# SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GEORGIOS COSMAS
vom 1. Februar 1996 *

1. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof darum ersucht, die Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [1] (im folgenden: Sechste Richtlinie) und insbesondere die Artikel 5, 6 und 9 dieser Richtlinie auszulegen.

## I — Der anhängige Rechtsstreit

2. Die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits, die Faaborg-Gelting Linien A/S (im folgenden: Klägerin), mit Sitz in Faaborg in Dänemark, ist eine Gesellschaft dänischen Rechts, die ein Fährschiff betreibt, mit dem sie Fährverkehr zwischen Deutschland und Dänemark auf der Linie Faaborg-Gelting durchführt. Während der Überfahrt werden an die Reisenden Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben. Die Klägerin erfaßte die Einnahmen aus der Abgabe von Speisen und Getränken auf dem Schiff nicht in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1989.

3. Die Klägerin ist der Auffassung, diese Abgabe von Speisen und Getränken an die Reisenden des Fährschiffes sei als Dienstleistung anzusehen und folglich sei gemäß § 3a Absatz 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) von 1980, der Artikel 9 der Sechsten Richtlinie wiedergebe, als der Ort, an dem diese Dienstleistungen erbracht würden, der Sitz des Unternehmens, nämlich Dänemark, anzusehen. Die deutschen Finanzbehörden erhoben Umsatzsteuer auf die Einnahmen aus der Abgabe der Speisen und Getränke und machten geltend, nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht (§ 1 Absatz 1 Nr. 1 erste Alternative und Absatz 3 Nr. 1 sowie § 3 Absätze 1 und 6 UStG) stelle die Abgabe von Speisen und Getränken an Reisende eine Lieferung von Gegenständen dar, die am Ort der Lieferung zu versteuern sei. Einspruch und Klage der Firma Faaborg gegen die Umsatzsteuerbescheide wurden zurückgewiesen. Sie legte daraufhin Revision beim Bundesfinanzhof ein, der es für erforderlich gehalten hat, dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

* Originalsprache: Griechisch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

## II — Die Vorabentscheidungsfragen

4. Der Fünfte Senat des Bundesfinanzhofs ersucht den Gerichtshof mit Beschluß vom 3. Mai 1994 [2] um Vorabentscheidung über folgende Fragen:

1. Welche Regelungen enthält die Sechste Richtlinie(77/388/EWG) für die Besteuerung der Umsätze bei der Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsumsätze)?

2. Falls eine solche Regelung fehlt: Welche gemeinschaftsrechtliche Regelung gilt für Restaurationsumsätze auf Beförderungsmitteln, die zwischen Mitgliedstaaten mit unterschiedlicher nationaler Regelung des Besteuerungsorts solcher Umsätze verkehren?

3. Falls eine gemeinschaftsrechtliche Regelung fehlt: Können einzelne Mitgliedstaaten ihre unterschiedliche Regelung der Restaurationsumsätze bzw. der Leistungsorte beibehalten, wenn diese Mitgliedstaaten durch Vereinbarung im Einzelfall die Doppelbesteuerung der Umsätze vermeiden?

5. Zu diesen Fragen ist erstens anzumerken, daß die obengenannten Tätigkeiten auf dem Fährschiff von den Regelungen der Sechsten Richtlinie erfaßt werden. Dafür gibt es einen Präzedenzfall in der Rechtsprechung. Der Gerichtshof hatte nämlich bereits in einer älteren Rechtssache Gelegenheit, sich mit den Problemen der Anwendung der Sechsten Richtlinie auf Tätigkeiten auf einem zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrenden Schiff zu befassen [3]. Wie in ihren Erklärungen auch die Kommission und alle dem Verfahren beigetretenen Staaten, nämlich Deutschland, die Niederlande und Italien, betonen, sind die zweite und die dritte Frage folglich gegenstandslos, da sie von der Auffassung ausgehen, daß diese Tätigkeiten nicht in den Anwendungsbereich konkreter gemeinschaftsrechtlicher Regelungen fallen. Diese Fragen brauchen daher nicht beantwortet zu werden. Was die erste Frage angeht, wie sie sich aus den Gründen des Vorlagebeschlusses ergibt, wirft der anhängige Rechtsstreit wichtige Fragen nach der Auslegung der Artikel 5, 6, 8 und 9 der Richtlinie auf. Spezieller: Erstens und hauptsächlich wird die Frage der Qualifizierung der streitigen Tätigkeit aufgeworfen; zweitens stellt sich die Frage der Bestimmung des Ortes, an dem der konkrete steuerbare Umsatz als erbracht gilt, d. h. des Ortes der Abgabe der Speisen und Getränke.

2 — ABl. C 288 vom 15. Oktober 1994, S. 2.

3 — Vgl. Urteil vom 4. April 1985 in der Rechtssache 168/84 (Berkholz, Slg. 1985, 2251), das den Betrieb von Geldspielautomaten auf Fährschiffen betraf, die regelmäßig zwischen deutschen und dänischen Häfen verkehrten.

6. Anzumerken ist außerdem, daß der Gerichtshof im Rahmen der vorliegenden Rechtssache mit Schreiben vom 3. Oktober 1995 Fragen an die deutsche Regierung und die Kommission gerichtet hat, die sich auf den Ort der Registrierung des Fährschiffes, das die Klägerin betreibt, und auf den örtlichen Geltungsbereich des UStG beziehen. Aus den Antworten geht hervor, a) daß das Fährschiff im Register des Hafens Faaborg in Dänemark eingetragen sein soll und b) daß die internationalen Gewässer sowie die Territorialgewässer grundsätzlich nicht in den räumlichen Geltungsbereich des deutschen Mehrwertsteuerrechts fallen. Trotz alledem gelten die innerhalb der Territorialgewässer gegenüber den Endverbrauchern getätigten Umsätze als Umsätze, die innerhalb des Gebietes stattfinden, in dem dieses Recht gilt, und die folglich der durch dieses Recht auferlegten Mehrwertsteuer unterliegen.

## III — Rechtlicher Rahmen und einschlägige Rechtsprechung

7. Die Sechste Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Errichtung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems innerhalb der Gemeinschaft, ihre nationalen Mehrwertsteuersysteme den in der Richtlinie festgelegten gemeinsamen Normen anzupassen. Diese Normen betreffen u. a. auch die Bestimmung des Ortes, der für die Besteuerung der Umsätze zu berücksichtigen ist; die Bestimmung dieses Ortes ist nach der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie zur Vermeidung von Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten unerläßlich.

8. Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten, alle „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt" der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Artikel 3 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt: „Für die Anwendung dieser Richtlinie ist unter ‚Inland' der Anwendungsbereich des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zu verstehen, wie er in Artikel 227 für jeden Mitgliedstaat definiert ist." Wie der Gerichtshof in dem bereits zitierten Urteil Berkholz entschieden hat, „deckt sich der Geltungsbereich der Richtlinie für jeden dieser Staaten mit dem Geltungsbereich seines Mehrwertsteuerrechts" [4]. In den Artikeln 5 und 6 der Richtlinie werden die Begriffe „Lieferung von Gegenständen" und „Dienstleistungen" definiert. Artikel 5 Absatz 1 bestimmt: „Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen." Der Begriff „Dienstleistungen" wird in Artikel 6 der Richtlinie wie folgt definiert: „Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist."

9. Die Artikel 8 und 9 der Richtlinie enthalten Regelungen, nach denen der Ort der steuerbaren Umsätze bestimmt wird. Für Lieferungen von Gegenständen ist dieser Ort gemäß Artikel 8 der Ort der Lieferung der Gegenstände. Bei Dienstleistungen gilt als Ort der Dienstleistung gemäß Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden oder der festen Niederlassung, von

4 — Randnr. 16 des Urteils Berkholz.

wo aus Dienstleistungen erbracht werden, in Ermangelung eines Sitzes oder einer Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort. Die Regel besteht somit darin, daß auf Dienstleistungen das Mehrwertsteuerrecht des Mitgliedstaats angewendet wird, mit dem der Dienstleistende in einer engen räumlichen Verbindung steht. Für die Bestimmung dieser Verbindung verwendet die Vorschrift, wie oben ausgeführt, zwei Hauptanknüpfungspunkte und einen Hilfsanknüpfungspunkt.

10. In bezug auf diese Vorschrift hat der Gerichtshof festgestellt: „Um in Fällen, in denen eine Dienstleistung unter die Rechtsordnung mehrerer Mitgliedstaaten fallen kann, Kompetenzkonflikte zu vermeiden, stellt Artikel 9 Absatz 1 in Abweichung vom strikten Territorialitätsprinzip die allgemeine Regel auf, daß als Ort einer Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird." [5]

11. Bei der Auslegung derselben Vorschrift hat der Gerichtshof in dem bereits zitierten Urteil Berkholz entschieden, daß der steuerlich zweckdienlichste Anknüpfungspunkt für eine bestimmte Dienstleistung vorrangig „der Ort [ist], an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat ... 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" [6]. In demselben Urteil wird ausgeführt: „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" [7]. Artikel 9 Absatz 1 setzt folglich, was Dienstleistungen angeht, den Ort der Leistung und demzufolge den Ort der Erhebung der Steuer mit dem Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft gleich, die die konkreten Dienstleistungen erbringt. Dieser Ort gilt nach der zitierten Rechtsprechung als der steuerlich zweckdienlichste Anknüpfungspunkt. Dies bedeutet, daß nach dieser Vorschrift das auf die Erbringung von Dienstleistungen anwendbare Steuerrecht in erster Linie das Recht des Ortes ist, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

12. In bezug auf die Auslegung der Vorschriften der Sechsten Richtlinie ist außerdem anzumerken, daß die Begriffe, die in dieser Richtlinie enthalten sind, gemeinschaftsrechtliche Begriffe und somit einheitlich auszulegen sind, damit Auslegungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten vermieden werden, die zur Doppelbesteuerung oder zur Nichtbesteuerung führen

5 — Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 283/84 (Trans Tirreno Express, Slg. 1986, 231, Randnr. 15).

6 — Randnr. 17 des bereits zitierten Urteils Berkholz.

7 — Randnr. 18 des bereits zitierten Urteils Berkholz.

könnten [8]. Das Gebot der einheitlichen Auslegung wird durch das Gebot der Rechtssicherheit und der Voraussehbarkeit der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften ergänzt, das nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes besonders streng zu beachten ist, wenn es sich um Vorschriften handelt, die wie die gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuervorschriften finanzielle Konsequenzen haben können, damit die Betroffenen den Umfang der ihnen durch diese Vorschriften auferlegten Verpflichtungen genau erkennen können [9]. Die Vorabentscheidungsfragen sind im Lichte der genannten Vorschriften und Rechtsprechungsgrundsätze zu beantworten.

## IV — Beantwortung der Vorabentscheidungsfragen

13. In der vorliegenden Rechtssache stellt sich im wesentlichen die Frage, welches Mehrwertsteuerrecht auf Tätigkeiten anzuwenden ist, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle auf einem Fährschiff bestehen, das zwischen Dänemark und Deutschland verkehrt. Zur Lösung dieses Problems ist zunächst die Frage zu beantworten, ob dieses Angebot als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung im Sinne der obengenannten Vorschriften der Sechsten Richtlinie zu qualifizieren ist. Anschließend ist auf der Grundlage dieser Qualifizierung der Ort zu bestimmen, mit dem diese Leistung steuerlich verknüpft ist.

*Qualifizierung der Tätigkeit, die in der Abgabe von Speisen und Getränken auf einem Schiff besteht*

14. Zur Unterscheidung zwischen den Begriffen „Lieferung von Gegenständen" und „Dienstleistung" ist zu untersuchen, was das Hauptmerkmal und was das zweitrangige Merkmal der konkreten Tätigkeit ist.

Immer wenn von dem Unternehmen Speisen und Getränke während der Dauer der Überfahrt an die Fährschiffreisenden gegen Zahlung eines bestimmten Preises abgegeben werden, ohne daß ihnen gegenüber zusätzliche Dienste erbracht werden, handelt es sich um „Lieferung von Gegenständen", da das Hauptmerkmal der konkreten Tätigkeit in der Abgabe von Speisen und Getränken besteht, die die Reisenden/Verbraucher auch nur im Auge hatten.

Immer dann dagegen, wenn die Speisen und Getränke — wie es anscheinend im vorliegenden Fall gegeben ist — an die Fährschiffreisenden gleichzeitig mit weiteren Dienstleistungen abgegeben werden, die den komfortablen Verzehr der Speisen und Getränke auf dem Fährschiff sicherstellen

8 — Vgl. Urteile vom 17. November 1993 in der Rechtssache C-68/92 (Kommission/Französische Republik, Slg. 1993, I-5881), in der Rechtssache C-69/92 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, I-5907) und in der Rechtssache C-73/92 (Kommission/Spanien, Slg. 1993, I-5997).

9 — Vgl. Urteil vom 13. März 1990 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691, Randnr. 23). Siehe auch die Urteile vom 15. Dezember 1987 in der Rechtssache 326/85 (Niederlande/Kommission, Slg. 1987, 5091, Randnr. 24) und vom 22. Februar 1989 in den verbundenen Rechtssachen 92/87 und 93/87 (Kommission/Frankreich und Vereinigtes Königreich, Slg. 1989, 405, Randnr. 22).

sollen (d. h. in der Form von Restaurationsdienstleistungen), so besteht das Hauptmerkmal der Tätigkeit in diesen Dienstleistungen, auch wenn sie die Abgabe der Speisen und Getränke einschließt. In diesem Fall wird die Gegenleistung in erster Linie für diese Dienste erbracht, und es handelt sich um eine „Dienstleistung".

15. Diese Qualifizierung wird außerdem auch durch die „International Standard Industrial Classification" (Internationale Klassifizierung nach Industrien aller Zweige der wirtschaftlichen Tätigkeit; ISIC) bestätigt, die vom Statistischen Amt der Vereinten Nationen erstellt worden ist [10] und die das Restaurations- und Schankgewerbe (Gruppe 852) in die Hauptgruppe ex 85 unter der Bezeichnung „persönliche Dienste" einordnet. Diese Klassifizierung der streitigen Tätigkeiten gilt auch im Gemeinschaftsrecht, da sie in zwei allgemeinen Programmen übernommen worden ist, die der Rat 1961 zur Aufhebung der Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs und der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit beschlossen hat [11]. Überdies stellt die obengenannte internationale Klassifizierung auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nun einen untrennbaren Bestandteil des Gemeinschaftsrechts und insbesondere der zitierten Programme sowie der gemeinschaftlichen Maßnahmen zur Durchführung dieser Programme dar [12].

16. Ferner betrifft die Richtlinie 68/367/EWG des Rates vom 15. Oktober 1968 [13] speziell die Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs für die selbständigen Tätigkeiten der persönlichen Dienste und konkret der Dienstleistungen im Restaurations- und Schankgewerbe sowie im Beherbergungsgewerbe. Artikel 2 Absatz 2 dieser Richtlinie bestimmt: „Eine zur Gruppe 852 (Restaurations- und Schankgewerbe) gehörende Tätigkeit im Sinne dieser Richtlinie übt jede natürliche Person oder Gesellschaft aus, die gewerbsmäßig im eigenen Namen und für eigene Rechnung in dem von ihr geführten Betrieb oder in den von ihr geführten Betrieben zubereitete Speisen oder Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle verabreicht. Die Vorschriften dieser Richtlinie gelten auch für die Lieferung von Mahlzeiten zum Verzehr außerhalb des Betriebes, in dem sie zubereitet werden." Es ist folglich klar, daß die streitige Tätigkeit nach Gemeinschaftsrecht als Dienstleistung zu qualifizieren ist.

17. Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, daß die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 [14], durch die die Sechste Richtlinie geändert wird, eine Vorschrift enthält, aus der mittelbar, jedoch eindeutig hervorgeht, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber die Restaurationstätigkeit in einem Verkehrsmittel als Dienstleistung ansieht. Artikel 1 Nr. 4 dieser Richtlinie bestimmt: „Die Kommission unterbreitet dem Rat bis spätestens 30. Juni 1993 einen Bericht, gegebenenfalls zusammen mit geeigneten Vorschlägen zum Ort der Besteuerung der Lieferungen von Gegenständen, die zum Verbrauch an Bord bestimmt sind, und der Dienstleistungen, einschließlich Bewirtung,

10 — Statistisches Amt der Vereinten Nationen, Abteilung Statistische Studien, Serie M, Nr. 4 rev. 1, New York 1958.

11 — ABl. 1962, S. 32 und 36.

12 — Urteil vom 18. Januar 1979 in den verbundenen Rechtssachen 110/78 und 111/78, van Wesemael, Slg. 1979, 35).

13 — ABl. L 260, S. 16.

14 — ABl. L 384 vom 20. Dezember 1992, S. 47.

die an Reisende an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn erbracht werden."

*Ort der Erhebung der Mehrwertsteuer*

18. Die Qualifizierung der Abgabe von Speisen und Getränken auf einem Schiff als Dienstleistung hat gemäß Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zur Folge, daß diese Dienstleistungen steuerlich dem Recht des Ortes unterliegen, an dem sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit desjenigen befindet, der die Dienstleistungen erbringt. Im konkreten Fall ist diese Dienstleistung folglich in Dänemark zu versteuern, wo die Gesellschaft, die das Fährschiff betreibt, das auf der Linie Faaborg-Gelting verkehrt, ihren Sitz hat.

19. Die Kommission und die deutsche Regierung machen in ihren Erklärungen geltend, falls der Gerichtshof die streitige Tätigkeit als Dienstleistung qualifiziere, müsse als Ort der Dienstleistung der Ort der ständigen Niederlassung des Dienstleistenden angesehen werden und zwar deshalb, weil die Anknüpfung der streitigen Tätigkeit an den Sitz des Erbringers der Dienstleistung zu einem Konflikt zwischen den Mitgliedstaaten bei den steuerlichen Kompetenzen führen würde, da bestimmte Rechte, wie z. B. das deutsche Recht, die streitige Tätigkeit als Lieferung von Gegenständen qualifizierten, während andere, wie das dänische, diese Tätigkeit als Dienstleistung qualifizierten. Die Kommission und die deutsche Regierung fügen hinzu, daß das Bestehen einer festen Niederlassung auf dem Fährschiff anzunehmen sei, was die streitigen Tätigkeiten angehe. Dies sei deshalb der Fall, weil ein Restaurationsunternehmen, das auf einem Schiff arbeite, die Kriterien erfülle, die im Urteil Berkholz aufgestellt worden seien, in dem gefordert werde, daß die konkrete Niederlassung aufgrund des ständigen Zusammenwirkens der für die Erbringung ihrer konkreten Dienstleistungen erforderlichen persönlichen und Sachmittel einen zureichenden Mindestbestand aufweise [15].

20. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen, da die ständige Niederlassung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht berücksichtigt werden kann, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden einen geeigneten Anknüpfungspunkt für die Besteuerung darstellt. Es wird darauf hingewiesen, daß der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, nach der obenerwähnten Rechtsprechung den steuerlich zweckdienlichsten Anknüpfungspunkt darstellt [16]. Die Verknüpfung der steuerbaren Dienstleistung mit irgendeiner Niederlassung des Dienstleistenden ist nur dann von Interesse, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Kompetenzkonflikt mit einem anderen Staat zur Folge hat. Die Gefahr eines Kompetenzkonflikts zwischen den Mitgliedstaaten ergibt sich im vorliegenden Fall jedoch nicht aus der Anknüpfung der streitigen Dienstleistung an den Sitz des Erbringers der Dienstleistung, sondern daraus, daß im konkreten Fall die gleiche Tätigkeit nach dem jeweiligen Steuerrecht zweier Mitgliedstaaten unterschiedlich qualifiziert wird. Dieser Qualifizierungskonflikt sowie der darauf

15 — Randnr. 18 des Urteils Berkholz.

16 — Vgl. Randnr. 17 des Urteils Berkholz.

beruhende Kompetenzkonflikt wird jedoch dank der Qualifizierung der streitigen Tätigkeit aufgrund einer einheitlichen gemeinschaftlichen Auslegung des in Artikel 9 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffs „Dienstleistungen" vermieden.

21. Außerdem läßt sich mit der Annahme, daß eine ständige Niederlassung auf einem Fährschiff besteht, die Frage, die uns beschäftigt, nicht zufriedenstellend beantworten. Eine derartige Lösung führt zu praktischen Abgrenzungsproblemen in bezug auf den jeweiligen Ort der Leistung, wenn das Fährschiff zwei oder mehr Mitgliedstaaten verbindet, da das Schiff während der Durchführung seiner Fahrt hintereinander die Territorialgewässer des Staates, in dem es abfährt, und danach die internationalen Gewässer durchläuft, um dann seine Fahrt in den Territorialgewässern seines Bestimmungslandes zu beenden.

22. In einem solchen Fall müßte der Umfang der erbrachten Restaurationsdienstleistungen in jedem Abschnitt der Fahrt des Schiffes veranlagt werden, damit auch die entsprechende Mehrwertsteuer gemäß den in jedem Abschnitt der Fahrt anwendbaren Rechtsvorschriften erhoben würde. Eine derartige Lösung würde jedoch zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen und die Gefahr unterschiedlicher Beurteilungen durch die jeweils zuständige nationale Steuerbehörde in sich bergen. Meines Erachtens führt diese Lösung daher nicht zu einer sinnvollen Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten.

23. Wenn jedoch in Fällen wie dem streitigen das Bestehen einer ständigen Niederlassung auf dem Schiff angenommen wird, so ist diese mit dem Gebiet des Mitgliedstaats zu verknüpfen, zu dem die Niederlassung auf dem Schiff hinreichend enge Verbindungen aufweist. Dieses Kriterium ist im übrigen auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofes in entsprechenden Fällen verwendet worden, wie demjenigen des Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, der auf einem in einem anderen Mitgliedstaat registrierten Schiff ständig eine Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis ausübt. So hat der Gerichtshof mit Urteil vom 27. September 1989 [17] entschieden, daß ein portugiesischer Staatsangehöriger, der auf einem unter niederländischer Flagge fahrenden Schiff beschäftigt ist, als in den Niederlanden beschäftigt anzusehen ist, sofern hinreichend enge Verbindungen zu dem Gebiet dieses Mitgliedstaats bestehen. Die Frage, ob derartige Verbindungen bestehen, wird unter Berücksichtigung von Umständen wie dem Hafen, in dem das Schiff registriert ist, dem Sitz der Gesellschaft oder auch der Geltung des Sozialversicherungsrechts und des Einkommenssteuerrechts dieses Mitgliedstaats für den Arbeitnehmer beurteilt.

Dieses Kriterium würde dazu führen, daß die Dienstleistung während der Dauer der Fahrt in dem Mitgliedstaat besteuert wird, mit dem die Niederlassung auf dem Schiff enge Verbindungen hat. Im konkreten Fall fände das dänische Steuerrecht Anwendung, da das Fährschiff in einem dänischen Hafen registriert ist und sich der Sitz der Gesellschaft in diesem Land befindet.

17 — Rechtssache 9/88 (Mario Lopes da Veiga, Slg. 1989, 2989). Vgl. auch die Rechtsprechung, wonach berufliche Tätigkeiten, die außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ausgeübt werden, als Tätigkeiten angesehen werden können, die von im Gebiet eines Mitgliedstaats beschäftigten Arbeitnehmern ausgeübt werden, wenn eine hinreichend enge Verbindung mit diesem Gebiet besteht; Urteile vom 12. Dezember 1974 in der Rechtssache 36/74 (Walrave, Slg. 1974, 1405, Randnrn. 27 und 28) und vom 12. Juni 1984 in der Rechtssache 237/83 (Prodest, Slg. 1984, 3153, Randnrn. 5 bis 7).

## V — Vorschlag

24. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Frage, die ihm der Bundesfinanzhof gestellt hat, wie folgt zu beantworten:

Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle auf einem Fährschiff, das zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrt, verbunden mit Restaurationsdienstleistungen stellt eine Dienstleistung im Sinne der Artikel 6 Absatz 1 und Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17. Mai 1977 dar. Diese Dienstleistung wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden befindet.