

Conclusions

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

M. POIARES MADURO

vom 27. Januar 2005(1)

Rechtssache C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd ,

RAL Ltd ,

RAL Services Ltd ,

RAL Machines Ltd

gegen

Commissioners of Customs & Excise

(Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice [England & Wales] [Chancery Division])

„Mehrwertsteuer – Sechste und Dreizehnte Richtlinie – Ort der Leistungserbringung – Mehrwertsteuer-Vermeidungssystem – Gesellschaft mit Sitz außerhalb der Gemeinschaft und andere Gesellschaften derselben Unternehmensgruppe mit Sitz in einem Mitgliedstaat – Vergnügungsarkaden – Bedeutung von ‚Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten‘ in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie – Bedeutung von ‚feste Niederlassung‘ in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie – Vorsteuererstattung“

Der High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (im Folgenden: High Court) ersucht den Gerichtshof um Vorabentscheidung über mehrere 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 (2) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) in ihrer geänderten Fassung und, in zweiter Linie, auch der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (im Folgenden: Dreizehnte Richtlinie) (3) .

1. Diese Fragen betreffen im Wesentlichen die Bestimmung des Ortes der Leistungserbringung, da in der beim High Court anhängigen Rechtssache eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat Geldspielautomatendienstleistungen für Verbraucher erbringt, ihren Sitz aber ausschließlich oder vor allem zur Vermeidung ihrer Mehrwertsteuerpflichtigkeit außerhalb der Gemeinschaft hat.

I – Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, die einschlägigen Rechtsvorschriften und die Vorlagefragen

2. Die RAL (Channel Islands) Ltd (im Folgenden: CI) ist eine Gesellschaft mit Sitz in Guernsey. Die RAL Ltd (im Folgenden: RAL), die RAL Services Ltd (im Folgenden: Services) und die RAL Machines Ltd (im Folgenden: Machines) sind Gesellschaften mit Sitz im Vereinigten

Königreich. Diese vier Gesellschaften sind Töchter der RAL Holdings Ltd (im Folgenden: Holdings), bei der es sich ebenfalls um eine Gesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich handelt. CI, RAL, Services, Machines und Holdings werden im Folgenden zusammen als „RAL Group“ bezeichnet. Diese Unternehmensgruppe ist im Geldspielgewerbe tätig. Ihre Haupttätigkeit ist der Betrieb von Geldspielautomaten.

3. Bis Oktober 2000 erbrachte RAL in ihr gehörenden oder von ihr gemieteten Räumlichkeiten im Vereinigten Königreich Geldspielautomatendienstleistungen. RAL gehörten die von ihr in ihren „Vergnügungsarkaden“ verwendeten Automaten, und sie besaß die für den Betrieb der Automaten und für die Räumlichkeiten erforderlichen Lizenzen. Sie stellte ihr eigenes Personal ein, auch wenn einige Dienstleistungen von unternehmensfremden Dritten erbracht wurden. Auf die Nettoeinkünfte aus den Spielautomatendienstleistungen wurde Mehrwertsteuer entrichtet.

4. Dem Streit im Ausgangsverfahren liegt ein Steuervermeidungssystem zugrunde, das die externen Steuerberater der RAL Group für die im Vereinigten Königreich von RAL betriebenen Geldspielautomaten entwickelt haben. Grundlage des Systems ist, dass der Ort der Erbringung der Geldspielautomatendienstleistungen wegen der Mehrwertsteuer außerhalb der Gemeinschaft liegen sollte, damit die RAL Group auf die Geldspielautomatendienstleistungen keine Mehrwertsteuer entrichten musste und ihr die Vorsteuer, mit der für sie erbrachte Leistungen belastet waren, erstattet wurde. Zu diesem Zweck wurde mit CI ein Dienstleister als Offshore-Tochtergesellschaft der Holdings geschaffen. CI wurde in Alderney als Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingetragen. Ihr Geschäftssitz befindet sich in Guernsey und besteht aus einem Büro, in dem drei Teilzeitgeschäftsführer und zwei Vollzeitbeschäftigte arbeiten. Als Teil des gleichen internen Umstrukturierungssystems wurden im Vereinigten Königreich zwei weitere Tochtergesellschaften der Holdings gegründet und eingetragen: die Machines und die Services. Gleichzeitig gingen CI, Services, Machines, RAL und Holdings eine Reihe von vertraglichen Vereinbarungen ein.

5. Gemäß diesen Vereinbarungen hat RAL die Räumlichkeiten gemietet, in denen die Geldspielautomaten aufgestellt sind, und besitzt die Lizenzen für den Betrieb der Vergnügungsarkaden. RAL hat CI das Recht eingeräumt, in diesen Räumlichkeiten Geldspielautomaten aufzustellen und zu betreiben. Außerdem gewährt sie der Allgemeinheit während der Öffnungszeiten Zugang zu den Räumlichkeiten und sorgt dafür, dass sie gereinigt, beheizt, belüftet und beleuchtet werden. Machines gehören alle von der RAL Group eingesetzten Geldspiel- und Geldwechselautomaten sowie alles Zubehör und alle Ersatzteile. Sie besitzt auch die für den Betrieb dieser Automaten erforderlichen Lizenzen. Gemäß einem Mietvertrag mit CI ist Machines für die Bereitstellung und Wartung der Automaten verantwortlich.

6. Die Tätigkeit von CI besteht darin, der Allgemeinheit die Benutzung der lizenzierten Geldspielautomaten zu ermöglichen, die CI von Machines in den Räumlichkeiten von RAL zur Verfügung gestellt werden. Um diese Tätigkeit durchzuführen, schloss CI für beinahe ihr gesamtes Alltagsgeschäft einen Subunternehmervertrag mit Services, einer anderen Tochtergesellschaft von Holdings, als alleiniger Vertragspartnerin. Infolge der internen Umstrukturierung der RAL Group ist diese Gesellschaft der Arbeitgeber aller Mitarbeiter der RAL Group, die für das Alltagsgeschäft in den Vergnügungsarkaden zuständig sind; das sind ungefähr 600 Beschäftigte. Die Aufgaben, die noch unmittelbar von CI mit ihren fünf Mitarbeitern in ihrem Büro in Guernsey wahrgenommen werden, beschränken sich im Wesentlichen auf die Buchhaltung und die Überwachung des sich aus den Automaten ergebenden Cash?Flow.

7. Aufgrund des oben beschriebenen Umstrukturierungssystems machte CI unter Berufung auf die Artikel 2, 4 und 9 der Sechsten Richtlinie geltend, dass Ort der Erbringung der Geldspielautomatendienstleistungen Guernsey sei und sie daher im Vereinigten Königreich nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Außerdem verlangte CI die Erstattung der Vorsteuer, die sie für die Dienstleistungen entrichtet hatte, die ihr die anderen Mitglieder der RAL Group nach den Artikeln 1 und 2 der Dreizehnten Richtlinie erbracht hatten.

8. Mit Entscheidung vom 28. August 2001 lehnten die Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners) die Anträge von CI ab, da sie der Ansicht waren, dass sie im

Vereinigten Königreich mehrwertsteuerpflichtig sei. Hilfsweise stellten sie fest, dass die von der RAL Group entwickelte Struktur als Rechtsmissbrauch anzusehen und daher nicht zu berücksichtigen sei. Nach ihrer Meinung wurden die Geldspielautomatendienstleistungen im Vereinigten Königreich daher weiterhin durch die Holdings erbracht.

9. CI, RAL, Machines und Services (im Folgenden: Klägerinnen) erhoben gegen die Entscheidung Klage beim VAT and Duties Tribunal London (im Folgenden: Tribunal). Das Tribunal entschied, dass CI die Geldspielautomatendienstleistungen von festen Niederlassungen im Vereinigten Königreich im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie aus erbracht habe. Im Hinblick auf die hilfsweisen Feststellungen der Commissioners ließ das Tribunal die Berufung mit der Begründung zu, dass CI die Dienstleistungen erbracht habe und dass die Lehre vom Rechtsmissbrauch nicht anwendbar sei. CI legte beim High Court Berufung gegen die Entscheidung des VAT Tribunal ein, und die Commissioners legten gegen die Entscheidung insoweit Anschlussberufung ein, als das Tribunal ihr Hilfsvorbringen zurückgewiesen hatte.

10. Die beschriebenen Vereinbarungen und die dem Gerichtshof vorgelegten Fragen sind nur unter Berücksichtigung bestimmter Vorschriften der Sechsten und der Dreizehnten Richtlinie vollständig zu verstehen.

11. Gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, der Mehrwertsteuer.

12. Nach Artikel 4 der Sechsten Richtlinie ist „Steuerpflichtiger“, „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“.

13. Außerdem sind nach Artikel 4 Absatz 2 „[d]ie in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten ... alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ...“.

14. In Bezug auf die Bestimmung des Ortes, an dem steuerbare Umsätze bewirkt werden, heißt es in Artikel 9 der Sechsten Richtlinie:

„(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.

(2) Es gilt jedoch

...

c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden:

–Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten,

...“

15. Außerdem sind bestimmte für den vorliegenden Fall maßgebliche Vorschriften der Dreizehnten Richtlinie zu berücksichtigen, insbesondere deren Artikel 1, der Folgendes bestimmt: „Im Sinne dieser Richtlinie gilt

1. als nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der in dem Zeitraum nach Artikel 3 Absatz 1 der vorliegenden Richtlinie in diesem Gebiet weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung – seinen Wohnsitz oder üblichen Aufenthaltsort gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum in dem in Artikel 2 genannten Mitgliedstaat keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat, ...

2. als Gebiet der Gemeinschaft die Gebiete der Mitgliedstaaten, in denen die Richtlinie 77/388/EWG Anwendung findet.“

16. Artikel 2 Absatz 1 der Dreizehnten Richtlinie bestimmt Folgendes:

„Unbeschadet der Artikel 3 und 4 erstattet jeder Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der nicht im

Gebiet der Gemeinschaft ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von andern Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Nummer 1 Buchstabe b) der vorliegenden Richtlinie bezeichnete Dienstleistungen verwendet werden.“

17. In diesem Zusammenhang hat der High Court beschlossen, dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1) Bezogen auf den vorliegenden Fall und

2) im Hinblick auf die 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, insbesondere die Artikel 2, 4 und 9, auf die Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, insbesondere die Artikel 1 und 2, und auf die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Wie ist der Ausdruck „feste Niederlassung“ in Artikel 9 der Sechsten Richtlinie auszulegen?

2. Welche Faktoren sind bei der Entscheidung zu berücksichtigen, ob die Geldspielautomatendienstleistungen vom Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft wie CI aus oder von festen Niederlassungen einer Gesellschaft wie CI aus erbracht werden?

3. Insbesondere:

a) Wenn der Geschäftsbetrieb einer Gesellschaft (A) unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles so strukturiert ist, dass ein verbundenes Unternehmen (B), dessen Geschäftssitz außerhalb des Gebietes der Gemeinschaft liegt, Geldspielautomatendienstleistungen erbringt und diese Struktur einzig dazu dient, A's Verpflichtung zur Zahlung von Mehrwertsteuer im Niederlassungsstaat zu beseitigen:

i) Können Geldspielautomatendienstleistungen als von einer festen Niederlassung in diesem Mitgliedstaat aus erbracht angesehen werden? Wenn ja,

ii) sind diese Geldspielautomatendienstleistungen als von der festen Niederlassung aus oder als vom Geschäftssitz von B aus erbracht anzusehen?

b) Wenn der Geschäftsbetrieb einer Gesellschaft (A) so strukturiert ist, dass unter den Umständen des vorliegenden Falles ein verbundenes Unternehmen (B) im Hinblick auf die Regeln über den Ort der Leistungserbringung beabsichtigt, Geldspielautomatendienstleistungen von einem Geschäftssitz außerhalb des Gebietes der Gemeinschaft zu erbringen, und in dem Mitgliedstaat, in dem A seinen Sitz hat, keine festen Niederlassungen hat, von denen aus die Leistungen erbracht werden, und diese Struktur nur dazu dient, A's Verpflichtung zur Zahlung von Mehrwertsteuer in diesem Staat zu beseitigen:

i) Sind die Rechtsgeschäfte zwischen B und verbundenen Unternehmen innerhalb des Mitgliedstaats (A, C und D) für Mehrwertsteuerzwecke als im Rahmen des Geschäftsbetriebs dieser Gesellschaften von diesen oder an diese erbrachte Leistungen anzusehen? Wenn nicht,

ii) welche Faktoren sind bei der Bestimmung des Erbringers der Geldspielautomatendienstleistungen zu berücksichtigen?

4. a) Gibt es einen Rechtsmissbrauchsgrundsatz, der (unabhängig von der Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinien) den in einem Fall der vorliegenden Art angestrebten Vorteil ausschließen kann?

b) Wenn ja, wie wirkt sich dieser Grundsatz unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles aus?

5. a) Welche Bedeutung ist gegebenenfalls der Tatsache beizumessen, dass A, C und D keine Tochterunternehmen von B sind und dass B die Unternehmen A, C und D weder rechtlich noch wirtschaftlich kontrolliert?

b) Wäre es für irgendeine der Antworten auf die vorstehenden Fragen erheblich, wenn die Art der Geschäftsführung von B am Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten außerhalb des Gebietes der Gemeinschaft für die Erbringung von Geldspielautomatendienstleistungen an Kunden notwendig wäre und weder A noch C, noch D solche Tätigkeiten durchführten?

18. Im Wesentlichen richtet der High Court drei Fragen an den Gerichtshof. Die erste betrifft das Problem, ob eine Gesellschaft wie CI, die ihre Betriebsstätte außerhalb des Mehrwertsteuergebiets der Gemeinschaft hat (4), aber Geldspielautomatendienstleistungen in einem Mitgliedstaat erbringt, diese Dienstleistungen von einer oder mehreren „festen Niederlassung(en)“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in diesem Mitgliedstaat aus erbringt. Falls diese Frage zu bejahen ist, stellt sich als zweite, ob der maßgebliche Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des „Ortes der Dienstleistung“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 der Ort ist, an dem der Dienstleistende „eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird“, oder ob der maßgebliche Anknüpfungspunkt vielmehr „der Ort [ist], an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit ... hat“.

19. Die letzte Frage stellt sich nur hilfsweise, wenn im vorliegenden Fall der Anknüpfungspunkt des Ortes, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, für anwendbar gehalten wird. Diese hilfsweise gestellte Frage, die in den vorliegenden Schlussanträgen nur geprüft werden wird, wenn die Prüfung der vorherigen Fragen eine weitere Untersuchung erforderlich macht, umfasst zwei rechtliche Aspekte: zum einen die Frage, ob Umsätze wie die, die zwischen CI und RAL, Services sowie Machines bewirkt wurden, als „Dienstleistungen“ charakterisiert werden können, die im Rahmen „wirtschaftlicher Tätigkeiten“ im Sinne der Sechsten Richtlinie erbracht wurden, so dass ein Dienstleistender mit einer von CI verschiedenen Identität sichtbar würde; zum anderen die Frage der Anwendung der Lehre vom Rechtsmissbrauch im Mehrwertsteuerrecht, wonach CI angeblich nicht geltend machen kann, im Vereinigten Königreich nicht mehrwertsteuerpflichtig zu sein (5).

II – Würdigung

20. Für die Beantwortung der Vorlagefragen ist es zunächst erforderlich, die Vorschriften des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung darzustellen. Dieser Artikel enthält verschiedene Kollisionsnormen, die die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten in Bezug auf die Erhebung von Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen vernünftig voneinander abgrenzen sollen. Diese Vorschriften bestimmen jeweils den Mitgliedstaat, der die ausschließliche Zuständigkeit für die Besteuerung einer Dienstleistung besitzt, und müssen daher einheitlich ausgelegt werden, um eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung, die sich aus unterschiedlichen Auslegungen ergeben könnte, zu verhindern (6).

21. Obwohl das nationale Gericht nicht die Frage einer möglichen Anwendbarkeit von Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie aufgeworfen hat, ist es vielleicht wichtig, sich mit dem Verhältnis zwischen den Absätzen 1 und 2 des Artikels 9 zu befassen, da es „Aufgabe des Gerichtshofes ist ..., alle Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts auszulegen, die die staatlichen Gerichte benötigen, um die bei ihnen anhängigen Rechtsstreitigkeiten zu entscheiden, auch wenn diese Bestimmungen in den dem Gerichtshof von diesen Gerichten vorgelegten Fragen nicht ausdrücklich genannt sind“ (7).

22. In Bezug auf das Verhältnis zwischen den Absätzen 1 und 2 des Artikels 9 hat der Gerichtshof festgestellt, dass „Artikel 9 Absatz 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte enthält, während in Absatz 1 insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt ist. Durch diese Bestimmungen sollen, wie sich aus Artikel 9 Absatz 3 – wenn auch nur für Sonderfälle – ergibt, Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden“ (8).

23. Schließlich handelt es sich bei Artikel 9 Absatz 1 im Hinblick auf die Spezialvorschriften des Artikels 9 Absatz 2 um einen „Auffangtatbestand“ (9), der allein aus pragmatischen Gründen der Vereinfachung (10) und der Vermeidung von Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Erbringung oder der Nutzung der Dienstleistung (11) Anknüpfungspunkte verwendet, die auf den Ort des Dienstleistenden hinweisen. Nach dem allgemeinen Grundsatz im Mehrwertsteuerrecht ist

die Mehrwertsteuer am Ort des Verbrauchs zu erheben. Aufgrund dessen ist es verständlich, dass der Gerichtshof in der Rechtssache Dudda festgestellt hat, 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“ (12) . Im Übrigen ist, wie Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Linthorst festgestellt hat, die Ansicht, dass „der Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 als Ausnahme von der allgemeinen Regel eng auszulegen ist“, durch nichts gerechtfertigt (13) .

24. Nach alledem muss der Gerichtshof logischerweise zunächst prüfen, ob die Geldspielautomatendienstleistungen im vorliegenden Fall durch Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c gedeckt sind. Nur wenn dies nicht der Fall ist, findet die Auffangregelung des Artikels 9 Absatz 1 Anwendung.

A – Der Begriff „Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c

25. Nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c gilt „als Ort der ... Dienstleistungen der Ort, an dem ... Tätigkeiten auf dem Gebiet ... der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten [tatsächlich bewirkt werden]“. Die portugiesische Regierung macht in ihren schriftlichen Erklärungen geltend, dass die Erbringung von Geldspielautomatendienstleistungen unter diese Regelung falle und daher unbeschadet der Auffangregelung des Artikels 9 Absatz 1 im Vereinigten Königreich mehrwertsteuerpflichtig sei.

26. Als sich die Verfahrensbeteiligten in der mündlichen Verhandlung zu dem Vorschlag der portugiesischen Regierung äußern sollten, konzentrierten sie sich im Wesentlichen auf die Charakterisierung von Geldspielautomatendienstleistungen als Unterhaltung im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c. Nach Ansicht der Klägerinnen fallen Geldspielautomaten aus zwei wesentlichen Gründen nicht unter den Begriff der Unterhaltung im Sinne dieses Artikels. Erstens stelle die Bereitstellung von Geldspielautomaten keine Unterhaltung durch ein Unterhaltungsunternehmen dar. Der Kunde oder die Kundin unterhalte sich sozusagen selbst, indem er den Geldspielautomaten weitgehend so benutze, wie jemand ein Mobiltelefon benutze. Zweitens sei die Erwartung des Spielers, Geld zu gewinnen, kein typisches Merkmal von Unterhaltung. Meines Erachtens können diese Argumente Geldspielautomaten, wie sie CI in den Vergnügungsarkaden im Vereinigten Königreich zur Verfügung stellt, nicht vom Begriff „Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c ausklammern.

27. Wie die Kommission sowohl in ihren schriftlichen Erklärungen als auch in der mündlichen Verhandlung ausführte, hat der Gerichtshof in der Rechtssache Berkholz, in der es um Geldspielautomaten auf Fährschiffen ging, bekanntlich festgestellt, dass die „Geldspielautomaten ... der Unterhaltung der Passagiere dienen sollen“ (14) . In der vorliegenden Rechtssache haben die Geldspielautomaten, die auch als „Automaten in Vergnügungsarkaden zur Vergnügung mit Preisen“ bezeichnet werden, ebenfalls den Zweck, ihre Benutzer zu unterhalten.

28. Der Hauptzweck der Tätigkeit sollte meines Erachtens entscheidend für die Charakterisierung einer bestimmten Tätigkeit als „Unterhaltung“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c sein (15) . Welchen anderen Zweck kann ein Geldspielautomat haben außer dem, den Spieler durch die Chance zufallsabhängiger Gewinne oder Verluste zu unterhalten? Die Klägerinnen haben hierzu nichts vorgetragen (16) . Der Hauptzweck von Geldspielautomaten besteht sicher nicht darin, dass die Spieler damit ihren Lebensunterhalt verdienen können. Außerdem ist der eventuelle Ärger eines Spielers, wenn er verliert, anstatt zu gewinnen, gerade ein wesentliches Merkmal dieser Art von Unterhaltung. Geld zu gewinnen oder zu verlieren ist in diesem Fall ein Teil dieser im Glücksspiel verkörperten Art von Unterhaltung (17) . Aufgrund dieser Erwägungen liegt das Vorbringen der Klägerinnen, dass Unterhaltung eine Form der tatsächlichen individuellen Leistung durch den anbietenden Künstler erfordert, neben der Sache. Jeder Geldspielautomat ist ein mechanisches Gerät des Betreibers, das aufgrund seiner Programmierung die physische Leistung einer natürlichen Person ersetzt, die dem Kunden gegenübersteht und aufs Geratewohl Spielkarten austeilt. Ein solcher Ersatz wirkt sich nicht auf

den Unterhaltungswert der Tätigkeit des Automaten für den Kunden aus. Ich vermag auch nicht zu erkennen, wie die Tatsache, dass es sich bei den vom Geldspielautomaten ausgegebenen Preisen nicht um Medaillen oder die Aufnahme des Namens des Gewinners in eine Bestenliste, sondern um Geld handelt, den im Wesentlichen unterhaltenden Charakter eines Geldspielautomaten verändern kann.

29. Abgesehen von den eben behandelten Argumenten der Klägerinnen wurde in der mündlichen Verhandlung nichts weiter vorgetragen, was für den Ausschluss der in der Bereitstellung von Geldspielautomaten bestehenden Tätigkeit vom Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c spräche (18) . Ebenso wie die Kommission kann ich keine vorrangigen Zweckmäßigkeitsgründe für den Ausschluss der hier in Rede stehenden Tätigkeiten von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c erkennen. Dagegen sehe ich vor allem klare Vorteile, die für eine Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c auf den vorliegenden Fall sprechen. Die in dieser Vorschrift beschriebenen Dienstleistungen knüpfen gerade deshalb an den Ort an, an dem sie erbracht werden, weil dieser unschwer physisch bestimmt werden kann und mit dem Ort des Verbrauchs zusammenfällt (19) . Die Anwendung des Anknüpfungspunkts des Ortes, an dem die Tätigkeiten bewirkt werden, stimmt außerdem weit eher mit dem allgemeinen Grundsatz überein, dass die Mehrwertsteuer am Ort des Verbrauchs zu erheben ist (20) . Sofern die Bestimmung des Ortes, an dem die Tätigkeiten ausgeführt (und verbraucht) werden, wie im vorliegenden Fall, keine Schwierigkeiten bereitet, ist ein Rückgriff auf den Auffangtatbestand des Artikels 9 Absatz 1 nicht gerechtfertigt (21) .

30. Die Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c bietet im vorliegenden Fall einen Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Leistung, der bei weitem klarer und einfacher anzuwenden ist als der des Artikels 9 Absatz 1. Wie wir sehen werden, bedarf dieser Auffangtatbestand einer umfangreichen Besprechung (deren Ausgang offen ist) in Bezug auf die Frage, ob eine bestimmte Gesellschaft eine feste Niederlassung an dem Ort hat, an dem sie die Dienstleistungen erbringt, und, wenn dies der Fall ist, ob eine solche feste Niederlassung Vorrang vor dem Ort hat, an dem sie den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Die Erfordernisse der Rechtssicherheit sprechen sicher nicht dafür, sich für den beschwerlicheren Weg zur Bestimmung des Ortes der Geldspielautomatendienstleistung zu entscheiden, wenn eine einfachere und logischere Alternative zur Verfügung steht, die außerdem dem allgemeinen Grundsatz der Erhebung der Mehrwertsteuer am Ort des Verbrauchs besser gerecht wird.

31. Zudem hätte die Anwendung der an den Ort des Dienstleistenden anknüpfenden Regelung auf den vorliegenden Fall unerwünschte Folgen in Form von Wettbewerbsverzerrungen und der Verlagerung des Geschäftssitzes dieser Dienstleistenden (22) . Obwohl solche Dienstleistungen für Endverbraucher in einem Mitgliedstaat erbracht und dort von ihnen genossen würden, unterlägen sie tatsächlich dem Mehrwertsteuersystem des Staates des Dienstleistenden. Dies wäre ein Anreiz für solche Dienstleister, ihren Geschäftssitz in Steueroasen zu verlegen. Tatsächlich würde entweder bei Dienstleistenden, die ihren Sitz außerhalb des Mehrwertsteuergebiets der Gemeinschaft haben, keine Steuer erhoben oder Leistungen, die außerhalb dieses Gebietes erbracht oder verbraucht wurden, würden innerhalb der Gemeinschaft besteuert.

32. Schließlich möchte ich darauf hinweisen, dass die Anwendung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c im vorliegenden Fall nicht mit dem Urteil Dudda unvereinbar ist. In der mündlichen Verhandlung nahm keiner der Verfahrensbeteiligten einen solchen Widerspruch wahr (23) , und auch ich vermag einen solchen nicht zu erkennen. In Randnummer 23 des Urteils Dudda hat der Gerichtshof festgestellt, dass „Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie als ganzer ... eine Sonderregelung für Dienstleistungen einführen [will], die *zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen* erbracht werden und deren Kosten in den Preis der Waren eingehen“ (24) . Diese Feststellung des Gerichtshofes ist jedoch im Licht des besonderen Sachverhalts in der Rechtssache Dudda zu verstehen, in der es ausschließlich um Steuerpflichtige ging. Die dort zu beurteilende Leistung wurde ausschließlich zwischen Steuerpflichtigen erbracht, aber weder eine wörtliche noch eine teleologische Auslegung der Sechsten Richtlinie lässt den Schluss zu, dass Artikel 9 Absatz 2

Buchstabe c auf Unterhaltungsdienstleistungen eines Steuerpflichtigen gegenüber einem Endverbraucher *nicht anwendbar* wäre.

33. Wenn also eine Gesellschaft wie CI in einem Mitgliedstaat mittels Geldspielautomaten, die sie dort mietet und betreibt, für Kunden dort Geldspielautomatendienstleistungen erbringt, ist dies als das tatsächliche Bewirken von Unterhaltungsdienstleistungen in diesem Mitgliedstaat im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie anzusehen. Die Anwendung des Auffangtatbestands des Artikels 9 Absatz 1 ist daher im vorliegenden Fall abzulehnen.

B – Die Anwendbarkeit von Artikel 9 Absatz 1

34. Wenn der Gerichtshof Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c im Ausgangsverfahren für unanwendbar halten sollte, ist auf die Regelung des Artikels 9 Absatz 1 zurückzugreifen, wonach als der Ort der Leistung der Ort anzusehen ist, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird.

35. Nach dem Wortlaut des Artikels 9 Absatz 1 sind die beiden Anknüpfungspunkte der „festen Niederlassung“ und des „Ortes, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat“, voneinander unabhängig (25). Jedenfalls bietet Artikel 9 Absatz 1 keinen Anhaltspunkt dafür, wie diese beiden Anknüpfungspunkte in den Fällen, in denen sie nicht zum selben Ort führen, oder in schwierigen Fällen, in denen – wie im vorliegenden Fall – nur einer dieser Anknüpfungspunkte zu einem Ort außerhalb des Mehrwertsteuergebiets der Gemeinschaft führt, miteinander in Einklang zu bringen sind.

36. In welchem Verhältnis diese beiden Anknüpfungspunkte, die sich nach dem Wortlaut des Artikels 9 Absatz 1 gegenseitig ausschließen, zueinander stehen, ist durch die Rechtsprechung geklärt worden. Nach der Feststellung, dass durch Artikel 9 allgemein „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 Einnahmen verhindert werden“ (26) sollen, führte der Gerichtshof in der Rechtssache Berkholz aus, dass „[n]ach Artikel 9 Absatz 1 ... 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“ (27).

37. Diese Auslegung, dass die „feste Niederlassung“ unter den beschriebenen Voraussetzungen gegenüber dem „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ als subsidiärer Anknüpfungspunkt anzusehen ist, wurde später vom Gerichtshof in den Urteilen Faaborg-Gelting Linien (28), ARO Lease (29) und DFDS (30) bestätigt.

38. Die Definition des Begriffes „Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat“ bereitet keine weiteren Schwierigkeiten (31). Dasselbe gilt für die Anwendung dieses Begriffes auf den vorliegenden Fall, in dem am tatsächlichen Geschäftssitz von CI auf Guernsey, d. h. außerhalb des Mehrwertsteuergebiets der Gemeinschaft, kein Zweifel besteht.

C – Der Begriff der „festen Niederlassung, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird“, im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie

39. Probleme treten bei der Auslegung des Begriffes der „festen Niederlassung“ auf. In der Rechtssache Berkholz hat der Gerichtshof die maßgeblichen Kriterien für die Auslegung dieses Begriffes in der Weise bestimmt, dass eine Dienstleistung nicht als an einer festen Niederlassung im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 erbracht anzusehen ist, wenn die Niederlassung nicht „aufgrund des ständigen Zusammenwirkens der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen persönlichen und Sachmittel einen zureichenden Mindestbestand aufweist“ (32). Der Gerichtshof ist daher in der Rechtssache Berkholz zu dem Ergebnis gekommen, dass „[d]ie Einrichtung von Spielautomaten auf einem Seeschiff, die von Zeit zu Zeit gewartet werden, ... keine ... [feste] Niederlassung darstellen [kann]“ (33). Der Umstand, dass festangestelltes Personal für die Erbringung der Geldspielautomatendienstleistung an Bord der Schiffe gänzlich

gefehlt hat, war ein entscheidendes Kriterium für die Ablehnung einer „festen Niederlassung“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 1.

40. Jedenfalls hat der Gerichtshof nur verlangt, dass die Niederlassung einen „Mindestbestand“ an Mitteln aufweist, und *nicht mehr und nicht weniger* als das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung der Dienstleistungen „erforderlichen“ Mittel gefordert. Er hat nicht das ständige Zusammenwirken an einem bestimmten Ort von *allen* möglichen persönlichen und Sachmitteln, *über die der Dienstleistende selbst verfügt*, zur Voraussetzung einer festen Niederlassung des Dienstleistenden an diesem Ort gemacht. Meines Erachtens kommt das der *Festlegung von Mindestkriterien* für die Qualifizierung eines bestimmten Sachverhalts als „feste Niederlassung“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 gleich, die der Gerichtshof insbesondere in den Rechtssachen ARO Lease und DFDS angewandt und weiterentwickelt hat.

41. In der Rechtssache ARO Lease ging es um die Tätigkeit der Autovermietung an Kunden in Belgien durch eine niederländische Gesellschaft. Die einzige personelle Vertretung der niederländischen Gesellschaft in Belgien bestand in unabhängigen Vermittlern, die bloß den Kontakt zwischen den Kunden und ARO Lease herstellten. Diese unabhängigen Vermittler waren nicht weiter am Abschluss oder der Durchführung der Mietverträge beteiligt, die in den Niederlanden, wo ARO Lease ihren Geschäftssitz hatte, vorbereitet und unterzeichnet wurden. Außerdem verfügte, wie der Gerichtshof hervorgehoben hat, die niederländische Autovermietungsgesellschaft in Belgien „weder über ein Büro noch über Stellplätze für die Fahrzeuge“ (34). In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof ausgeführt, dass „... eine Leasinggesellschaft[, wenn sie] in einem Mitgliedstaat *weder* über eigenes Personal *noch* über eine Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit verfügt, in deren Rahmen Verträge abgefasst *oder* Entscheidungen über die Geschäftsführung getroffen werden können, ... keine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat [hat]“ (35).

42. In der Rechtssache DFDS folgte der Gerichtshof der Linie dieser Rechtsprechung, obwohl er in manchen Punkten detailliertere Ausführungen gemacht hat, auf die ich kurz eingehen möchte. In diesem Fall trat eine britische Tochtergesellschaft einer dänischen Gesellschaft im Vereinigten Königreich als Handelsvertreterin für ihre Muttergesellschaft auf und verkaufte von dieser organisierte Pauschalreisen. Der Gerichtshof war der Meinung, dass die britische Tochtergesellschaft eine feste Niederlassung der dänischen Muttergesellschaft ist. Er begründete dieses Ergebnis damit, dass der Umstand, dass „die Geschäftsräume der englischen Tochtergesellschaft, die eine eigene juristische Rechtspersönlichkeit besitzt, dieser gehören und nicht der DFDS, allein nicht aus[reicht], um festzustellen, dass diese von jener tatsächlich unabhängig ist. Im Gegenteil ergibt sich aus den Angaben im Vorlagebeschluss, insbesondere daraus, dass die DFDS das gesamte Gesellschaftskapital ihrer Tochtergesellschaft hält, sowie aus verschiedenen Vertragspflichten, die dieser von ihrer Muttergesellschaft auferlegt wurden, dass die im Vereinigten Königreich niedergelassene Gesellschaft als bloße Hilfsperson der DFDS handelt“ (36). Die englische Tochtergesellschaft erfüllte die Merkmale einer „festen Niederlassung“ gemäß den Berkholz-Kriterien insofern, als sie „den ... Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln [aufwies]“ (37).

43. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache DFDS ausdrücklich betont hat, „stellt die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar“ (38). Meines Erachtens ist im vorliegenden Fall eine Würdigung vorzunehmen, die insbesondere auf die tatsächliche wirtschaftliche und geschäftliche Realität des Falles eingeht.

44. In dieser Hinsicht und mit Blick auf die oben genannte Rechtsprechung ist, wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, offensichtlich klar, dass im vorliegenden Fall die Geldspielautomatendienstleistungen der in den oben beschriebenen Vergnügungsarkaden aufgestellten Automaten von festen Niederlassungen im Vereinigten Königreich aus erbracht werden. Insofern schließe ich mich der von der irischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen vertretenen Meinung an, dass die äußere Wahrnehmung der Kunden eine entscheidende Rolle spielt. Im vorliegenden Fall sind die Geldspielautomaten

dauerhaft in Räumlichkeiten aufgestellt, die einzig dazu bestimmt sind, durch Ausnutzung des Geschäftskonzepts der „Vergnügungsarkaden“ eine einzigartige, ansprechende Umgebung für Spieler zu schaffen. Solche Räumlichkeiten haben, wie jeder andere Geschäftsbetrieb, feste Öffnungszeiten, und es gibt Mitarbeiter, die sich jederzeit um die Kunden, die Räumlichkeiten und die Automaten kümmern.

45. Insbesondere ist die Anwesenheit dieses Personals wichtig für die Unterscheidung der vorliegenden Rechtssache von der Sachlage im Fall Berkholz. Diese dauernde Anwesenheit von Personal in den Räumlichkeiten verleiht den Geldspielautomatendienstleitungen von CI in den Vergnügungsarkaden Beständigkeit und spricht dafür, dass eine solche Leistung von „festen Niederlassungen“ im Vereinigten Königreich aus erbracht wird. Außerdem, was sehr wichtig ist, befinden sich diese festen Niederlassungen nicht auf Seeschiffen, die von einem Land zum anderen fahren, was die Entscheidung rechtfertigen könnte, dass der Geschäftssitz des Dienstleistenden im Mehrwertsteuergebiet der Gemeinschaft liegt.

46. Im vorliegenden Fall stellt sich daher nicht die Frage, ob die Geldspielautomatendienstleistungen an festen Niederlassungen im Vereinigten Königreich erbracht werden, sondern, ob solche festen Niederlassungen als *festen Niederlassungen von CI* im Vereinigten Königreich anzusehen sind.

47. Die Regierung des Vereinigten Königreichs, die irische Regierung und die Kommission sind der Auffassung, dass CI feste Niederlassungen im Vereinigten Königreich *hat*. CI dagegen trägt vor, dass ihre Präsenz im Vereinigten Königreich sich auf die gemieteten Geldspielautomaten beschränke, die in den Räumlichkeiten betrieben würden, in denen sie sie zur Erbringung der Geldspielautomatendienstleistungen aufstellen dürfe. Nach diesem Hauptargument müsste CI *selbst* über alle erforderlichen persönlichen *und* Sachmittel verfügen, um eine feste Niederlassung im Vereinigten Königreich zu haben. Ich bin anderer Ansicht. Im Hinblick auf diese zentrale Frage, über welche Mittel CI im Vereinigten Königreich verfügen muss, um die bestehenden festen Niederlassungen als *ihre* Niederlassungen zu qualifizieren, sind die Rechtssachen ARO Lease und DFDS ausgesprochen aufschlussreich.

48. Bekanntermaßen hat der Gerichtshof in der Rechtssache ARO Lease entschieden, dass ein Dienstleistender schon dann eine „feste Niederlassung“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 hat, wenn er „in einem Mitgliedstaat [ent]weder über eigenes Personal ... [oder] über eine Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit verfügt, in deren Rahmen Verträge abgefasst ... werden können“. Es ist nicht absolut unerlässlich, dass das Personal in den Vergnügungsarkaden von CI angestellt ist, um die bestehenden festen Niederlassungen als Niederlassungen von CI anzusehen. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, ändert sich außerdem die erforderliche „Struktur“ zwangsläufig je nach betroffenem Sektor.

49. In der Rechtssache DFDS hatte die im Vereinigten Königreich tätige Gesellschaft eine eigene, von der dänischen Muttergesellschaft unabhängige Rechtspersönlichkeit, obwohl sie eine Tochtergesellschaft war. Im vorliegenden Fall sind die Schwestergesellschaften von CI ebenfalls von ihr unabhängige Rechtssubjekte. Nichtsdestotrotz war der Gerichtshof in der Rechtssache DFDS der Meinung, dass die englische Tochtergesellschaft einer festen Niederlassung der dänischen Gesellschaft im Vereinigten Königreich gleichzusetzen war. Die dänische Gesellschaft *selbst* hatte im Vereinigten Königreich keine Angestellten und besaß dort keine Räumlichkeiten (39). Sie verfügte jedoch aufgrund vertraglicher Vereinbarungen mit der englischen Tochtergesellschaft, die als ihre Bevollmächtigte auftrat, über die persönlichen und Sachmittel, um *ihre* Reiseleistungen im Vereinigten Königreich zu erbringen. Der Gerichtshof hat entschieden, dass „die im Vereinigten Königreich niedergelassene Gesellschaft als bloße Hilfsperson der DFDS handelt“ (40).

50. Meiner Ansicht nach ist der vorliegende Fall sogar noch einfacher, so dass auf ein etwaiges Abhängigkeitsverhältnis zwischen CI und ihren Schwestergesellschaften nicht eingegangen zu werden braucht. Anders als die englische Tochtergesellschaft DFDS gegenüber ihrer dänischen Muttergesellschaft führen Services und ihre Angestellten ebenso wie Machines und andere

unabhängige Dienstleistende im Hinblick auf die Geldautomatendienstleistungen lediglich Hilfsaufgaben für CI aus.

51. In der vorliegenden Rechtssache ist eine grundlegende Unterscheidung zwischen zwei Arten von Mitteln vorzunehmen: Auf der einen Seite gibt es die Mittel, über die an einem bestimmten Ort zwangsläufig unmittelbar der Dienstleistende bestimmen können muss, damit eine feste Niederlassung dort als *seine* angesehen werden kann; auf der anderen Seite gibt es Mittel, bei denen, selbst wenn sie einer Niederlassung den Charakter einer festen Niederlassung verleihen, die Tatsache, dass der Dienstleistende nicht unmittelbar über sie bestimmen kann, nichts daran ändert, dass die bestehende feste Niederlassung tatsächlich dem Dienstleistenden gehört. Bei den Erstgenannten handelt es sich um Mittel, die unmittelbar mit der Erbringung gerade der fraglichen Dienstleistung zusammenhängen, nämlich in Bezug auf den Abschluss und die Durchführung der für die Leistungserbringung erforderlichen Verträge mit den Kunden. Lediglich über diese Mittel muss der Dienstleistende unmittelbar bestimmen können, damit eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, tatsächlich als *seine* im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 angesehen werden kann.

52. Tatsächlich ergäben sich absurde Ergebnisse, wenn man, wie CI im vorliegenden Fall, verlangen würde, dass *alle* Personen, deren Anwesenheit ein wichtiges Kriterium für die Qualifizierung einer Niederlassung als feste Niederlassung im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 ist, vom Dienstleistenden angestellt oder unmittelbar von ihm abhängig sein müssen. Man denke z. B. nur an eine Niederlassung, bei der allein das Wachpersonal die Schlüssel hat und die Räumlichkeiten zu festen Zeiten öffnen und schließen muss. Solche Personen sind sicher unerlässlich, um sicherzustellen, dass die Niederlassung nicht nur mit Unterbrechungen betrieben wird. Sie sind als persönliche Mittel anzusehen, deren ständige Anwesenheit erforderlich ist, damit die Dienstleistungen in der Niederlassung erbracht werden können und die Niederlassung zu einer festen Niederlassung wird. Jedenfalls wäre es sicherlich unannehmbar, dass eine solche Niederlassung ihren Charakter einer festen Niederlassung *des Dienstleistenden* dadurch verlöre, dass dieser die Tätigkeit des Sicherheitsdienstes in der Niederlassung auf einen unabhängigen Sicherheitsdienst verlagert.

53. Nach den Angaben des nationalen Gerichts führt das Personal in den Vergnügungsarkaden hauptsächlich praktische Aufgaben durch, etwa das Abspielen von Musik, die Versorgung der Kunden mit Erfrischungen und Wechselgeld, das Leeren der Geldkassetten in den Automaten, das Bezeugen größerer Auszahlungen, die Gewährleistung von Sicherheit, die Durchführung von Wartungen usw. Solche Tätigkeiten, die Services, Machines und andere Dienstleistende für CI erbringen, sind meines Erachtens Hilfstätigkeiten in Bezug auf die hier untersuchten Geldspielautomatendienstleistungen.

54. Tatsächlich ist das Personal in den Vergnügungsarkaden nicht unmittelbar am Abschluss der Geldspielverträge zwischen CI und den Kunden beteiligt (41). Den Leistungen in diesem spezifischen Bereich der Geldspielautomatendienstleistungen liegen einzelne Verträge zwischen dem jeweiligen Kunden und CI zugrunde, die unmittelbar durch die Geldspielautomaten selbst zustande kommen. Diese Verträge werden jedes Mal, wenn ein Kunde eine Münze in einen von CI betriebenen Geldspielautomat einwirft, vollständig im Vereinigten Königreich geschlossen und durchgeführt (42). Trifft diese Beurteilung zu, so ermöglichen es die von CI gemieteten und betriebenen Automaten als mechanische Geräte diesem Unternehmen, die Geldspielautomatendienstleistungen unmittelbar dem einzelnen Kunden im Vereinigten Königreich zu erbringen (43). In diesem besonderen Tätigkeitsbereich sind die Geldspielautomaten die entscheidende und einzige Struktur in den „Vergnügungsarkaden“, über die CI unmittelbar bestimmen können muss, damit jede dieser „Vergnügungsarkaden“, in der sie ihre Geldspielautomaten aufgestellt hat, als eine feste Niederlassung von CI angesehen werden kann.

55. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen und im Gegensatz zur Ansicht von CI stellen die von ihr in Guernsey tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten kein entscheidendes Merkmal der dem einzelnen Kunden erbrachten Geldspielautomatendienstleistungen dar, die im Vereinigten Königreich automatisch durch jeden von CI dort gemieteten und betriebenen Automaten bewirkt

werden. Die Klägerinnen weisen in ihren schriftlichen Erklärungen darauf hin, dass Artikel 9 Absatz 1 auf den Standort des Dienstleistenden abstellt. Sie lassen jedoch außer Acht, dass CI auf diesem Tätigkeitsfeld als Erbringer von Geldspielautomatendienstleistungen tatsächlich im Gebiet des Vereinigten Königreichs auftritt, wo sie durch die von ihr betriebenen Automaten unmittelbar mit jedem Kunden Geldspielverträge abschließt und durchführt, wobei die Hilfstätigkeiten hierzu vertraglich mit anderen Gesellschaften vereinbar sind. Insofern hat CI im Vereinigten Königreich eine Struktur, die ihr „die autonome Erbringung der fraglichen Dienstleistungen ermöglicht“ (44) .

56. Nach alledem verfügt eine Gesellschaft wie CI, die unter Umständen wie den vorliegenden unmittelbar gegenüber Kunden Geldspielautomatendienstleistungen durch Geldspielautomaten erbringt, die von ihr gemietet und in Räumlichkeiten im Vereinigten Königreich betrieben werden, wobei sie für die Hilfstätigkeiten, die erforderlich sind, um die Leistungen dauerhaft zu erbringen, Hilfspersonal einsetzt, das von Drittunternehmen auf sie verlagert wurde, im Vereinigten Königreich über eine Geschäftsstruktur, die den erforderlichen Mindestbestand an Mitteln aufweist, um dort selbst als eine „feste Niederlassung“ im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie angesehen zu werden.

D – Die Wahl zwischen „dem Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat“, und dem Ort, an dem der Dienstleistende eine „feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird“, im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie

57. Nachdem ich zu dem Ergebnis gekommen bin, dass CI feste Niederlassungen im Vereinigten Königreich hat, ist nun zu entscheiden, ob dieser Anknüpfungspunkt dem Geschäftssitz vorgeht. In dieser Hinsicht hat der Gerichtshof entschieden, dass „nach Artikel 9 Absatz 1 ... der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, ein vorrangiger Anknüpfungspunkt [ist]. Die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung, von wo 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“ (45) . Im vorliegenden Fall gibt es keinen solchen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat. Daher bleibt die Frage, ob die Anknüpfung an den Geschäftssitz zu „steuerlich sinnvollen“ Ergebnissen führen würde.

58. Sicher ist zu berücksichtigen, dass es „[i]nsoweit ... Sache der Finanzbehörden eines jeden Mitgliedstaats [ist], im Rahmen der durch die Sechste Richtlinie eingeräumten Wahlmöglichkeiten zu bestimmen, welches der steuerlich zweckdienlichste Anknüpfungspunkt für eine bestimmte Dienstleistung ist“ (46) . Außerdem hat Generalanwalt La Pergola hierzu im Einklang mit dem Vorstehenden ausgeführt, dass es „[d]em Gerichtshof obliegt, die Bedingungen zu erläutern und zu kontrollieren, unter denen die dem innerstaatlichen Recht überlassene Wahlmöglichkeit auszuüben ist“ (47) . Daher sind die nationalen Behörden durch nichts daran gehindert, den Anknüpfungspunkt der festen Niederlassung anzuwenden, wenn die Wahl des Geschäftssitzes nicht zu sinnvollen Ergebnissen führen würde. Soweit sich im vorliegenden Fall ein solches sinnloses Ergebnis ergeben könnte, sollten die Behörden berechtigt sein, an den Ort der festen Niederlassung anzuknüpfen statt an den Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

59. Als der Gerichtshof die Kriterien für die Entscheidung festgelegt hat, ob die Anknüpfung an den Geschäftssitz zu einem Ergebnis führt, das steuerlich nicht sinnvoll ist, hat er eine im Voraus festgelegte Untersuchung der Folgen sowie eine Prüfung dieser Folgen im Hinblick auf die Mehrwertsteuer verlangt. In der Rechtssache Berkholz musste dieses Kriterium nicht angewandt werden, weil die Geldspielautomaten an Bord der Fährschiffe vor allem keine festen Niederlassungen im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 waren.

60. Dagegen wurde in der Rechtssache DFDS geprüft, ob die Ergebnisse steuerlich sinnvoll sind. Der Gerichtshof hielt es nicht für steuerlich sinnvoll, wenn man die Dienstleistungen, die eine Gesellschaft durch Unternehmen erbringt, die für sie in einem Land tätig sind, so behandelte, als würden die Leistungen von dem anderen Land aus erbracht, in dem der Reiseveranstalter den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. „Die systematische Anknüpfung an den Sitz der

wirtschaftlichen Tätigkeit könnte im Übrigen zu Wettbewerbsverzerrungen führen, da sie für Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat tätig sind, ein Anreiz sein könnte, ihren Sitz in der Absicht, der Besteuerung zu entgehen, im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu nehmen, der von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die betreffenden Leistungen weiterhin von der Mehrwertsteuer zu befreien“ (48) .

61. Ich möchte betonen, dass der Gerichtshof bereits in der Rechtssache Berkholz entschieden hat, dass die Automaten an Bord keine feste Niederlassung darstellen können, „vor allem dann nicht, wenn der ständige Sitz des Betreibers dieser Automaten einen steuerlich brauchbaren Anknüpfungspunkt liefert“ (49) . Dieser Ansatz wurde auch in der Rechtssache Faaborg-Gelting Linien verfolgt, in der es um die Bestimmung des Ortes der Erbringung von Restaurationsdienstleistungen auf einem Fährschiff ging, das zwischen Deutschland und Dänemark verkehrte. Obwohl die nach der Rechtssache Berkholz erforderlichen persönlichen und Sachmittel dauernd an Bord vorhanden waren, hat der Gerichtshof entschieden, dass der Geschäftssitz des Anbieters in Dänemark der maßgebliche Anknüpfungspunkt ist, „zumal ... der ständige Sitz des Schiffsreeders, wie im vorliegenden Fall, einen sachgerechten steuerlichen Anknüpfungspunkt bietet“ (50) . Der Gerichtshof hat klar dem entscheidenden Kriterium Rechnung getragen, dass die Anwendung der Mehrwertsteuerregelung auf die Geldspielautomaten- und Restaurationsdienstleistungen unter den besonderen Umständen der beiden Fälle nicht in Frage gestellt war. Wäre der Ort, den die Dienstleistenden als Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten gewählt hatten, in diesen Fällen außerhalb der Gemeinschaft gewesen, hätte die Anwendung dieses Anknüpfungspunkts sicher viele Zweifel geweckt.

62. Was den vorliegenden Fall betrifft, so haben sowohl die Regierung des Vereinigten Königreichs als auch die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen die Auffassung vertreten, dass die Anknüpfung an den Ort des Geschäftssitzes dazu führe, dass die im Vereinigten Königreich für dort wohnhafte Kunden erbrachten Geldspielautomatendienstleistungen überhaupt nicht besteuert würden, weder im Vereinigten Königreich noch in einem anderen Mitgliedstaat. Der Argumentation in der Rechtssache DFDS sei daher hier umso mehr zu folgen, da die Mehrwertsteuer ganz einfach nicht an dem Ort erhoben werden könne, an dem der Betreiber der Automaten (CI) den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe (Guernsey).

63. Dieser Meinung bin ich auch. Im Gegensatz zur Rechtssache DFDS besteht im vorliegenden Fall nicht nur die Gefahr, dass Gesellschaften dazu verleitet werden, ihren Geschäftssitz in Mitgliedstaaten zu verlegen, die vorteilhaftere Mehrwertsteuersysteme für die fraglichen Dienstleistungen aufrechterhalten können. Hier besteht die Gefahr, dass für Gesellschaften ein Anreiz geschaffen wird, ihren Geschäftssitz zu ändern und außerhalb des Mehrwertsteuergebiets der Gemeinschaft zu begründen, aber weiterhin in festen Niederlassungen in diesem Gebiet im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 ihre Dienstleistungen für Kunden zu erbringen, die dort wohnen.

64. Im Gegensatz zu den Klägerinnen kann ich nicht erkennen, wie die für die vorliegende Rechtssache vorgeschlagene Auslegung, die nicht an den Geschäftssitz anknüpft, einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität darstellen und zu Wettbewerbsverzerrungen führen könnte. Das Gegenteil wäre der Fall. Ein Dienstleistender wie CI würde, obwohl er mit anderen gemeinsam hat, dass er Kunden in einem Mitgliedstaat von festen Niederlassungen aus entsprechende Dienstleistungen erbringt, nicht mehrwertsteuerpflichtig sein, sofern er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit wegen der Mehrwertsteuer an einen Ort außerhalb der Gemeinschaft verlegt hat. Das Problem bei der Argumentation der Klägerinnen ist, dass sie irrigerweise außer Betracht lassen, dass CI – wie oben erwähnt – nun einmal über feste Niederlassungen im Vereinigten Königreich verfügt, von denen aus sie die Geldspielautomatendienstleistungen gegenüber den Einwohnern dort erbringt.

65. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, hilfsweise für den Fall, dass er Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c für unanwendbar hält, die ihm vorgelegten Fragen dahin zu beantworten, dass eine in einem bestimmten Mitgliedstaat nicht ansässige Gesellschaft, die unmittelbar gegenüber ihren Kunden in diesem Mitgliedstaat Geldspielautomatendienstleistungen durch Geldspielautomaten

erbringt, die von ihr gemietet und in Räumlichkeiten in diesem Staat betrieben werden, wobei sie für die Hilfstätigkeiten, die erforderlich sind, um die Leistungen dauerhaft zu erbringen, Hilfspersonal einsetzt, das von Drittunternehmen auf sie verlagert wurde, in diesem Mitgliedstaat über eine Geschäftsstruktur verfügt, die den erforderlichen Mindestbestand an Mitteln aufweist, um selbst als eine „feste Niederlassung“ dort im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie angesehen zu werden. Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sollte außerdem in einem solchen Fall dahin ausgelegt werden, dass eine solche Gesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dem sich diese feste Niederlassung befindet, mehrwertsteuerpflichtig ist.

66. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen braucht der Gerichtshof die hilfsweise gestellte Frage betreffend die Begriffe Leistungen, wirtschaftliche Tätigkeit, Identität von Dienstleistenden und die etwaige Anwendbarkeit der Lehre vom Rechtsmissbrauch im vorliegenden Fall nicht zu beantworten.

III – Ergebnis

67. Der Gerichtshof sollte daher meines Erachtens die ihm vorgelegten Fragen wie folgt beantworten:

Eine in einem bestimmten Mitgliedstaat nicht ansässige Gesellschaft, die gegenüber ihren Kunden in diesem Mitgliedstaat Geldspielautomatendienstleistungen durch Geldspielautomaten erbringt, die von ihr gemietet und in Räumlichkeiten in diesem Staat betrieben werden, bewirkt in diesem Mitgliedstaat tatsächlich Dienstleistungen auf dem Gebiet der Unterhaltung im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage und ist daher in diesem Mitgliedstaat bezüglich dieser Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig.

1 – Originalsprache: Portugiesisch.

2 – ABl. L 145, S. 1.

3 – ABl. L 326, S. 40.

4 – Die Kanalinseln sind nicht Teil des Vereinigten Königreichs, so dass die Bestimmungen der Verträge, die nicht ausdrücklich im Protokoll Nr. 3 zu der Akte über den Beitritt des Vereinigten Königreichs zu den Europäischen Gemeinschaften genannt sind, auf den Kanalinseln keine Anwendung finden. Vgl. Artikel 299 Absatz 6 Buchstabe c EG und „Dokumente betreffend den Beitritt zu den Europäischen Gemeinschaften des Königreichs Dänemark, Irlands, des Königreichs Norwegen und des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland, Protokoll Nr. 3 betreffend die Kanalinseln und die Insel Man“ (ABl. 1972, L 73, S. 164). Generalanwalt La Pergola hat sich mit dieser Frage ausführlich in den Nrn. 2 bis 9 seiner Schlussanträge vom 23. September 1997 in der Rechtssache C-171/96, Pereira Roque, Slg. 1998, I-4607, befasst.

5 – Diese Fragen sind das Kernproblem der drei derzeit beim Gerichtshof anhängigen Rechtssachen C-255/02 (Halifax), C-419/02 (BUPA Hospitals) und C-223/03 (University of Huddersfield).

6 – Vgl. Urteile vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84, Berkholz, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14, und vom 11. September 2003 in der Rechtssache C-155/01, Cookies World, Slg. 2003, I-8785, Randnr. 46. Vgl. auch Urteile vom 17. November 1993 in den Rechtssachen C-68/92,

Kommission/Frankreich, Slg. 1993, I-5881, Randnr. 14, C-69/92, Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, I-5907, Randnr. 15, und C-73/92, Kommission/Spanien, Slg. 1993, I-5997, Randnr. 12.

7 – Urteil vom 18. März 1993 in der Rechtssache C-280/91, Viessmann, Slg. 1993, I-971, Randnr. 17.

8 – Urteile Berkholz, Randnr. 14, vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94, Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20, und vom 6. März 1997 in der Rechtssache C-167/95, Linthorst, Slg. 1997, I-1195, Randnr. 10.

9 – P. Farmer und R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, S. 154.

10 – Vgl. Urteile vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88, Hamann, Slg. 1989, 767, Randnrn. 17 und 18, und Cookies World, Randnr. 47.

11 – Vgl. B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London,

1998, S. 54, der die Begründung des Vorschlags für die Sechste Richtlinie zitiert. Obwohl Artikel 9 Absatz 1 darin von der letztlich erlassenen Fassung abweicht, folgte er doch aus pragmatischen Gründen dem Kriterium des Ortes, an dem der Dienstleistende seinen wirtschaftlichen Sitz hat, als allgemeinem Verbindungselement.

12 – Urteil Dudda, Randnr. 21.

13 – Nr. 9 der Schlussanträge in der Rechtssache C?167/95.

14 – Urteil Berkholz, Randnr. 21.

15 – In dieser Hinsicht ist ein alternatives Kriterium für die Bestimmung der Tätigkeiten, die unter den Begriff „Unterhaltung“ fallen, das auf dem „ambulanten“ Charakter der Tätigkeit beruht, bei weitem nicht so überzeugend und praktisch. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c bietet nicht nur keinen Anhaltspunkt dafür, dass er nur ambulante Unterhalter erfasst, sondern es würde auch, wenn der Begriff „Tätigkeit der Unterhaltung“ einen „ambulanten“ Charakter der Tätigkeit voraussetzte, ein weiterer Unsicherheitsfaktor durch die Schwierigkeit der Definition einer „ambulanten“ Tätigkeit eingeführt.

16 – Sicherlich bietet ein Mobiltelefon manch einem Unterhaltung, doch als Kommunikationsgerät hat es offensichtlich auch einen anderen Zweck. Für mich steht außer Zweifel, dass Letzteres der Hauptzweck der Dienste eines Mobiltelefons ist.

17 – In Spanien dient nach Artikel 70 Absatz 1 Satz 3 Buchstabe c der Ley No. 37/1992 vom 28. Dezember 1992 bei Glücksspielen (juegos de azar) gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie als Anknüpfungspunkt der Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird. Vgl. auch Pérez Herrero, Luis, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, S. 137.

18 – Das Vereinigte Königreich und die Kommission haben sich nicht eindeutig für oder gegen eine solche Möglichkeit ausgesprochen. Dagegen schloss sich die irische Regierung dem Standpunkt der portugiesischen Regierung an.

19 – Vgl. M. Hayat, „Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive“, *Gazette du Palais*, 2003, S. 33-38, insbesondere S. 33.

20 – Vgl. Nr. 2 der Schlussanträge des Generalanwalts Mancini in der Rechtssache Berkholz, und Nr. 32 der Schlussanträge des Generalanwalts La Pergola in der Rechtssache C?260/95, DFDS, Slg. 1997, I?1005.

21 – In dieser Hinsicht ist es durchaus verständlich, dass der Gerichtshof in der Rechtssache Berkholz Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c nicht berücksichtigt hat. Obwohl der Gerichtshof die Frage einer etwaigen Anwendbarkeit des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c nicht angesprochen hat, die vom vorlegenden Gericht in jener Rechtssache sowieso nicht aufgeworfen worden war, hat Generalanwalt Mancini unter Nr. 2 seiner Schlussanträge (Slg. 1985, 2254) ausgeführt, dass man die auf Seeschiffen angebotenen Geldautomatendienstleistungen „wegen des ... ‚ambulanten‘ Charakters dieser Tätigkeiten“ nicht dem „ersten Gedankenstrich [des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c] ... zuordnen“ könnte. Es sei nur daran erinnert, dass die betreffenden Fährschiffe zwischen Deutschland und Dänemark verkehrten und dabei die hohe See durchfuhren. Anders als in der Rechtssache Berkholz, in der eine Anwendung des Anknüpfungspunkts des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe c zu wechselnden und möglicherweise zufälligen Orten der Unterhaltungstätigkeit geführt hätte, sind im vorliegenden Fall die Geldspielautomaten in Vergnügungstätten im Vereinigten Königreich aufgestellt.

22 – Vgl. B. Terra, op. cit. , S. 74, und M. Hayat, op. cit. , S. 33.

23 – Die Kommission deutete in ihren schriftlichen Erklärungen flüchtig einen möglichen Widerspruch an, verfolgte diesen Punkt aber in der mündlichen Verhandlung nicht weiter.

24 – Hervorhebung nur hier.

25 – Im Gegensatz zu den subsidiären Kriterien der Bestimmung des Ortes am Ende von Absatz 1 („Wohnort“ oder „üblicher Aufenthaltsort“), die nur eingreifen, wenn die anderen beiden Hauptkriterien unanwendbar sind.

26 – Das Urteil Berkholz, Randnr. 14, folgt teilweise der siebten Begründungserwägung der

Sechsten Richtlinie, wonach „[d]ie Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes ... insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstandes mit Montage und der Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt [hat]“.

27 – Urteil Berkholz, Randnr. 17.

28 – Urteil vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C?231/94, Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I?2395, Randnr. 16.

29 – Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C?190/95, ARO Lease, Slg. 1997, I?4383, Randnr. 15.

30 – Urteil DFDS, Randnr. 19.

31 – Vgl. Nr. 2 der Schlussanträge des Generalanwalts Mancini in der Rechtssache Berkholz.

32 – Urteil Berkholz, Randnr. 18.

33 – Urteil Berkholz, Randnr. 18.

34 – Randnr. 27.

35 – Vgl. Randnr. 19 (Hervorhebung nur hier). Diesem Ansatz ist der Gerichtshof auch im Urteil vom 7. Mai 1998 in der Rechtssache C?390/96, Lease Plan Luxembourg, Slg. 1998, I?2553, Randnrn. 21 bis 29, insbesondere Randnrn. 26 und 27, gefolgt.

36 – Vgl. Urteil DFDS, Randnr. 26.

37 – Urteil DFDS, Randnr. 27.

38 – Vgl. Randnr. 23, in der die Nr. 32 der Schlussanträge des Generalanwalts La Pergola wiedergegeben wird.

39 – Obwohl CI im vorliegenden Fall nicht über das ausschließliche Besitz- oder Nutzungsrecht bezüglich der Räumlichkeiten von RAL verfügt, hat sie die Erlaubnis, die Automaten in den RAL gehörenden oder von RAL gemieteten Räumlichkeiten aufzustellen. Selbst wenn es sich bei dieser Erlaubnis um eine unentgeltliche Unterstützung handelt, bringt dies doch eine Präsenz von CI selbst in den Räumlichkeiten zum Ausdruck, die keinem anderen zugerechnet wird.

40 – Urteil DFDS, Randnr. 26.

41 – In der Rechtssache DFDS spielte die britische Gesellschaft eine aktive Rolle bei der Aushandlung, dem Abschluss und der Durchführung der Reiseverträge, die in jener Rechtssache die maßgebliche Leistung darstellten. Der Gerichtshof war dennoch, hauptsächlich wegen der Mutter-Tochter-Beziehung zwischen den beiden Gesellschaften, der Ansicht, dass die britische Gesellschaft nicht unabhängig war, als sie als Bevollmächtigte der dänischen Gesellschaft auftrat und in deren Namen Verträge mit Dritten abschloss. Im vorliegenden Fall werden nicht einmal solche Handlungen für CI vorgenommen.

42 – Dies gilt unabhängig davon, auf welchen Standpunkt man sich bei der Frage stellt, ob das Verhalten der Kunden eine stillschweigende Annahme des Vertragsangebots darstellt, das der Geldspielautomat automatisch für CI ad incertas personas richtet, oder ob vielmehr der Automat eine invitatio ad offerendum macht und danach automatisch das Vertragsangebot des Kunden annimmt, wenn eine Münze eingeworfen wird. In beiden Fällen tritt Nichtleistung ein, wenn aufgrund einer Funktionsstörung ein bestimmter Automat seine Aufgabe nicht programmgemäß durchführt und die eingeworfene Münze oder Wertmarke nicht zurückgibt. Grundsätzlich haftet hierfür CI als Betreiberin der Automaten und Vertragspartei.

43 – In der Rechtssache DFDS war die Tatsache, dass die Verträge im Vereinigten Königreich geschlossen wurden und die Leistung dort erbracht wurde, ein entscheidendes Kriterium für die Schlussfolgerung, dass die dänische Gesellschaft eine feste Niederlassung im Vereinigten Königreich habe.

44 – Vgl. Urteil ARO Lease, Randnr. 19.

45 – Urteile Berkholz, Randnr. 17, und DFDS, Randnr. 19.

46 – Urteile Berkholz, Randnr. 17, und DFDS, Randnr. 19.

47 – Nr. 29 der Schlussanträge in der Rechtssache Berkholz.

48 – Urteil DFDS, Randnr. 23. Zwei Autoren machten hierzu kürzlich folgende Anmerkung: „Was zunächst so aussah, als wolle der EuGH [in der Rechtssache Berkholz] nur ungern an untergeordnete Niederlassungen anknüpfen, ... war nur ein Mittel, um Unternehmen davon

abzuhalten, sich dem Steuerrecht der Gemeinschaft dadurch zu entziehen, dass sie nationale Niederlassungen außerhalb der Gemeinschaft gründeten. Letztlich ... zählt als steuerlich sinnvolles Ergebnis, wenn es in einer tatsächlichen Besteuerung statt in einer Steuerbefreiung besteht“ (B. Terra und J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, Band 1, 2004, S. 555).

49 – Urteil Berkholz, Randnr. 18.

50 – Urteil Faaborg?Gelting Linien, Randnr. 18.