SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO LA PERGOLA

vom 16. Januar 1997 *

1. Bei der Frage, die der High Court of Justice (Queen's Bench Division) dem Gerichtshof vorgelegt hat und die sich in einem Berufungsverfahren gegen eine Entscheidung des Value Added Tax Tribunal stellt, geht es im Kern um folgendes: Ist eine Gesellschaft, die für einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Reiseveranstalter, der ihr gesamtes Gesellschaftskapital hält, als Vertriebsbeauftragte tätig wird, für die Zwecke der Anwendung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [1] als eine feste Niederlassung der beherrschenden Gesellschaft oder als eine Vermittlerin anzusehen, die für die letztgenannte tätig wird?

2. Der dem Rechtsstreit zugrunde liegende Sachverhalt läßt sich kurz folgendermaßen zusammenfassen.

Die Gesellschaft DFDS A/S (im folgenden auch: dänische Gesellschaft) übt neben verschiedenen anderen Tätigkeiten auch die der Veranstaltung von Reisen aus. Die nach dänischem Recht gegründete Gesellschaft hat ihren Sitz in Kopenhagen.

Die DFDS A/S hält das gesamte Geschäftskapital der Gesellschaft englischen Rechts DFDS Ltd (im folgenden auch: englische Gesellschaft), die in Harwich arbeitet und die Tätigkeit einer Vertriebsbeauftragten für das Stammhaus ausübt, indem sie von diesem veranstaltete Pauschalreisen verkauft [2].

3. Zur Regelung ihrer Beziehungen schlossen das Stammhaus und die von ihm beherrschte Gesellschaft einen Agenturvertrag [3]. Durch diesen Vertrag wurde die englische Gesellschaft zum allgemeinen Verkaufs- und Hafenbeauftragten der dänischen Gesellschaft (richtiger: für den Scandinavian Seaways genannten Fahrgastsektor dieser Gesellschaft) ernannt und mit Buchungsaufgaben — für das gesamte Vereinigte Königreich und für Irland — für die Dienstleistungen für Fahrgäste der DFDS A/S betraut (Abschnitt 1).

* Originalsprache: Italienisch.

1 — Sechste 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).

2 — Es ist festzuhalten, daß die DFDS Ltd bis 1989 in Großbritannien Reisen direkt verkaufte und daß für steuerliche Zwecke die Marge der Reiseveranstaltung als ihre Besteuerungsgrundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer diente. Erst seitdem werden die Reisen von der DFDS A/S im eigenen Namen angeboten und ist die DFDS Ltd für die Veranstaltung von Reisen in Großbritannien nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig.

3 — Ein erster Vertrag war am 1. Januar 1989 geschlossen worden. Dieses Abkommen wurde am 1. Dezember 1991 durch eine neue, im wesentlichen gleichlautende Vereinbarung ersetzt.

Der Vertrag sieht weitere Verpflichtungen der beherrschten Gesellschaft vor. Unter anderem waren ihr folgende Aufgaben übertragen: das Stammhaus bei der Überwachung und Kontrolle der mit dem Fahrgastverkehr zusammenhängenden Tätigkeiten zu unterstützen (Abschnitt 2); geeignetes Verwaltungs- und Betriebspersonal zur Verfügung zu stellen (Abschnitt 3.1); das Stammhaus vor der Einstellung leitender Angestellter zu konsultieren (Abschnitt 3.2); vor dem Abschluß größerer Verträge und vor der Einstellung von Beauftragten für Werbung und Öffentlichkeitsarbeit die Zustimmung des Stammhauses einzuholen (Abschnitt 3.3). Außerdem war festgelegt, daß die englische Gesellschaft ihre Tätigkeit der wirtschaftlichen Förderung im Rahmen und in Übereinstimmung mit der Strategie des Stammmhauses und innerhalb des von ihm festgelegten finanziellen Rahmens ausübt (Abschnitt 3.5). Darüber hinaus verpflichtete sich die englische Gesellschaft (Abschnitt 3.8), die Ansprüche von Fahrgästen zu bearbeiten, und ging Verpflichtungen anderer Art im Einklang mit der Linie des Stammhauses einschließlich derjenigen ein, ohne dessen vorherige Zustimmung nicht an Gerichtsverfahren mitzuwirken. Abschnitt 3.9 des Agenturvertrags schließlich sieht vor, daß die englische Gesellschaft ohne vorherige Zustimmung des Stammhauses nicht ermächtigt ist, Dienstleistungen für andere Fahrgastunternehmen zu erbringen.

Als Gegenleistung für diese Tätigkeit (Abschnitt 4.1.1) mußte die Muttergesellschaft eine Bruttoprovision von 19 % für die von der englischen Gesellschaft verkauften Leistungen entrichten.

4. Nach diesen Vorbemerkungen möchte ich noch einige Angaben zum Sachverhalt machen, die einer genaueren Beschreibung des Verhältnisses zwischen den beiden Gesellschaften dienen.

Wie aus den Akten in dieser Rechtssache hervorgeht, hat die englische Gesellschaft auf Anfrage — sei es unmittelbar durch einen Kunden oder durch ein Reisebüro — über ein Computerterminal in Harwich Zugang zum Zentralrechner der dänischen Gesellschaft in Kopenhagen, der die Informationen über die freien Schiffspassagen und über die Verfügbarkeit von Hotelunterkünften enthält. Sind die Reise oder die erbetene Buchung verfügbar, wird die Reservierung bestätigt, und die englische Gesellschaft händigt dem Fahrgast die erforderlichen Unterlagen aus. Diese Unterlagen werden im Namen und für Rechnung der dänischen Gesellschaft ausgestellt.

Was hingegen den finanziellen Aspekt betrifft, so ist der Ermessensspielraum der englischen Gesellschaft bei der Preisgestaltung äußerst begrenzt. Sie muß sich an die Rahmenbestimmungen halten, die die dänische Gesellschaft in Abstimmung mit der englischen festgelegt hat. Außerdem werden am Ende jedes Monats die Einnahmen der englischen Gesellschaft, abzüglich der vereinbarten Marge von 19 %, auf das Konto der dänischen Gesellschaft übertragen.

Die englische Gesellschaft sorgt somit unmittelbar für Vertrieb und Werbung, stimmt jedoch ihre Initiativen mit der

Vertriebsabteilung der dänischen Gesellschaft ab. Diese übernimmt, wie erwähnt, die Ausgaben für Werbung.

5. 1993 erließ die britische Finanzverwaltung eine Entscheidung, mit der sie von der DFDS A/S verlangte, sich für die Zwecke der Entrichtung der Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich registrieren zu lassen. In einem Schreiben vom 20. August 1993 wurde im einzelnen ausgeführt, daß die DFDS A/S für die von der englischen Gesellschaft im Vereinigten Königreich verkauften Reisen mehrwertsteuerpflichtig sei. Die britische Verwaltung vertrat die Auffassung, daß die DFDS Ltd eine „feste Niederlassung" des Stammhauses sei, das demnach für die von der englischen Gesellschaft in Großbritannien erbrachten wirtschaftlichen Leistungen dort mehrwertsteuerpflichtig sein müsse.

6. Die dänische Gesellschaft ist anderer Ansicht. Sie machte geltend (und hält daran fest), daß die Leistungen der englischen Gesellschaft steuerlich als bloße Vermittlungstätigkeit für das Stammhaus angesehen werden könnten (und können). Aus dieser Art der Leistung ergebe sich, daß nach britischem Recht ausschließlich der Betrag die Besteuerungsgrundlage darstellen dürfe, der der englischen Gesellschaft für die für das Stammhaus vorgenommene Vermittlungstätigkeit gezahlt werde (die sogenannte „Marge") [4].

7. Auf der Grundlage dieser Argumente focht die DFDS A/S die Entscheidung beim VAT Tribunal London an.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es führte aus, die dänische Gesellschaft habe ihren gesetzlichen Sitz in Dänemark und könne für Leistungen, die in Harwich verkauft würden, nicht im Vereinigten Königreich mehrwertsteuerpflichtig sein. Dies gelte aus zwei Gründen: Das Kriterium des gesetzlichen Sitzes sei dem Kriterium der festen Niederlassung vorzuziehen; die Personal- und Sachmittel der englischen Gesellschaft seien als feste Niederlassung dieser Gesellschaft und nicht ihres Stammhauses anzusehen [5].

4 — Das wirtschaftliche Interesse der dänischen Gesellschaft, im Vereinigten Königreich nicht mehrwertsteuerpflichtig zu sein, hat, wie der Anwalt dieser Gesellschaft im übrigen in der Sitzung eingeräumt hat, seinen Ursprung darin, daß Dänemark in Anwendung der von der Sechsten Richtlinie eingeräumten Möglichkeit den Unternehmen, die die Tätigkeit von Reisebüros ausüben, eine Mehrwertsteuerbefreiung gewährt hat.

5 — In Nr. 6 der Entscheidung des VAT Tribunal vom 23. August 1994 (LON/93/2396A) heißt es: „although the English company's premises are no doubt a 'fixed establishment' they are the fixed establishment of the English company not of the Danish company".

8. Der mit dem Rechtsmittel der britischen Verwaltung gegen dieses Urteil befaßte High Court hat dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Im Verfahren haben schriftliche Erklärungen abgegeben die DFDS A/S, die italienische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission. An der Sitzung haben teilgenommen die Vertreter der DFDS A/S, der Regierung des Vereinigten Königreichs, der Regierung der Bundesrepublik Deutschland sowie der Kommission.

Wie ist die Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) und insbesondere ihr Artikel 26 auszulegen, wenn ein Reiseveranstalter seine Zentrale im Mitgliedstaat A hat, aber Dienstleistungen an Reisende in Form von Pauschalreisen durch Vermittlung einer Gesellschaft im Mitgliedstaat B erbringt:

Der rechtliche Rahmen

9. Nach der Feststellung des Sachverhalts nun zu den Vorschriften, die im vorliegenden Rechtsstreit heranzuziehen sind. Bei den einschlägigen Bestimmungen handelt es sich um die folgenden Artikel der genannten Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977:

a) Unter welchen Umständen (wenn überhaupt) werden diese Dienstleistungen des Reiseveranstalters im Mitgliedstaat B besteuert?

Artikel 9 Absatz 1 stellt für die Bestimmung des Ortes, an dem eine Leistung mehrwertsteuerpflichtig wird, folgende allgemeine Regel auf:

b) Unter welchen Umständen (wenn überhaupt) läßt sich sagen, daß der Reiseveranstalter „den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit" im Mitgliedstaat B hat oder im Mitgliedstaat B „eine feste Niederlassung hat, von wo aus [er] die Dienstleistung erbracht hat"?

„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."

Artikel 26 (Absätze 1 und 2) sieht eine Sonderregelung für Reisebüros vor. Die Bestimmung hat folgenden Wortlaut:

„1. Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften dieses Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Die Vorschriften dieses Artikels gelten nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln, und auf die Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c) anzuwenden ist. Im Sinne dieses Artikels gelten als Reisebüros auch Reiseveranstalter.

2. Die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. *Sie wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat.* Für diese Dienstleistung gilt als Besteuerungsgrundlage und als Preis ohne Steuer im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b) die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen" (Hervorhebung von mir).

Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe g sieht vor, daß die Mitgliedstaaten während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit „in Abweichung von Artikel 17 Absatz 3 und Artikel 26 Absatz 3 die in Artikel 26 Absatz 3 genannten Dienstleistungen der Reisebüros — ohne Recht auf Vorsteuerabzug — weiterhin befreien" können.

Rechtliche Beurteilung

10. In der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie heißt es: „Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich ... der Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt." Neben einer Harmonisierung der von den Mitgliedstaaten in diesem Bereich erlassenen Regelungen sieht die Sechste Richtlinie eine Festlegung der Kriterien vor, anhand deren die möglichen Konflikte zwischen den verschiedenen betroffenen Zuständigkeitsbereichen gelöst werden.

11. Artikel 9 Absatz 1 regelt in allgemeiner Weise, wonach sich der Ort einer Dienstleistung bestimmt. In erster Linie wird auf den Ort abgestellt, an dem der Dienstleistende *den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit* hat oder an dem er *eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird.* Fehlt es an einem solchen Sitz oder an einer solchen Niederlassung, ist hilfsweise als letztes Kriterium der Ort zu berücksichtigen, an dem der Dienstleistende seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort hat.

12. Der angeführte Artikel 26 enthält demgegenüber die Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros und Reiseveranstalter. Die Entscheidung des Gesetzgebers, „die Marge des Reisebüros" zu besteuern, hat ihren Ursprung in der besonderen Tätigkeit, die dieses ausübt, genauer, in dem Erfordernis, die einzelnen Leistungen, aus denen sich diese umfassendere Leistung der Reiseveranstaltung zusammensetzt, an dem Ort zu besteuern, an dem sie tatsächlich erbracht werden. Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt: „Die Leistungen dieser Unternehmen sind dadurch gekennzeichnet, daß sie sich regelmäßig aus mehreren Leistungen, insbesondere Beförderungs- und Unterbringungsleistungen, zusammensetzen, die teils im Ausland, teils in dem Land erbracht werden, in dem das Reisebüro seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat." [6] Die Nichtanwendung einer Sonderregelung würde folglich „aufgrund der Vielzahl und der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesen Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern würde" [7].

13. Zwischen den beiden oben genannten Bestimmungen gibt es allerdings einen Zusammenhang, der bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Für die Feststellung, ob die von der DFDS A/S erzielten Einnahmen für Reisen, die die von ihr beherrschte DFDS Ltd verkauft hat, als Besteuerungsgrundlage des Reisebüros im Vereinigten Königreich oder in Dänemark heranzuziehen sind, ist nämlich auf Artikel 9 zurückzugreifen. Im übrigen hat das vorlegende Gericht darauf hingewiesen, daß die in Artikel 26 Absatz 2 Satz 2 vorgesehenen Anknüpfungskriterien — der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, — in mehrfacher Hinsicht den in der allgemeinen Regelung genannten Kriterien entsprechen [8]. Somit ist zunächst in Erinnerung zu rufen, wie diese letztgenannte Bestimmung vom Gerichtshof bisher ausgelegt wurde.

14. Im Urteil Berkholz hat der Gerichtshof Hinweise auf die verschiedenen Aspekte der Regelung des Artikels 9 gegeben und Ausführungen zur Bedeutung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit und der festen

6 — Urteil vom 12. November 1992 in der Rechtssache C-163/91 (Van Ginkel, Slg. 1992, I-5723, Randnr. 13).

7 — Urteil Van Ginkel (a. a. O., Randnr. 14).

8 — Vorlagebeschluß (Nr. 5.5.2).

Niederlassung sowie zum Verhältnis zwischen diesen beiden Begriffen gemacht [9].

15. Die Definition des Begriffes Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens, so schrieb Generalanwalt Mancini, werfe keine „Probleme" auf. Es sei klar, daß der Begriff „in technischem Sinne zu verstehen ist: [nämlich in dem Sinne, daß er] sich auf den Gesellschaftssitz [bezieht], wie er in dem Vertrag über die Gründung der Gesellschaft angegeben ist, die Inhaberin des dienstleistenden Unternehmens ist" [10]. Wendet man dies auf den Sachverhalt an, so kann, wie im übrigen alle Verfahrensbeteiligten eingeräumt haben, kein Zweifel bestehen, daß die DFDS A/S eine nach dänischem Recht gegründete Gesellschaft ist, die ihren gesetzlichen Sitz in Dänemark hat.

16. Schwieriger ist dagegen, da es sich hier um einen Begriff wirtschaftlicher Art handelt, die Feststellung, was „eine feste Niederlassung, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird", bedeutet. Im Urteil in der erwähnten Rechtssache Berkholz hat der Gerichtshof festgestellt, daß eine feste Niederlassung „ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind" [11].

17. Das Verhältnis zwischen den beiden Anknüpfungskriterien ist, wie der Gerichtshof sodann erklärt hat, vom Gedanken der Subsidiarität geleitet. Der Ort, von dem aus eine bestimmte Tätigkeit erbracht werde, finde nur dann Berücksichtigung, 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" [12]. Im Ergebnis sei der Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit als „vorrangiger Anknüpfungspunkt" [13] anzusehen.

18. Nach der Darlegung der Begriffe, die bei der Untersuchung des vorliegenden Falles zu verwenden sind, wende ich mich nun dem Kern des Problems zu. Zur Beantwortung der Fragen des vorlegenden Gerichts ist zunächst zu fragen, ob die englische Gesellschaft aufgrund der Art des Verhältnisses, das sie mit dem Stammhaus verbindet, als eine „feste Niederlassung" der dänischen Gesellschaft angesehen werden kann, von wo aus die Leistung erbracht wird. Zweitens ist zu bestimmen, welches der beiden vorgenannten Kriterien auf den Sachverhalt in unserem Fall anzuwenden ist.

19. Für die Feststellung, ob die englische Gesellschaft als eine „feste Niederlassung" des Stammhauses angesehen werden kann, von wo aus die Leistungen erbracht werden, sind nach meiner Ansicht die Hinweise heranzuziehen, die sich aus mehreren Urteilen des Gerichtshofes im Bereich des Wettbe-

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

10 — Schlußanträge von Generalanwalt Mancini in der Rechtssache 168/84 (Slg. 1985, 2252, Nr. 2).

11 — Urteil Berkholz (a. a. O., Tenor Nr. 1).

12 — Urteil Berkholz (a. a. O., Randnr. 17).

13 — Urteil Berkholz (a. a. O., Randnr. 17).

werbs, insbesondere zum Begriff der Agentur ergeben. Ich verweise auf die Entscheidungen, in denen der Anwendungsbereich von Artikel 85 Absatz 1 des Vertrages in bezug auf Vertriebsbeauftragte festgelegt worden ist [14].

20. Wie erwähnt, bestand — und besteht — das Problem darin, festzustellen, unter welchen Voraussetzungen ein Vertriebsbeauftragter als eine vom Unternehmer unabhängige Einheit anzusehen ist. Von der Beantwortung dieser Frage hängt dann ab, ob die Beziehungen zwischen Unternehmer und Beauftragtem auf der Grundlage von Artikel 85 Absatz 1 beurteilt werden können oder nicht. Diese Bestimmung kann nämlich nur dann Anwendung finden, wenn der Beauftragte unabhängig ist. Wie Generalanwalt Tesauro ausgeführt hat, „führt die Eingliederung des Vertreters in das Unternehmen ... dazu, daß der Vermittler als selbständiger Wirtschaftsteilnehmer ‚verschwindet'" [15].

21. Im Urteil Vereniging Vlaamse Reisbureaus hat der Gerichtshof diesen Punkt in bezug auf ein Reisebüro geklärt [16]. In seiner Antwort auf einen von der belgischen Regierung erhobenen Einwand, der darauf zielte, bestimmte wirtschaftliche Beziehungen zwischen einem Reiseveranstalter und einem Reisebüro dem Anwendungsbereich des Artikels 85 Absatz 1 zu entziehen, hat der Gerichtshof ausgeführt, daß „ein Reisevermittler, wie ihn das nationale Gericht beschrieben hat, als eine unabhängige Zwischenperson anzusehen ist, die eine selbständige Dienstleistungstätigkeit ausübt. Einerseits *verkauft* nämlich der Reisevermittler *Reisen, die von sehr vielen Reiseveranstaltern organisiert werden, und andererseits verkauft ein Reiseveranstalter seine Reisen über sehr viele Reisevermittler.* Ein solcher Reisevermittler kann daher nicht ... als ein in das Unternehmen dieses oder jenes Reiseveranstalters integriertes Hilfsorgan angesehen werden" [17] (Hervorhebung von mir).

22. Es zeigt sich, daß diese Feststellungen des Gerichtshofes bei der Lösung des vorliegenden Falles zu berücksichtigen sind. Zweifellos kann nach den vom Gerichtshof in jenem Urteil herangezogenen Kriterien die DFDS Ltd nicht als unabhängige Agentur angesehen werden. Dies gilt sowohl aus Gründen, die die Eigentumsstruktur betreffen, als auch aus funktionalen Gründen: Erstens spricht bereits das Halten des gesamten Geschäftskapitals der Tochtergesellschaft für deren „Abhängigkeit" von ihrem Stammhaus; zweitens — und dies ist im Licht des letztgenannten Urteils des Gerichtshofes unter einem funktionalen Gesichtspunkt zu berücksichtigen —, verkauft die englische Gesellschaft im Gegensatz zu der Lage in der Rechtssache Vereniging Vlaamse Reisbureaus nicht von sehr vielen Reiseveranstaltern organisierte Reisen. Zum Inhalt des sie mit

14 — Vgl. Urteile vom 13. Juli 1966 in den verbundenen Rechtssachen 56/64 und 58/64 (Consten und Grundig, Slg. 1966, 321), vom 16. Dezember 1975 in den verbundenen Rechtssachen 40/73 bis 48/73, 50/73, 54/73 bis 56/73, 111/73,113/73 und 114/73 (Suiker Unie u. a./Kommission, Slg. 1975, 1663), vom 1. Oktober 1987 in der Rechtssache 311/85 (Vereniging Vlaamse Reisbureaus, Slg. 1987, 3801), und vom 24. Oktober 1995 in der Rechtssache C-266/93 (Volkswagen und VAG Leasing, Slg. 1995, I-3477).

15 — Schlußanträge von Generalanwalt Tesauro in der Rechtssache C-266/93 (Volkswagen und VAG Leasing, Slg. 1995, I-3477).

16 — Urteil in der Rechtssache 311/85, a. a. O.

17 — Urteil, a. a. O., Randnr. 20.

dem Stammhaus verbindenden Vertragsverhältnisses gehört im Gegenteil, daß die Agenturtätigkeit ausschließlich für jenes ausgeübt werden darf, es sei denn, daß ihr das Stammhaus ausdrücklich eine anderslautende Erlaubnis erteilt hat. Abgesehen davon erfreut sich die Tochtergesellschaft, so wie die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft im Agenturvertrag angelegt sind, bei der Ausübung ihrer Tätigkeit keiner tatsächlichen Selbständigkeit gegenüber der Muttergesellschaft. Dafür sprechen eine Reihe der oben genannten Gesichtspunkte, und zwar insbesondere das Erfordernis einer vorherigen Zustimmung des Stammhauses zu Maßnahmen der Geschäftsführung der Gesellschaft wie der Einstellung leitender Angestellter (Abschnitt 3.2), zum Abschluß von Verträgen von bedeutendem Umfang und zur Einstellung von Beauftragten für Werbung und Öffentlichkeitsarbeit (Abschnitt 3.3) sowie das Fehlen eines Ermessensspielraums bei der Festsetzung des Preises der Leistung. Insgesamt habe ich den Eindruck, daß, schaut man hinter den durch die Gesellschaftsform gebildeten rechtlichen Schirm, die englische Gesellschaft als *Hilfsperson* des Stammhauses tätig ist.

23. In dem erwähnten Volkswagen-Urteil hat der Gerichtshof außerdem das Kriterium der Haftung herangezogen: „Vertreter können ihre Eigenschaft als selbständiger Wirtschaftsteilnehmer nur verlieren," — so hat er ausgeführt — „wenn sie keines der Risiken aus den für den Geschäftsherrn vermittelten Geschäften tragen" [18]. Auch bei Anwendung dieses Kriteriums bleibt es aber bei meiner Schlußfolgerung, daß die DFDS Ltd in bezug auf das Stammhaus als Hilfsorgan anzusehen ist. Die Lage der englischen Gesellschaft unterscheidet sich von derjenigen der deutschen Händler in der Rechtssache Volkswagen. Sie scheint nämlich keinerlei finanzielles Risiko zu tragen, was die Verträge angeht, die sie mit den Kunden im Rahmen der Agenturtätigkeit für die dänische Gesellschaft schließt.

24. Die englische Gesellschaft ist somit ein wirtschaftlich in die dänische Gesellschaft eingegliedertes Hilfsorgan. Es bleibt zu prüfen, ob die DFDS Ltd als eine „feste Niederlassung" des Stammhauses angesehen werden kann.

25. Insoweit ist der in den Erklärungen des Vereinigten Königreichs erfolgte Hinweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes von Bedeutung. Es handelt sich dabei um die Entscheidungen in den Rechtssachen Factortame u. a. sowie „Mitversicherung", die beide in der vorliegenden Rechtssache zu berücksichtigen sind [19].

Im Urteil Factortame u. a. wird ausgeführt, daß der Niederlassungsbegriff „die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen

18 — Urteil in der Rechtssache C-266/93 (a. a. O., Randnr. 19).

19 — Urteile vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-221/89 (Factortame u. a., Slg. 1991, I-3905) und vom 4. Dezember 1986 in der Rechtssache 205/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1986, 3755).

Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in einem ... Mitgliedstaat auf unbestimmte Zeit umfaßt" [20].

Die zweite genannte Entscheidung ist für die vorliegende Rechtssache noch aussagekräftiger. Dort wird festgestellt, daß das (Versicherungs-) Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats, das in dem Mitgliedstaat, in dem es Dienstleistungen erbringt, eine ständige Präsenz unterhält, den Bestimmungen des Vertrages über das Niederlassungsrecht unterliegt, *„auch wenn diese Präsenz nicht die Form* [der] *Zweigniederlassung oder* [der] *Agentur angenommen hat*, sondern lediglich durch ein Büro wahrgenommen wird, das von dem eigenen Personal des Unternehmens *oder von einer Person* geführt wird, *die zwar unabhängig, aber beauftragt ist, auf Dauer für dieses Unternehmen wie eine Agentur zu handeln"* [21].

26. Lassen Sie mich nun prüfen, ob die Anforderungen, die der Gerichtshof in den genannten Urteilen aufgestellt hat, hier erfüllt sind. Nach meiner Ansicht ist das der Fall. Die Hauptkriterien der tatsächlichen Ausübung einer Tätigkeit, der unbefristeten Dauer und der Ansiedlung einer festen Einrichtung sind erfüllt. Dies alles wird durch die vertiefte Prüfung des Sachverhalts, die das VAT Tribunal vorgenommen hat, bestätigt. Die Entscheidung dieses Gerichts nimmt auf verschiedene Gesichtspunkte Bezug, unter denen aufgrund seiner Bedeutung — und hier stimme ich dem zu, was der Vertreter der Kommission in der Sitzung vorgetragen hat — derjenige betreffend die Zahl der bei der englischen Gesellschaft abhängig Beschäftigten, ungefähr einhundert, herausragt. Darüber hinaus sprechen weitere Erwägungen tatsächlicher Art für die Annahme, daß auch die dem Verbraucher angebotene Leistung in Großbritannien erbracht wird. Der Vertragsschluß findet in Großbritannien statt; die Zahlung erfolgt vermutlich in einheimischer Währung; die möglichen Ansprüche von Kunden werden von der englischen Gesellschaft bearbeitet; die Muttergesellschaft erstattet die Auslagen, die die DFDS Ltd für Gerichtsverfahren zum Schutz ihrer Interessen zu tragen hat.

27. Aufgrund dieser Fakten erfüllt die DFDS Ltd die Anforderungen an eine Niederlassung, wie sie im Urteil Berkholz definiert wird. Wir finden hier „ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln [vor], die für die Erbringung der ... Dienstleistungen erforderlich sind". Damit ist alles gegeben, was für eine feste „Niederlassung" erforderlich ist.

Darüber hinaus ist zu beachten, daß der vorliegende Fall sich grundlegend von demjenigen unterscheidet, über den der Gerichtshof gegenwärtig in der Rechtssache C-190/95 zu entscheiden hat. Generalanwalt Fennelly hat dem Gerichtshof in jener Rechtssache vorge-

20 — Urteil in der Rechtssache C-221/89 (a. a. O., Randnr. 20).

21 — Urteil in der Rechtssache 205/84 (a. a. O., Randnr. 21; Hervorhebungen von mir). Damit stimmen auch die Schlußanträge von Generalanwalt Darmon in der Rechtssache 81/87 (Daily Mail and General Trust plc) überein, in denen er unter Hinweis auf die Feststellungen des genannten Urteils in der Rechtssache 205/84 ausgeführt hat: „Die Niederlassungsfreiheit kann auf zweierlei Weise verwirklicht werden. Einerseits können Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochterunternehmen gegründet werden; man spricht dann von Sekundärniederlassung" (Slg. 1988, 5500, Nr. 4). Vgl. auch das Urteil vom 27. September 1988 in der letztgenannten Rechtssache: „Eine Gesellschaft macht vom Niederlassungrecht im allgemeinen durch die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften Gebrauch" (Randnr. 17).

schlagen, dem Kriterium des gesetzlichen Sitzes des in den Niederlanden ansässigen Unternehmens den Vorzug zu geben [22] gegenüber dem des (in jenem Fall in Belgien liegenden) Ortes, an dem das Unternehmen eine Residualtätigkeit des Leasings von Personenkraftwagen betreibt. Für diese Schlußfolgerung stützte sich der Generalanwalt auf verschiedene Elemente der Rechtssache, darunter den Umstand, daß die niederländische Gesellschaft in Belgien keinen Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hatte, während die Leasingverträge für Personenkraftwagen in den Niederlanden geschlossen wurden und den Hauptbestandteil der von ihr angebotenen Dienstleistungen darstellten, wofür eine beträchtliche Organisation an Personal- und Sachmitteln vorgesehen war [23]. Welche Schlüsse können wir aus den Schlußanträgen des Generalanwalts in jener Rechtssache ziehen, die für die dem Gerichtshof heute vorliegende Frage von Interesse sein könnten? Ich meine denjenigen, daß wir es in unserem Fall mit einer festen Niederlassung im Vereinigten Königreich zu tun haben, wie sie in der gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift definiert ist.

28. Schließlich ist zu klären, in welchem Verhältnis die beiden in Artikel 26 Absatz 2 genannten Kriterien zueinander stehen. Unter Bezugnahme auf das Urteil Berkholz und weitere nachfolgende Urteile des Gerichtshofes habe ich zunächst ausgeführt, daß die feste Niederlassung nur hilfsweise zu berücksichtigen ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Anknüpfung an den Sitz des Unternehmens keine sinnvolle Lösung des steuerlichen Problems gestattet, sei es im Hinblick auf die Rechtfertigung der Belastung, die dem Steuerpflichtigen auferlegt wird, sei es im Hinblick auf die Bestimmung des Mitgliedstaats, der für die Besteuerung zuständig ist, da der Konflikt mit der Steuerhoheit anderer Länder der Gemeinschaft vermieden werden soll [24].

29. Es ist Sache des Gesetzgebers in jedem einzelnen Staat, festzulegen, wann das eine oder das andere der beiden Kriterien gilt. Dem Gerichtshof obliegt es, die Bedingungen zu erläutern und zu kontrollieren, unter denen die dem innerstaatlichen Recht überlassene Wahlmöglichkeit auszuüben ist. Somit richtet sich die Untersuchung der vorliegenden Rechtssache unmittelbar auf die Folgen, die sich aus dem Rückgriff auf das allgemeine Kriterium des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit ergeben könnten. Führt dies zu einem sinnvollen Ergebnis, wie es die Richtlinie anstrebt, so ist dieser Regel der Vorzug zu geben. Eine Berücksichtigung der anderen, den Ort der festen Niederlassung betreffenden Regel erübrigt sich dann.

30. Die Regierung des Vereinigten Königreichs möchte, ausgehend von den Schlußanträgen des Generalanwalts Mancini in der Rechtssache Berkholz, das Problem durch einen Rückgriff auf die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts im Bereich

22 — Schlußanträge vom 12. Dezember 1996 in der Rechtssache C-190/95 (ARO Lease BV).

23 — Schlußanträge (a. a. O., Nr. 21).

24 — Vgl. zuletzt Urteil des Gerichtshofes vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395, Randnrn. 16 und 17). Vgl. auch Schlußanträge des Generalanwalts Fennelly vom 28. November 1996 in der Rechtssache C-167/95 (Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s., Slg. 1997, I-1195, I-1197, Nr. 26).

der Steuern lösen [25]. Zu diesen gehört der Grundsatz, daß die Mehrwertsteuer an dem Ort zu erheben ist, an dem die Dienstleistung erbracht wird. Anhand dieser Feststellung und auch unter Berücksichtigung der Beziehungen zwischen der englischen Gesellschaft und dem Stammhaus kommt die Regierung des Vereinigten Königreichs zu dem Ergebnis, daß die DFDS Ltd eine Zweitniederlassung der DFDS A/S sei. Die Letztgenannte müsse daher für die von Harwich aus erbrachten Leistungen im Vereinigten Königreich der Besteuerung unterworfen werden.

31. Die DFDS kommt zum entgegengesetzten Ergebnis: Der Rückgriff auf das Kriterium des gesetzlichen Sitzes sei alles andere als unsinnig und ungerechtfertigt; das Kriterium des Niederlassungsorts führe hingegen zu Verwirrung, Kompetenzkonflikten und unnötigen Komplikationen beim Funktionieren des Mehrwertsteuersystems [26].

32. Aus den folgenden Gründen glaube ich, der von der Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragenen Ansicht folgen zu können. Auch ich bin der Meinung, daß die Anknüpfung an den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Fall nicht zu sinnvollen Ergebnissen führt. Die erste Folge wäre vielmehr, daß das gesetzliche Kriterium unbeachtet bliebe, wonach der Ort der Besteuerung tendenziell mit demjenigen übereinstimmen muß, an dem die Leistung gegenüber dem Verbraucher erbracht wird: Dies ist das grundlegende Kriterium. Das Mehrwertsteuersystem ist mit der größtmöglichen Anpassung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten anzuwenden. Ich hielte es nicht für angemessen, wenn das Hilfskriterium bei der Prüfung seiner möglichen Anwendung allzu mechanisch hinter das Kriterium des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit zurücktreten müßte.

33. Darüber hinaus würde die Anwendung des letztgenannten Kriteriums, wie es die dänische Gesellschaft will, in unserem Fall die Probleme eher schwieriger machen, als sie zu vereinfachen. Was wäre die Folge, wenn die Unternehmen dieses Sektors durch die Wahl ihres gesetzlichen Sitzes auch den Ort der Besteuerung der von ihnen ausgeführten Leistungen frei bestimmen könnten? Dies hätte störende Auswirkungen auf die Wettbewerbsfreiheit und andere, allgemeinere Rückwirkungen im Bereich der Wirtschaftstätigkeit.

Nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe g können die Mitgliedstaaten nämlich Befreiungen einräumen, und es liegt nahe, daß die Unternehmen sich dafür entscheiden, ihren Sitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats zu neh-

25 — In dieser Rechtssache eingereichte Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs (Nr. 24). Sie verweist auf Nr. 2 der Schlußanträge von Generalanwalt Mancini, der die Frage, welches der beiden *Haupt*kriterien des Artikels 9 im Fall fehlender Übereinstimmung zwischen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und einer festen Niederlassung anzuwenden sei, folgendermaßen beantwortete: „Dazu schweigt die Bestimmung, und ... auch die Begründung der Richtlinie [führt uns] 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" (Hervorhebung von mir).

26 — Nr. 21 der Erklärungen der DFDS.

men, der von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hat. Dänemark hat dies getan. In einem solchen Fall führt die Anwendung des Sitzkriteriums zu einer Verfälschung des Wettbewerbs zwischen Unternehmern, die auf demselben Markt tätig sind. Im vorliegenden Fall würden die in Großbritannien im Reisesektor Tätigen ungleich behandelt, je nachdem an welchem Ort sie ihren Sitz genommen haben. Einige von ihnen wären zur Zahlung von Mehrwertsteuer auf die erbrachten Leistungen verpflichtet, andere nicht.

34. Schließlich sind Wortlaut und Zweckbestimmung von Artikel 26 Absatz 2 zu untersuchen. Dem Betrachter kann die wahre Bedeutung des Umstands nicht entgehen, daß in Artikel 26 Absatz 2 Satz 2 ausdrücklich nicht nur ein, sondern zwei Kriterien aufgeführt sind. Der Gesetzgeber hat dies deshalb getan, weil er über den Fall des allgemeinen gesetzlichen Sitzes hinaus die Möglichkeit vorausgesehen hat, daß sich die Tätigkeit der Reisebüros verzweigt und die entsprechenden Leistungen an verschiedenen Orten im Gebiet der Gemeinschaft erbracht werden. Für diesen zweiten Fall führt das System der Richtlinie dazu, den Ort als Ort der Besteuerung anzusehen, an dem die Leistung konkret erbracht wird, und nicht denjenigen, an dem sich der Sitz des Unternehmens befindet. Das Kriterium der Niederlassung, von wo aus die Leistung „veranlaßt wird", tritt nur insoweit hinter das Sitzkriterium zurück, als dieses alternativ anzuwenden ist. Auch dabei handelt es sich aber um ein Hauptkriterium. Der Gesetzgeber hat es in keiner anderen Weise als das Sitzkriterium als für Besteuerungszwecke erheblich angesehen. Wäre dem nicht so, müßte die betreffende Vorschrift anders formuliert sein: Sie dürfte nur das Kriterium des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit enthalten, zumindest für die im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen; das Niederlassungskriterium dürfte demgegenüber nur für den Fall vorgesehen sein, daß die Leistungen innerhalb der Gemeinschaft erbracht werden, während sich der Sitz des Unternehmens außerhalb ihres Gebietes befindet [27]. Ich erinnere außerdem daran, daß die Entscheidung in der Rechtssache Berkholz unter gebührender Berücksichtigung des ihr zugrunde liegenden Sachverhalts zu lesen ist. Es ist nicht gerechtfertigt, ihre Tragweite durch eine Auslegung in dem Sinne zu erweitern, daß das Kriterium des Ortes der Niederlassung, von wo aus die Leistungen erbracht werden, immer nur residuale Bedeutung hat [28]. Eine solche Lösung stünde nicht im Einklang mit den die Gemeinschaftsregelung tragenden Grundsätzen.

27 — Darüber hinaus stimme ich der Kommission darin zu, daß die von der DFDS A/S vorgenommene Auslegung des Artikels 26 Absatz 2 nicht zutreffend sei. Ich bin nämlich der Auffassung, daß das eigentliche Ziel der Vorschrift, die verschiedenen Leistungen, aus denen die Tätigkeit des Reiseveranstalters besteht, zu steuerlichen Zwecken „zu einer Einheit zusammenzuführen", nicht, wie jedoch die dänische Gesellschaft in der Sitzung vorgetragen hat, in dem Sinne auf den Ort der Leistung zurückwirkt, daß es sich auch dabei um einen einzigen handeln müßte. Die beiden Regelungsgegenstände — derjenige der *Bestimmung der Leistungen*, die der Mehrwertsteuer unterliegen, und der andere des *Ortes*, an dem diese besteuert werden, — sind nämlich logisch voneinander unterschieden und sollten dies nach meiner Meinung auch bleiben. Erkennt man somit an, daß der Ort der Leistung derjenige ist, an dem sich die feste Niederlassung befindet, von wo aus die Leistung erbracht wird, so kann dies nach meiner Auffassung nicht, wie von der DFDS/AS in der Sitzung befürchtet, zu einer Aufspaltung oder Zersplitterung der steuerlichen Zuständigkeit führen. Eine solche Lösung würde vielmehr nur dazu führen, die Dienstleistung des Reiseveranstalters (als Ganzes betrachtet, wohlgemerkt) dort der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wo sie tatsächlich dem Verbraucher gegenüber erbracht wird.

28 — Vgl. P. Farmer und R. Lyal, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, S. 160: „The Berkholz judgment might be understood as expressing a reluctance on the part of the Court to refer to secondary establishments. The Court's words must, however, be read in the light of the circumstances of the case, in which a taxable person sought to escape the Community's tax jurisdiction by creating national establishments outside Community territory." Daraus ziehen die Verfasser folgenden Schluß: „It is submitted that, in a genuine case in which a supplier ... has several business establishments all capable of performing services, the most appropriate method of determining the place of supply for the purposes of Article 9(1) ... would be to identify the establishment of supplier whose resources were primarily used for supplying the service ..."

35. Mit diesen Grundsätzen ist die von der dänischen Gesellschaft vertretene Ansicht nicht zu vereinbaren, denn sie ist mit dem Fehler des Formalismus behaftet. Sie berücksichtigt nicht, daß die dieser Rechtssache zugrunde liegende wirtschaftliche Realität es rechtfertigt, die Tätigkeit eines Reisebüros dort der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wo die Leistungen erbracht werden.

Zudem läßt sich unser Fall nicht so lösen, wie es die dänische Gesellschaft vorgeschlagen hat, ohne sich in Widerspruch zu der Auslegungsmethode setzen, nach der meiner Ansicht nach der vorliegende Fall zu untersuchen ist. Bei der Wahl dieser Auslegungsmethode stütze ich mich auf die Ausführungen von Generalanwalt Darmon in den Schlußanträgen in der genannten Rechtssache Daily Mail. In jener Rechtssache ging es darum, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um von einem Sitz der Geschäftsleitung eines Unternehmens sprechen zu können. Der Generalanwalt gelangte zu folgendem Ergebnis: „Diese Bestimmung *kann aus keiner formellen juristischen Beurteilung folgen*, sie muß vielmehr eine Vielzahl von faktischen Elementen berücksichtigen, deren jeweilige Tragweite je nach Art der fraglichen Gesellschaft variieren kann" (Hervorhebung von mir) [29].

36. Im übrigen findet sich eine mittelbare, jedoch bezeichnende Bestätigung für die Richtigkeit dieses Ergebnisses darin, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber einer — später in den Vorschlag für eine Neunzehnte Richtlinie aufgenommenen — Stellungnahme des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer nicht gefolgt ist, in der erwogen wurde, Artikel 9 einen Absatz 4 anzufügen. Der neue Absatz hätte einen weiten Begriff der festen Niederlassung eingeführt, der jede Niederlassung eines Steuerpflichtigen umfaßt hätte, auch wenn in dieser „feste[n] Einrichtung eines Steuerpflichtigen ... *kein steuerbarer Umsatz getätigt wird*" [30].

37. Daß sich der Gesetzgeber gegen eine derartige Änderung von Artikel 9 entschieden hat, ist nach meiner Auffassung gerade damit zu erklären, daß man den substantiellen Charakter des Begriffes „feste Niederlassung" betonen wollte. Dieser Begriff ist typisch wirtschaftlicher Natur, wie die italienische Regierung in ihren Erklärungen hervorhebt. Er bezeichnet ausschließlich eine Niederlassung, von wo aus eine Leistung — dank hierfür bestimmter ausreichender Personal- und Sachmittel — erbracht werden kann und tatsächlich erbracht wird.

29 — Schlußanträge (a. a. O., Nr. 7; vgl. aber auch die anschließenden Erwägungen in Nr. 8).

30 — Vorschlag für eine Neunzehnte Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, von der Kommission dem Rat vorgelegt am 5. Dezember 1984 (ABl. C 347, S. 5; vgl. Artikel 1 Nr. 1 Buchstabe b; Hervorhebung von mir). Die Gesetzgebungsgeschichte dieses Änderungsvorschlags ist bei Farmer und Lyal, a. a. O., S. 158, nachzulesen.

Ergebnis

Aus den oben dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vom High Court of Justice vorgelegte Vorabentscheidungsfrage folgendermaßen zu antworten:

Hat ein Reiseveranstalter seine Zentrale im Mitgliedstaat A, erbringt jedoch Dienstleistungen in Form von Pauschalreisen durch Vermittlung einer im Mitgliedstaat B tätigen Gesellschaft, so unterliegen diese Dienstleistungen des Reiseveranstalters im Staat B der Mehrwertsteuer, sofern die Gesellschaft, die als Beauftragte tätig wird, keine Merkmale der Unabhängigkeit und der Selbständigkeit gegenüber dem Reiseveranstalter aufweist, sondern nur dessen Hilfsperson ist und wenn sie über eine Struktur verfügt, die die zur Erbringung der betreffenden Dienstleistungen geeigneten Personal- und Sachmittel umfaßt.