der festen Niederlassung für die Vermietung von Beförderungsmitteln zugrunde legte; er verweist auch auf die letzte Begründungserwägung in der Präambel der Zehnten Richtlinie, die den „Ort des Dienstleistenden" heranziehe. Die Niederlande führen aus, in der Rechtssache Hamann habe der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt, daß der Ort der Nutzung eines Beförderungsmittels kein ausreichendes Kriterium für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung einschließlich der Vermietung sei.

23. Demgegenüber trägt Frankreich vor, daraus, daß die Kraftfahrzeuge in Belgien gekauft, vermietet und gewartet würden, in Verbindung mit dem Umstand, daß die Kunden von ARO dort ihren Wohnsitz hätten, ergebe sich, daß ARO eine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat habe. Frankreich vertritt — im Gegensatz zum Leasinggeber, den Niederlanden und Deutschland — die Auffassung, daß die vom Gerichtshof in der Rechtssache Berkholz niedergelegten Anforderungen für die Anwendung des Kriteriums der festen Niederlassung, insbesondere diejenigen, die sich auf das Vorhandensein der erforderlichen personellen und Betriebsmittel für die Erbringung der Dienstleistungen des Leasinggebers bezögen, im vorliegenden Fall durch die Anwesentheit von Vermittlern erfüllt seien, die für und im Namen von ARO handelten. Die wichtigsten Bestandteile der Erklärungen der Kommission sind bereits oben in den Nummern 15 sowie 17 bis 20 dargestellt worden. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission alternativ vorgetragen, daß ARO so behandelt werden könne, als habe sie eine feste Niederlassung in Belgien, von der aus ihre Dienstleistungen auf dem Gebiet des Kraftfahrzeugleasings erbracht würden.

24. Die Niederlande halten die Zahl der geschäftlichen Vorgänge, die beim Leasing von Kraftfahrzeugen anfielen, für gering und betrachten, im Gegensatz zu Frankreich, den Abschluß der Leasingverträge in den Niederlanden als den wichtigsten Vorgang. Außerdem seien die vom Gerichtshof in der Rechtssache Berkholz aufgestellten Anforderungen nicht erfüllt; ARO verfüge nämlich weder über personelle noch über Betriebsmittel in Belgien. Deutschland bemerkt, daß

sich der Begriff der „festen Niederlassung" in Artikel 9 Absatz 1 auf den Ort beziehe, von dem aus die Dienstleistung erbracht werde und nicht auf den Ort, wo die vorbereitenden Schritte zur Erbringung dieser Dienstleistung, wie z. B. die Handlungen der belgischen Vermittler von ARO, vorgenommen würden. Frankreich und die Kommission sehen demgegenüber die Niederlande nicht in hinreichender Weise mit den fraglichen Verträgen verbunden, um als Ort der Dienstleistung zu gelten. Außerdem verweist Frankreich, unterstützt durch die Kommission in der mündlichen Verhandlung, auf die Schlußanträge von Generalanwalt Mancini in der Rechtssache Berkholz; danach sei es zweckmäßig, als Kriterium den Ort der Nutzung der Dienstleistung (im vorliegenden Fall Belgien) heranzuziehen, sofern die Heranziehung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit — so wie dies der Fall im Ausgangsverfahren sei — zu gekünstelten juristischen Bestimmungen des Ortes der Dienstleistung führe [17].

25. Auf anderen Wegen kommen Belgien und Dänemark zu derselben Schlußfolgerung wie Frankreich und die Kommission. Belgien meint, daß der Anwendungsbereich der Begriffe „Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat" oder „[Ort, an dem er] eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird" mit Rücksicht sowohl auf den Zusammenhang, in dem diese Begriffe stünden, als auch auf die allgemeinen Grundsätze und Zielsetzungen, die dem Mehrwertsteuersystem zugrunde lägen, ausgelegt werden sollten. Im vorliegenden Fall meint Belgien, daß diese Faktoren für eine Mehrwertbesteuerung an dem Ort sprächen, an dem die Dienstleistungen in Anspruch genommen würden. Im Zusammenhang mit Kraftfahrzeugleasing genüge das Vorhandensein eines Kraftfahrzeugparks in einem Mitgliedstaat, in dem diese Kraftfahrzeuge gekauft, vermietet und letztlich wiederverkauft würden, um eine feste Niederlassung zu begründen. Diese Schlußfolgerung werde dadurch gestützt, daß der Leasinggeber in Belgien Personal einsetze. Dänemark trägt demgegenüber vor, daß die Begriffe „Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit" oder „[Ort, an dem er] eine feste Niederlassung hat" nicht als ausschließlicher Verweis auf den Ort ausgelegt werden sollten, an dem der Dienstleistende im rechtlichen Sinne niedergelassen sei oder seinen Geschäftsbetrieb angemeldet habe. Das Urteil in der Rechtssache Berkholz verlange es, wirtschaftliche Realitäten zu berücksichtigen, um den Mitgliedstaat zu bestimmen, in dem gemäß Artikel 9 Absatz 1 Mehrwertsteuer zu entrichten sei.

(ii) Rechtliche Würdigung

26. Die vom Gerichtshof in der Rechtssache Berkholz vorgenommene Auslegung von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ist meiner Auffassung nach eindeutig. Zunächst sei Artikel 9 „im Rahmen des allgemeinen Systems der Sechsten Richtlinie" auszulegen; nach einer Beschreibung des Verhältnisses

17 — Der Generalanwalt schlug vor, dann, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und die feste Niederlassung des Dienstleistenden nicht übereinstimmen, „auf den allgemeinen Grundsatz zurückzugreifen, dem zufolge die Mehrwertsteuer am Ort des Verbrauchs erhoben werden soll" [und] das Kriterium vorzuziehen, mit dessen Hilfe die Leistung mit größerer Genauigkeit lokalisiert werden kann; ... es steht außer Zweifel, daß von den beiden Kriterien hierfür das — offensichtlich genauere — Kriterium der festen Niederlassung am geeignetsten ist (Slg. 1985, S. 2252, 2255, Nr. 2).

zwischen den Absätzen 1 und 2 [18] stellte der Gerichtshof fest, daß „durch diese Bestimmungen ..., wie sich aus Artikel 9 Absatz 3 — wenn auch nur für spezifische Situationen — ergibt, Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einkommen verhindert werden [sollen]" [19]. Zu Artikel 9 Absatz 1 hob der Gerichtshof hervor, daß „der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, in dieser Hinsicht ein vorrangiger Anknüpfungspunkt [ist]. 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." [20] Erstens muß der Begriff „Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat" als gemeinschaftlicher Rechtsbegriff angesehen werden, der einheitlich ausgelegt werden sollte, um solche Konflikte zu vermeiden [21]. Zweitens spricht das Gebot der „Eindeutigkeit und Vorhersehbarkeit", das zu beachten ist, wenn „Vorschriften, die für die Mitgliedstaaten bedeutende finanzielle Konsequenzen haben können", dagegen, unterschiedliche nationale Praktiken zu erlauben, wie sie z. B. gegenwärtig zwischen Belgien und den Niederlanden existieren, um die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung für Mehrwertsteuerzwecke zu beeinflussen [22]. Diese rechtliche Würdigung wird auch durch die Beschreibung der Umstände im Urteil Berkholz gestützt, unter denen ein Rückgriff auf den zweiten in Artikel 9 Absatz 1 festgelegten Anknüpfungspunkt zu vertreten sei [23]:

„Aus dem Zusammenhang der in Artikel 9 verwendeten Begriffe und aus der ... Zielsetzung dieser Bestimmung ergibt sich, daß die Zuordnung einer Dienstleistung zu einer anderen Niederlassung als dem Sitz nur dann in Betracht kommt, wenn diese Niederlassung aufgrund des ständigen Zusammenwirkens der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen persönlichen und Sachmittel einen zureichenden Mindestbestand aufweist."

27. Es ist sachgerecht, den Sitz des Dienstleistenden als den Ort der Dienstleistungen anzusehen, die beim Kraftfahrzeugleasing erbracht werden. Dies wird im Urteil Hamann erläutert. Der bloße Umstand, daß ein Mitgliedstaat als Folge einer solchen Auslegung finanzielle Einbußen erleidet, ist nicht relevant. Im Gegenteil kommt, wie der Gerichtshof im Urteil Berkholz klar hervorgehoben hat, der andere Anknüpfungspunkt, d. h. das Kriterium der festen Niederlassung,

18 — Der Gerichtshof hob hervor, daß „Artikel 9 Absatz 2 ... eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte [enthält], während in Absatz 1 insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt ist", vgl. oben, Fußnote 6, Randnr. 14 des Urteils. Im Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94 (Dudda, Slg. 1996, I-4595) nahm der Gerichtshof eine weitere Klärung dieses Verhältnisses vor, indem er hervorhob, daß „eine Auslegung des Artikels 9 keinen Vorrang des Absatzes 1 gegenüber Absatz 2 ergibt. In jedem Einzelfall stellt sich vielmehr die Frage, ob eine der Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 einschlägig ist; andernfalls gilt Absatz 1" (Randnr. 21).

19 — Urteil Berkholz, Randnr. 14.

20 — A. a. O., Randnr. 17.

21 — Vgl. z. B. für den Verweis auf „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung" in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e das Urteil vom 17. November 1993 in der Rechtssache C-73/92 (Kommission/Spanien, Slg. 1993, I-5997, Randnr. 12).

22 — Vgl. u. a. das Urteil vom 13. März 1990 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691, Randnr. 23) und die Schlußanträge von Generalanwalt Cosmas in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395, Nr. 12).

23 — Randnr. 18.

nur ausnahmsweise und nur dann in Betracht, wenn die vom Gerichtshof vorgeschriebenen Bedingungen erfüllt sind und wenn in einem solchen Fall die Heranziehung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht praktikabel wäre. Dies wird in der Würdigung der tatsächlichen Umstände des Falles Berkholz durch den Gerichtshof deutlich. Die erste Vorlagefrage ging dahin, ob unter dem Begriff der „festen Niederlassung" auch der Betrieb von Geldspielautomaten auf einem in Deutschland registrierten auf hoher See verkehrenden Schiff zu verstehen ist. Trotz des Umstands, daß der Dienstleistende „auf den Fährschiffen regelmäßig ... zwei Mitarbeiter [beschäftigte], die die Aufgabe [hatten], a) die Geräte zu warten, zu reparieren und auszutauschen sowie b) daraus das Geld zu entnehmen und unter Beteiligung des [Fährschiffbetreibers] zu zählen" [24], kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, daß „[d]ie Einrichtung von Spielautomaten auf einem Seeschiff, die von Zeit zu Zeit gewartet werden, ... keine derartige Niederlassung darstellen [kann], vor allem dann nicht, wenn der ständige Sitz des Betreibers dieser Automaten einen steuerlich brauchbaren Anknüpfungspunkt liefert". [25]

28. Nach Auffassung der Kommission kann das Urteil Berkholz wegen der besonderen Umstände dieses Falles nicht herangezogen werden; da das Schiff nämlich in Deutschland registriert gewesen und von der Bundesbahn betrieben worden sei, habe sich der Ort der Dienstleistung in internationalen Gewässern in jedem Fall in Deutschland befunden. Ich glaube nicht, daß der Gerichtshof beabsichtigte, den Anwendungsbereich des Berkholz-Grundsatzes auf die besonderen Umstände dieses Falles zu beschränken. Er hat diesen Grundsatz nämlich später bestätigt.

29. Erstens stellte der Gerichtshof in der Rechtssache Hamann, obwohl dort die Frage nach einer möglichen festen Niederlassung nicht gestellt worden war, auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden als den angemessenen Anknüpfungspunkt für die Vermietung von Beförderungsmitteln ab. Zweitens mußte der Gerichtshof in der Rechtssache Faaborg-Gelting, wie in der Rechtssache Berkholz, die Besteuerung von Geschäften an Bord von Fährschiffen beurteilen, wie z. B. die Abgabe von Mahlzeiten zum Verzehr an Ort und Stelle. Nach der Feststellung, daß solche Leistungen, zumindest immer dann, wenn sie Restaurationsumsätze seien, Dienstleistungen darstellten, kam der Gerichtshof unter Bezugnahme auf das Urteil Berkholz zu dem Ergebnis, daß der ständige Sitz des Schiffsreeders einen sachgerechten Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Mehrwertsteuer biete. In seinen Schlußanträgen in der Rechtssache Faaborg-Gelting hob Generalanwalt Cosmas hervor, die Heranziehung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden sei nur dann unzweckmäßig, wenn es um mehr gehe als um eine

24 — Vgl. die Schlußanträge von Generalanwalt Mancini, Slg. 1985, 2252, Nr. 1.

25 — A. a. O., Randnr. 18 des Urteils.

unterschiedliche Qualifizierung der in Frage kommenden Tätigkeit durch die nationalen Steuerbehörden [26].

30. Angesichts der insbesondere von Frankreich und der Kommission abgegebenen Erklärungen halte ich es jedoch für erforderlich zu prüfen, ob wegen der besonderen Umstände dieses Falles die Anknüpfung an die feste Niederlassung in Frage kommen könnte. Es ist auf die verschiedenen tatsächlichen Elemente hingewiesen worden, die angeblich ausreichen, um eine Verbindung der von ARO erbrachten Dienstleistungen mit Belgien herzustellen. Meiner Meinung nach vermag aber keine dieser angeblichen Verbindungen zu überzeugen. Sicherlich hat ARO mögliche belgische Kunden durch belgische Kraftfahrzeughändler geworben, und diese Händler hatten auch tatsächlich die Kraftfahrzeuge an die Kunden zu liefern; dennoch bin ich nicht davon überzeugt, daß die Anwesenheit solcher Vermittler für die Feststellung ausreicht, daß die erforderlichen personellen Mittel ständig vorhanden sind [27]. Aus dem Urteil Berkholz ergibt sich kein Hinweis darauf, daß eine derart weite Auslegung des Begriffes „persönliche Mittel" beabsichtigt war oder gerechtfertigt ist. Ganz im Gegenteil stellte der Gerichtshof den „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden" in den Vordergrund. Überdies stellen die Tätigkeiten der Vermittler von ARO, im Gegensatz zu den Tätigkeiten der Angestellten der Firma Berkholz, eigenständige Rechtsgeschäfte dar; ihre Dienstleistungen sind in Belgien zu versteuern, sofern sie dort den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit haben. Auch der Umstand, daß diese Händler Reparatur- und Wartungsleistungen an den Kraftfahrzeugen in Belgien vornehmen, bedeutet nicht, daß ARO in Belgien über ständig vorhandene Betriebsmittel verfügte [28]. Der ursprüngliche Verkauf der Kraftfahrzeuge erfolgt in Belgien von der geschäftlichen Niederlassung der Kraftfahrzeughändler aus.

31. Selbst wenn im Gegensatz zu der Auffassung, die ich gerade dargestellt habe, der in der Rechtsprechung des Gerichtshofes verwendete Begriff der „personellen und Betriebsmittel" weit ausgelegt werden könnte, so daß er von Dritten zur Verfügung gestellte Mittel, die nach der Sechsten Richtlinie einer getrennten Mehrwertbesteuerung unterliegen, umfaßte, wäre ich nicht der Auffassung, daß die Dienstleistung des Kraftfahrzeugleasings, um die es im vorliegenden Fall geht, als von einer festen Niederlassung in Belgien aus erbracht angesehen werden könnte, da eine solche Niederlassung sich aus den verschiedenen belgischen Geschäftsstellen der zahlreichen Vermittler zusammensetzen müßte, die für ARO Dienstleistungen vor und nach dem Abschluß der entsprechenden Verträge erbringen. Die von ARO erbrachten Dienstleistungen bestehen im wesentlichen in dem Abschluß von Leasingverträgen, der ganz eindeutig in den Niederlanden erfolgte und ohne Zweifel den Einsatz von personellen und Betriebsmitteln von ARO in diesem Land voraussetzt; der Abschluß von Verträgen und finanziellen Vereinbarungen ist ohne den Einsatz beträchtlicher Mittel nicht vorstellbar. Demnach sind sinnvollerweise die Niederlande der Ort der Dienstleistung gemäß dem weiten Anwendungsbereich des Begriffes „Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat".

26 — Vgl. insb. Nr. 20 der Schlußanträge.

27 — Vgl. das Urteil Berkholz, Randnr. 19.

28 — Solche Dienstleistungen sind dort zu versteuern, wo sie tatsächlich erbracht werden (im vorliegenden Falle in Belgien) gemäß dem vierten Gedankenstrich von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c; vgl. allgemein im Hinblick auf diesen Gedankenstrich Nrn. 13 bis 18 meiner Schlußanträge vom 28. November 1996 zum Urteil vom 6. März 1997 in der Rechtssache C-167/95 (Linthorst, Pouwels en Scheres, Slg. 1997, I-1195).

III — Schlußantrag

32. Ich schlage deshalb vor, die vom Gerechtshof Amsterdam gestellte Frage wie folgt zu beantworten:

Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, daß ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der Kunden, die in einem anderen Mitgliedstat ansässig sind, Personenkraftwagen aufgrund von Operation-Leasingverträgen, die in dem erstgenannten Mitgliedstaat abgeschlossen werden, zur Verfügung stellt und der nicht über personelle und Betriebsmittel in dem letztgenannten Mitgliedstaat verfügt, seine Dienstleistungen an dem Ort erbringt, an dem er in dem erstgenannten Mitgliedstaat den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.