URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
2. Mai 1996 *

In der Rechtssache C-231/94

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Bundesfinanzhof in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Faaborg-Gelting Linien A/S

gegen

Finanzamt Flensburg

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) und insbesondere ihrer Artikel 5, 6, 8 und 9,

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. N. Kakouris sowie der Richter G. Hirsch, G. F. Mancini (Berichterstatter), F. A. Schockweiler und P. J. G. Kapteyn,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: G. Cosmas
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat E. Röder und Regierungsrat B. Kloke, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigte,

— der italienischen Regierung, vertreten durch Professor U. Leanza, Leiter des Servizio del contenzioso diplomatico des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, im Beistand von Avvocato dello Stato I. Braguglia,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch Rechtsberater A. Bos, Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater J. Grunwald als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Faaborg-Gelting Linien A/S, vertreten durch Rechtsanwalt D. Behrens, Kiel, der deutschen Regierung, vertreten durch B. Kloke, der niederländischen Regierung, vertreten durch Rechtsberater J. S. van den Oosterkamp, Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch J. Grunwald, in der Sitzung vom 23. November 1995,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 1. Februar 1996,

folgendes

Urteil

1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluß vom 30. Mai 1994, beim Gerichtshof eingegangen am 11. August 1994, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: die Sechste Richtlinie) und insbesondere ihrer Artikel 5, 6, 8 und 9 zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Faaborg-Gelting Linien A/S (Klägerin), mit Sitz in Dänemark, und dem Finanzamt Flensburg (Finanzamt) wegen der Besteuerung von Restaurationsumsätzen in Form der Abgabe von Mahlzeiten zum Verzehr an Bord von Fährschiffen, mit denen ein Linienverkehr zwischen den Häfen von Faaborg (Dänemark) und Gelting (Deutschland) betrieben wird.

3 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als „Lieferung eines Gegenstands" die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Gemäß Artikel 6 Absatz 1 gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

4 Der Ort der steuerbaren Umsätze wird in den Artikeln 8 und 9 der Sechsten Richtlinie bestimmt. Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b lautet:

„(1) Als Ort der Lieferung gilt

a) ...

b) für den Fall, daß der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet."

5 Artikel 9 Absatz 1 lautet wie folgt:

„(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."

6 Die Klägerin war der Ansicht, daß die Restaurationsumsätze Dienstleistungen im Sinne des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) darstellten, als deren Ort gemäß Artikel 9 der Sechsten Richtlinie der Ort gelte, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe; sie gab daher in den in Deutschland eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1988 diese Umsätze nicht an.

7 Das Finanzamt betrachtete die Restaurationsumsätze hingegen als Lieferungen von Gegenständen im Sinne des UStG, die gemäß Artikel 8 der Sechsten Richtlinie als an dem Ort erbracht gelten, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lie-

ferung befindet. Es setzte daher Umsatzsteuer aufgrund der Restaurationsumsätze fest, die im fraglichen Zeitraum im räumlichen Geltungsbereich des UStG auf dem Fährschiff erbracht wurden.

8 Der Einspruch und die Klage der Klägerin hatten keinen Erfolg. Daraufhin legte sie Revision beim Bundesfinanzhof ein.

9 Der Bundesfinanzhof führt in seinem Vorlagebeschluß aus, daß die Restaurationsumsätze Lieferungen von Gegenständen im Sinne des UStG seien. Diese Einstufung stehe nicht im Widerspruch namentlich zu den Artikeln 5 und 6 der Sechsten Richtlinie, die keine Sonderbestimmungen dazu enthielten, ob Restaurationsumsätze als Lieferungen von Gegenständen oder als Dienstleistungen anzusehen seien. Da jedoch nicht alle Mitgliedstaaten diese Umsätze als Lieferung von Gegenständen ansähen, bestehe die Gefahr einer Doppelbesteuerung, die durch eine einheitliche Auslegung vermieden werden könne.

10 Der Bundesfinanzhof hat dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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?

11 Die erste Frage geht dahin, ob die Restaurationsumsätze Lieferungen von Gegenständen im Sinne von Artikel 5 der Sechsten Richtlinie sind, die nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b an dem Ort erfolgen, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet, oder ob sie Dienstleistungen im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 darstellen, die nach Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie an dem Ort erbracht werden, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner Tätigkeit hat.

12 Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem Wesen. Dieses ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln.

13 Die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen. Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u. a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfaßt. Gegebenenfalls werden Kellner das Gedeck auflegen, den Gast beraten, die angebotenen Speisen oder Getränke erläutern, diese auftragen und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumen.

14 Somit ist der Restaurationsumsatz durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Er ist daher als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu betrachten. Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel „zum Mitnehmen" bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen.

15 Restaurationsumsätze an Bord von Fährschiffen sind somit Dienstleistungen, deren Ort nunmehr zu bestimmen ist.

16 Nach ständiger Rechtsprechung (Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84, Berkholz, Slg. 1985, 2251, Randnr. 17) ist nach Artikel 9 Absatz 1 der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, hierfür ein vorrangiger Anknüpfungspunkt, so daß eine andere Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, nur dann berücksichtigt wird, 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.

17 Nach demselben Urteil ergibt sich aus dem Zusammenhang der in Artikel 9 verwendeten Begriffe, 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 (Randnr. 18 des Urteils).

18 Dies ist offenbar bei der Restauration an Bord eines Schiffes zumal dann nicht der Fall, wenn der ständige Sitz des Schiffsreeders, wie im vorliegenden Fall, einen sachgerechten steuerlichen Anknüpfungspunkt bietet.

19 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, daß Restaurationsumsätze als Dienstleistungen im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie anzusehen sind, als deren Ort nach Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie derjenige Ort gilt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

20 Unter Berücksichtigung dieser Antwort brauchen die zweite und die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

21 Die Auslagen der deutschen, der italienischen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluß vom 30. Mai 1994 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Restaurationsumsätze sind als Dienstleistungen im Sinne von Artikel 6 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 — anzusehen, als deren Ort nach Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie derjenige Ort gilt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 2. Mai 1996.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

C. N. Kakouris