Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

15. April 2021 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Direktversicherung mit Ausnahme der Lebensversicherung – Zweite Richtlinie 88/357/EWG – Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich – Richtlinie 92/49/EWG – Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 – Steuer auf Versicherungsprämien – Begriff ‚Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist' – Fahrzeuge aller Art – Begriff ‚Zulassungsmitgliedstaat' – Versicherung von Seeschiffen – In das Schiffsregister eines Mitgliedstaats eingetragene Schiffe, die jedoch aufgrund einer befristet genehmigten Ausflaggung die Flagge eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats führen"

In der Rechtssache C-786/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Köln (Deutschland) mit Entscheidung vom 22. Februar 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 23. Oktober 2019, in dem Verfahren

The North of England P & I Association Ltd., Rechtsnachfolgerin der Marine Shipping Mutual Insurance Company,

gegen

Bundeszentralamt für Steuern

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal (Berichterstatterin), der Richter N. Wahl und F. Biltgen, der Richterin L. S. Rossi sowie des Richters J. Passer,

Generalanwalt: A. Rantos,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der The North of England P & I Association Ltd, Rechtsnachfolgerin der Marine Shipping Mutual Insurance Company, Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte C. Möser und U. Grünwald,

– der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und D. Klebs als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Mölls, D. Triantafyllou und H. Tserepa-Lacombe als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. Januar 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357/EWG des Rates vom 22. Juni 1988 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) und zur Erleichterung der tatsächlichen Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs sowie zur Änderung der Richtlinie 73/239/EWG (ABl. 1988, L 172, S. 1) und von Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49/EWG des Rates vom 18. Juni 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) sowie zur Änderung der Richtlinien 73/239/EWG und 88/357/EWG (Dritte Richtlinie Schadenversicherung) (ABl. 1992, L 228, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen The North of England P & I Association Ltd (im Folgenden: P & I), einer Versicherungsgesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich, und dem Bundeszentralamt für Steuern (Deutschland) (im Folgenden: BZS) wegen eines Versicherungsteuerbescheids für Prämien, die zur Deckung verschiedener Risiken durch P & I im Zusammenhang mit dem Betrieb von Seeschiffen, die im Schiffsregister der Bundesrepublik Deutschland eingetragen sind, jedoch aufgrund einer befristet genehmigten Ausflaggung die Flagge eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats führen, gezahlt wurden.

Rechtlicher Rahmen

Völkerrecht

3 Das am 10. Dezember 1982 in Montego Bay unterzeichnete Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (im Folgenden: Übereinkommen von Montego Bay) trat am 16. November 1994 in Kraft. Es wurde mit dem Beschluss 98/392/EG des Rates vom 23. März 1998 (ABl. 1998, L 179, S. 1) im Namen der Europäischen Gemeinschaft genehmigt.

4 Nach Art. 90 („Recht der Schifffahrt“) dieses Übereinkommens hat „[j]eder Staat … das Recht, Schiffe, die seine Flagge führen, auf der Hohen See fahren zu lassen“.

5 Art. 91 („Staatszugehörigkeit der Schiffe“) Abs. 1 des Übereinkommens sieht vor:

„Jeder Staat legt die Bedingungen fest, zu denen er Schiffen seine Staatszugehörigkeit gewährt, sie in seinem Hoheitsgebiet in das Schiff[s]register einträgt und ihnen das Recht einräumt, seine Flagge zu führen. Schiffe besitzen die Staatszugehörigkeit des Staates, dessen Flagge zu führen sie berechtigt sind. Zwischen dem Staat und dem Schiff muss eine echte Verbindung bestehen.“

6 Art. 92 („Rechtsstellung der Schiffe“) des Übereinkommens von Montego Bay bestimmt in Abs. 1:

„Schiffe fahren unter der Flagge eines einzigen Staates und unterstehen auf Hoher See seiner ausschließlichen Hoheitsgewalt, mit Ausnahme der besonderen Fälle, die ausdrücklich in internationalen Verträgen oder in diesem Übereinkommen vorgesehen sind. …“

7 Art. 94 („Pflichten des Flaggenstaats“) dieses Übereinkommens bestimmt:

„(1) Jeder Staat übt seine Hoheitsgewalt und Kontrolle in verwaltungsmäßigen, technischen und sozialen Angelegenheiten über die seine Flagge führenden Schiffe wirksam aus.

(2) Insbesondere hat jeder Staat

a) ein Schiffsregister zu führen, das die Namen und Einzelheiten der seine Flagge führenden Schiffe enthält, mit Ausnahme derjenigen Schiffe, die wegen ihrer geringen Größe nicht unter die allgemein anerkannten internationalen Vorschriften fallen;

b) die Hoheitsgewalt nach seinem innerstaatlichen Recht über jedes seine Flagge führende Schiff sowie dessen Kapitän, Offiziere und Besatzung in Bezug auf die das Schiff betreffenden verwaltungsmäßigen, technischen und sozialen Angelegenheiten auszuüben.

(3) Jeder Staat ergreift für die seine Flagge führenden Schiffe die Maßnahmen, die zur Gewährleistung der Sicherheit auf See erforderlich sind …

…“

Unionsrecht

Zweite Richtlinie 88/357

8 Art. 2 Buchst. d der Zweiten Richtlinie 88/357 bestimmte:

„Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

…

d) Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist:

– bei der Versicherung entweder von Gebäuden oder von Gebäuden und den darin befindlichen Sachen, sofern diese durch die gleiche Versicherungspolice gedeckt ist, der Mitgliedstaat, in dem die Gegenstände belegen sind,

– bei der Versicherung von zugelassenen Fahrzeugen aller Art der Zulassungsmitgliedstaat,

– bei einem höchstens viermonatigen Vertrag zur Versicherung von Reise- und Ferienrisiken, ungeachtet des betreffenden Zweigs der Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer den Vertrag geschlossen hat,

– in allen Fällen, die nicht ausdrücklich unter den vorstehenden Gedankenstrichen bezeichnet sind, der Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder, wenn der Versicherungsnehmer eine juristische Person ist, der Mitgliedstaat, in dem sich die Niederlassung dieser juristischen Person befindet, auf die sich der Vertrag bezieht“.

Richtlinie 92/49

9 Die Erwägungsgründe 1, 2 und 30 der Richtlinie 92/49 lauteten:

„(1) Der Binnenmarkt in der Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) muss unter dem doppelten Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit und des freien Dienstleistungsverkehrs vollendet werden, um es den Versicherungsunternehmen mit Sitz in der [Europäischen Union] zu erleichtern, in der [Union] belegene Risiken zu decken.

(2) Die [Zweite Richtlinie 88/357] hat dadurch in hohem Maße zur Verwirklichung des Binnenmarktes in der Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) beigetragen, dass sie Versicherungsnehmern, die aufgrund ihrer Eigenschaft, ihrer Bedeutung oder der Art des zu deckenden Risikos keinen besonderen Schutz in dem Mitgliedstaat benötigen, in dem das Risiko belegen ist, die uneingeschränkte Wahlfreiheit auf einem größtmöglichen Versicherungsmarkt einräumte.

…

(30) In einigen Mitgliedstaaten werden Versicherungsverträge keiner indirekten Steuer unterworfen, während die Mehrheit der Mitgliedstaaten auf Versicherungsverträge besondere Steuern oder andere Abgaben einschließlich Zuschlägen für Kompensationsfonds erhebt. Zwischen den Mitgliedstaaten, die diese Steuern und Abgaben erheben, bestehen erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Gestaltung und der Sätze der Steuern und Abgaben. Diese Unterschiede dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen beim Angebot von Versicherungen zwischen den Mitgliedstaaten führen. Vorbehaltlich einer späteren Harmonisierung kann dem dadurch begegnet werden, dass man das Steuersystem und andere Abgabensysteme des Mitgliedstaats anwendet, in dem das Risiko belegen ist. Es obliegt den Mitgliedstaaten, die Modalitäten festzulegen, nach denen die Erhebung dieser Steuern und Abgaben sichergestellt werden kann."

10 Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 bestimmte:

„Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat, in dem das Risiko im Sinne von Artikel 2 Buchstabe d) der [Zweiten Richtlinie 88/357] belegen ist, auf Versicherungsprämien erhoben werden…"

Richtlinie 2009/138

11 Mit der Richtlinie 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und der Rückversicherungstätigkeit (Solvabilität II) (ABl. 2009, L 335, S. 1) in der durch die Richtlinie 2012/23/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. September 2012 (ABl. 2012, L 249, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2009/138) wurden die Zweite Richtlinie 88/357 und die Richtlinie 92/49 mit Wirkung vom 1. Januar 2014 aufgehoben.

12 Nach Art. 13 Nr. 13 Buchst. b der Richtlinie 2009/138 bezeichnet der Ausdruck „Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist" „bei der Versicherung von zugelassenen Fahrzeugen aller Art den Zulassungsmitgliedstaat".

13 Art. 13 Nr. 14 dieser Richtlinie lautet:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

…

14. ‚Mitgliedstaat der Verpflichtung' den Mitgliedstaat, in dem Folgendes belegen ist:
    a) der gewöhnliche Aufenthaltsort des Versicherungsnehmers; oder
    b) wenn der Versicherungsnehmer eine juristische Person ist, die Niederlassung dieses Versicherungsnehmers, auf die sich der Vertrag bezieht".

14 Art. 157 („Besteuerung von Prämien") der Richtlinie 2009/138 sieht in seinem Abs. 1 vor, dass „[u]nbeschadet einer späteren Harmonisierung […] alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben [unterliegen], die in dem Mitgliedstaat des Risikos bzw. dem Mitgliedstaat der Verpflichtung auf Versicherungsprämien erhoben werden".

15 Zu der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit waren die Zweite Richtlinie 88/357 und die Richtlinie 92/49 jedoch noch anwendbar, so dass das Vorabentscheidungsersuchen allein im Licht dieser Richtlinien zu beantworten ist.

Deutsches Recht

VersStG

16 § 1 des Versicherungsteuergesetzes vom 10. Januar 1996 (BGBl. 1996 I S. 22) (im Folgenden: VersStG) bestimmt:

„(1) Der Steuer unterliegt die Zahlung des Versicherungsentgelts auf Grund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses.

(2) Besteht das Versicherungsverhältnis mit einem im Gebiet der Mitgliedstaaten der [Europäischen Union] oder anderer Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum [vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3)] niedergelassenen Versicherer, so entsteht die Steuerpflicht, wenn der Versicherungsnehmer eine natürliche Person ist, nur, sofern er bei Zahlung des Versicherungsentgelts seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, oder, wenn er keine natürliche Person ist, sich bei Zahlung des Versicherungsentgelts das Unternehmen, die Betriebsstätte oder die entsprechende Einrichtung, auf die sich das Versicherungsverhältnis bezieht, im Geltungsbereich dieses Gesetzes befindet. Voraussetzung der Steuerpflicht ist außerdem bei der Versicherung von

…

2. Risiken mit Bezug auf Fahrzeuge aller Art, dass das Fahrzeug im Geltungsbereich dieses Gesetzes in ein amtliches oder amtlich anerkanntes Register einzutragen ist und ein Unterscheidungskennzeichen erhält;

…".

SchRegO

17 § 1 Abs. 1 der Schiffsregisterordnung in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: SchRegO) sieht vor, dass die Schiffsregister von den Amtsgerichten geführt werden.

18 Gemäß § 3 Abs. 2 SchRegO werden in das Schiffsregister die Kauffahrteischiffe und andere zur Seefahrt bestimmten Schiffe (Seeschiffe) eingetragen, die nach § 1 oder § 2 des Gesetzes über das Flaggenrecht der Seeschiffe und die Flaggenführung der Binnenschiffe (Flaggenrechtsgesetz, im Folgenden: FlaggRG) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung die Bundesflagge zu führen haben oder führen dürfen.

19 Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 SchRegO ist der Eigentümer eines Seeschiffs zur Anmeldung dieses Schiffs verpflichtet, wenn das Schiff nach § 1 FlaggRG die Bundesflagge zu führen hat.

20 Gemäß § 14 Abs. 1 SchRegO darf ein Schiff nicht in ein deutsches Schiffsregister eingetragen werden, solange es in einem ausländischen Schiffsregister eingetragen ist.

21 § 17 Abs. 2 SchRegO verpflichtet im Falle der genehmigten Ausflaggung zur Eintragung im Schiffsregister anzumelden, dass und wie lange das Recht zur Führung der Bundesflagge nicht ausgeübt werden darf, und sieht vor, dass dann, wenn diese Genehmigung zurückgenommen wird, zum Schiffsregister anzumelden ist, dass das Recht zur Führung der Bundesflagge wieder ausgeübt werden darf.

FlaggRG

22 Gemäß § 1 Abs. 1 FlaggRG haben alle Kauffahrteischiffe und sonstigen zur Seefahrt bestimmten Schiffe (Seeschiffe), deren Eigentümer Deutsche sind und ihren Wohnsitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland haben, die Bundesflagge zu führen.

23 Gemäß § 6 Abs. 1 FlaggRG dürfen Seeschiffe, welche die Bundesflagge nach § 1 dieses Gesetzes zu führen haben, als Nationalflagge andere Flaggen nicht führen.

24 Aus § 7 Abs. 1 Nr. 1 FlaggRG ergibt sich, dass das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (im Folgenden: BSH) in bestimmten Fällen dem Reeder oder Ausrüster eines im Schiffsregister eingetragenen Seeschiffes auf seinen Antrag für einen Zeitraum von längstens zwei Jahren widerruflich unter bestimmten Voraussetzungen genehmigen kann, dass das Schiff anstelle der Bundesflagge eine andere Nationalflagge führt, deren Führung nach dem maßgeblichen ausländischen Recht erlaubt ist, wobei die Rechte und Pflichten aus dem Unionsrecht unberührt bleiben.

25 Gemäß § 7a Abs. 3 FlaggRG darf das Recht zur Führung der Bundesflagge nicht ausgeübt werden, solange die Ausflaggungsgenehmigung wirksam ist.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

26 P & I ist eine im Vereinigten Königreich ansässige Versicherungsgesellschaft, die weltweit Seeversicherungen anbietet und seit dem 2. November 2011 Rechtsnachfolgerin der Marine Shipping Mutual Insurance Company ist, die die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Versicherungsverträge abgeschlossen hat.

27 Diese Verträge wurden mit 14 Gesellschaften geschlossen und decken verschiedene Risiken im Zusammenhang mit dem Betrieb von Seeschiffen, deren Eigentümer diese sind. Diese Verträge betreffen unter anderem die Haftpflicht, den Rechtsschutz, die so genannte Kaskodeckung (verschiedene Schäden an Schiffen) sowie Kriegsrisiken.

28 Diese Gesellschaften haben ihren Sitz in Deutschland und sind als Gesellschaften mit beschränkter Haftung deutschen Rechts im Handelsregister des Amtsgerichts Hamburg (Deutschland) eingetragen.

29 Die betreffenden Seeschiffe sind alle in das von diesem Gericht geführte Schiffsregister eingetragen.

30 An den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Versicherungsverträgen sind als Versicherungsnehmer bzw. Mitversicherte auch die für diese 14 Gesellschaften als Manager agierende Reederei, zu deren Flotte alle in Rede stehenden Seeschiffe gehören, sowie in Liberia und in Malta ansässige Bareboat-Charterer beteiligt.

31 Das BSH erteilte den Schiffen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gesellschaften gemäß § 7 Abs. 1 FlaggRG die Genehmigung, eine andere Nationalflagge als die Bundesflagge zu führen, und zwar die Flagge von Malta bzw. von Liberia. Während des Zeitraums der Ausflaggung blieben diese Schiffe jedoch im deutschen Schiffsregister eingetragen.

32 Auf Grundlage der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Versicherungsverträge vereinnahmte P & I Versicherungsentgelte in Form von Versicherungsprämien, wobei in diesem Zusammenhang Versicherungsteuern nicht angemeldet wurden.

33 Nach einer 2012 durchgeführten Steuerprüfung erließ das BZS mit Datum vom 11. November 2014 einen Versicherungsteuerbescheid, mit dem es von P & I für den Monat Dezember 2009 die Zahlung von Versicherungsteuer in Höhe von 13 374,57 Euro forderte.

34 Mit Entscheidung vom 15. Januar 2016 wies das BZS den von P & I gegen diesen Versicherungsteuerbescheid eingelegten Einspruch zurück.

35 Die Gesellschaft hat daraufhin beim vorlegenden Gericht Klage gegen diese Entscheidung erhoben und unter anderem geltend gemacht, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Versicherungsprämien in Deutschland nicht steuerbar seien, da keine Risikobelegenheit der versicherten Schiffe in diesem Mitgliedstaat gegeben sei.

36 P & I ist insoweit der Ansicht, dass der Zulassungsstaat im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357, dem die Besteuerungsbefugnis für diese Versicherungsprämien zustehe, der Staat sei, der das betreffende Schiff zum Verkehr zugelassen habe. Es handele sich genauer gesagt um den Staat, dessen Flagge das Schiff führe, da dieser Staat das Qualitätsniveau für die seine Flagge führenden Schiffe festlege, und somit für das Risiko, das diese Schiffe darstellten, verantwortlich sei.

37 Das BZS macht dagegen geltend, die Zahlung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Versicherungsprämien sei in Deutschland steuerbar, da sich aus § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG ergebe, dass der deutsche Gesetzgeber Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 ordnungsgemäß umgesetzt habe, indem er die Versicherungsteuerpflicht nicht an die „Zulassung“ des betreffenden Schiffes im Sinne einer behördlich erteilten Betriebserlaubnis, sondern an die Eintragung in ein amtliches Register und die Zuteilung eines Unterscheidungskennzeichens an dieses Schiff geknüpft habe. Allein das Schiffsregister sei solches amtliches Register, dessen wesentlicher Zweck darin bestehe, das Eigentum an dem betreffenden Schiff nachzuweisen.

38 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass bei ausschließlicher Anwendung des nationalen Rechts, insbesondere des § 1 Abs. 2 VersStG, die Versicherungsprämien von P & I in Deutschland zu versteuern seien, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Seeschiffe in Deutschland in einem „amtlichen oder amtlich anerkannten Register“ im Sinne dieser Bestimmung, d. h. im Schiffsregister, eingetragen seien.

39 Das vorlegende Gericht fragt sich jedoch, ob sich bei der Versicherung in Bezug auf „Fahrzeuge aller Art“ im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 der nicht definierte Begriff des „Zulassungsmitgliedstaats“, auf den Staat beziehen könnte, dessen Flagge das Schiff führt, d. h. den Staat, der die Rechtsnormen für den Betrieb des Seeschiffes im allgemeinen Verkehr und damit die Rahmenbedingungen für seine Nutzung setzt.

40 Schließlich fragt sich das vorlegende Gericht unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs (Urteile vom 14. Juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, und vom 17. Januar 2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33), inwieweit bei der Auslegung von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 unabhängig von der Zulassung eines Fahrzeugs zum Verkehr allein auf eine Registereintragung abgestellt werden kann.

41 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Köln (Deutschland) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1, 1. Halbsatz der Zweiten Richtlinie 88/357 bzw. Art. 46 Abs. 2 der Richtlinie 92/49 im Hinblick auf die Beurteilung des Mitgliedstaats, in dem das Risiko belegen ist, dahin gehend auszulegen, dass es sich hierbei im Falle der Absicherung von Risiken im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Seeschiffs um den Staat handelt, in dessen Hoheitsgebiet ein Seeschiff in ein amtliches Register zum Zwecke des Eigentumsnachweises eingetragen ist, oder um den Staat, dessen Flagge das Seeschiff führt?

Zur Vorlagefrage

42 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 in Verbindung mit Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 dahin auszulegen ist, dass dann, wenn sich Versicherungsverträge auf die Deckung verschiedener Risiken beziehen, die mit dem Betrieb von Seeschiffen verbunden sind, die in einem von einem Mitgliedstaat geführten Schiffsregister eingetragen sind, jedoch aufgrund einer befristet genehmigten Ausflaggung die Flagge eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats führen, als „Zulassungsmitgliedstaat“ des betreffenden Schiffes und daher als „Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist“, im Sinne dieser Bestimmungen, der die ausschließliche Befugnis hat, die im Rahmen solcher Versicherungsverträge gezahlten Prämien zu besteuern, der Mitgliedstaat anzusehen ist, der das Schiffsregister führt, in dem dieses Schiff vor allem zum Zweck des Eigentumsnachweises eingetragen ist, oder ob als „Zulassungsmitgliedstaat“ der Mitgliedstaat oder Drittstaat anzusehen ist, dessen Flagge das Schiff führt.

43 Aus Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 in Verbindung mit Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 ergibt sich, dass dann, wenn sich ein Versicherungsvertrag auf „Fahrzeuge aller Art“ bezieht, der Vertrag „ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben … auf Versicherungsprämien“ im „Zulassungsmitgliedstaat“ des betreffenden Fahrzeugs unterliegt, da dieser Staat als der „Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist“ betrachtet wird.

44 Die Besonderheit des Ausgangsverfahrens liegt darin, dass die in Rede stehenden Schiffe in das vom Amtsgericht Hamburg geführte Schiffsregister eingetragen wurden und dort eingetragen bleiben, obwohl sie nach Erteilung der Ausflaggungsgenehmigung durch das BSH, der dafür zuständigen deutschen Behörde, befristet unter der Flagge eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats fahren.

45 In dieser Ausnahmesituation stellt sich die Frage, ob der „Zulassungsmitgliedstaat“ im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 und damit „der Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist“, im Sinne von Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 der Staat ist, der

das Schiffsregister führt, in dem das betreffende Schiff vor allem zum Zweck des Eigentumsnachweises eingetragen ist, oder der Staat, dessen Flagge das Schiff führt, in dem dieses Schiff auch in einem Register eingetragen sein kann.

46 Vorab ist erstens darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits festgestellt hat, dass es beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts Sache der Mitgliedstaaten ist, im Einklang mit den allgemeinen Regeln des Völkerrechts die Voraussetzungen festzulegen, unter denen Schiffe in ihre Register eingetragen werden können und diesen Schiffen das Recht zur Führung ihrer Flagge eingeräumt wird, und dass die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Juli 1991, Factortame u. a., C-221/89, EU:C:1991:320, Rn. 13 und 14), wobei nach Art. 91 Abs. 1 des Übereinkommens von Montego Bay, für dessen Auslegung der Gerichtshof zuständig ist (Urteil vom 7. Mai 2020, Rina, C-641/18, EU:C:2020:349, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung), eine „echte Verbindung" zwischen dem Staat und den in Rede stehenden Schiffen bestehen muss, sei es im Hinblick auf ihre Registrierung im Hoheitsgebiet dieses Staates oder auf die Gewährung des Rechts oder der Möglichkeit für diese Schiffe, die Flagge dieses Staates zu führen.

47 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass der Mitgliedstaat, der nach Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 in Verbindung mit Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 für die Besteuerung der Versicherungsprämien zuständig ist, der Mitgliedstaat ist, in dessen Hoheitsgebiet das Fahrzeug zum Zeitpunkt der Zahlung dieser Prämien registriert ist und nicht derjenige, in dem das Fahrzeug zum Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrags registriert war, so dass einer „dynamischen" Auslegung dieser Bestimmungen zu folgen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, Rn. 53).

48 Was die Auslegung des Begriffs „Zulassungsmitgliedstaat" im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 anbelangt, folgt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sowohl aus den Anforderungen der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts als auch aus dem Gleichheitsgrundsatz, dass die Begriffe einer unionsrechtlichen Bestimmung, die für die Ermittlung ihres Sinns und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Union eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen, die unter Berücksichtigung nicht nur des Wortlauts dieser Bestimmung, sondern auch ihres Zusammenhangs und der Ziele, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden, gefunden werden muss (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 21. Februar 2013, RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, Rn. 23, und vom 19. Dezember 2013, Fish Legal und Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Entstehungsgeschichte einer Bestimmung des Unionsrechts kann, wie auch die Europäische Kommission dargelegt hat, ebenfalls für ihre Auslegung relevant sein (Urteil vom 25. Juni 2020, A u. a. [Windkraftanlagen in Aalter und Nevele], C-24/19, EU:C:2020:503, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Es ist festzustellen, dass der Begriff „Zulassungsmitgliedstaat" im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 vom Unionsgesetzgeber nicht definiert wird und dass diese Bestimmung für die Ermittlung seines Sinns und seiner Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Daher ist eine autonome und einheitliche Auslegung dieses Begriffs vorzunehmen.

50 Im vorliegenden Fall ist diese einheitliche Auslegung umso wichtiger, als einziger Zweck dieser Bestimmung ist, den Mitgliedstaat zu bestimmen, der nach Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der Versicherungsprämien hat.

51 Was zunächst den Wortlaut von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 angeht, so betreffen die Zweifel, die das vorlegende Gericht in Bezug auf die Auslegung dieser Bestimmung hat, insbesondere die Mehrdeutigkeit der deutschen Sprachfassung dieser Bestimmung, da

diese den Begriff „Zulassungsmitgliedstaat“ verwendet, der je nach dem Zusammenhang, in dem er verwendet wird, entweder auf den Mitgliedstaat der Registrierung oder Eintragung des Fahrzeugs oder den Mitgliedstaat seiner Zulassung oder Genehmigung zum Verkehr verweist.

52 P & I beruft sich auf den Begriff „Zulassungsmitgliedstaat“ im Sinne des Mitgliedstaats der Zulassung oder Genehmigung zum Verkehr, um geltend zu machen, dass der Begriff „Zulassungsmitgliedstaat“ im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 den Staat erfasse, der das Fahrzeug, im vorliegenden Fall das Schiff, zum Verkehr genehmigt oder zugelassen habe, was durch seine Eintragung belegt werde. Da es auf Unionsebene im Gegensatz zu anderen Fahrzeugen wie Kraftwagen, Krafträdern oder Luftfahrzeugen für Schiffe keine Regelung über die Zulassung oder Genehmigung zum Verkehr gebe, sei auf den Staat abzustellen, dessen Flagge das Schiff führe, da dieser Staat den für den Betrieb dieses Schiffes geltenden normativen Rahmen vorsehe, was mit dem Risiko zusammenhänge, das mit dem Schiff während seines Betriebs verbunden sei.

53 Jedoch verwenden, wie auch der Generalanwalt in Nr. 49 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, alle Sprachfassungen des Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 mit Ausnahme der deutschsprachigen Fassung entweder den Begriff des Mitgliedstaats der „Registrierung“ oder der „Eintragung“.

54 Nach ständiger Rechtsprechung kann die in einer der Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts verwendete Formulierung nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung dieser Vorschrift herangezogen werden oder Vorrang vor den übrigen Sprachfassungen beanspruchen (Urteil vom 12. September 2019, A u. a., C-347/17, EU:C:2019:720, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55 Hierzu ist festzustellen, dass der Begriff „Zulassungsmitgliedstaat“, verstanden in einer seiner beiden Bedeutungen, nämlich der des Mitgliedstaats der Registrierung oder Eintragung, mit der in allen anderen Sprachfassungen des Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 verwendeten Terminologie im Einklang steht.

56 Gegen eine Auslegung dieser Bestimmung dahin, dass sie sich auf den Mitgliedstaat der Zulassung oder Genehmigung zum Verkehr bezieht, spricht auch der Umstand, dass es für Schiffe im Gegensatz zu den anderen von dieser Bestimmung erfassten Fahrzeugen keine unionsrechtliche Regelung für eine solche Zulassung oder Genehmigung gibt.

57 Daher ist bei einer Prüfung des bloßen Wortlauts von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 davon auszugehen, dass sich diese Bestimmung im Licht aller ihrer Sprachfassungen auf den Mitgliedstaat der Registrierung oder der Eintragung des Schiffes bezieht und nicht auf den Mitgliedstaat seiner Genehmigung oder Zulassung zum Verkehr, auf den sich lediglich die deutschsprachige Fassung dieser Bestimmung in einer der beiden Bedeutungen des Begriffs „Zulassungsmitgliedstaat“ beziehen kann.

58 Hinzuzufügen ist, dass die Begriffe „Registrierung“ und „Eintragung“ eines Schiffes nach ihrer üblichen Bedeutung für die Zwecke von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 austauschbar sind, wie sich im Übrigen aus den verschiedenen Sprachfassungen dieser Bestimmung mit Ausnahme der deutschsprachigen Fassung ergibt, die, wie bereits in Rn. 53 des vorliegenden Urteils ausgeführt, den einen oder den anderen dieser beiden Begriffe verwenden.

59 Gleichwohl kann – weiterhin in Anbetracht des bloßen Wortlauts von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 – nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die Begriffe „Mitgliedstaat der Registrierung“ oder „Mitgliedstaat der Eintragung“ neben dem Staat, der das Schiffsregister führt, in dem die Schiffe zum Nachweis des Eigentums und gegebenenfalls sonstiger dinglicher Rechte an ihnen, einschließlich Hypotheken, eingetragen sind, den Staat, dessen

Flagge diese Schiffe führen, umfassen können, auch angesichts des Umstands, dass gemäß Art. 94 Abs. 2 Buchst a des Übereinkommens von Montego Bay jeder Staat verpflichtet ist, Schiffe, die seine Flagge führen, in das nationale Flaggenregister einzutragen.

60 Was sodann die Entstehungsgeschichte von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass der ursprüngliche Vorschlag der Kommission vom 30. Dezember 1975 (KOM[75] 516 endg.) (ABl. 1976, C 32, S. 2), auf den diese Zweite Richtlinie zurückgeht, vorsah, dass „der Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist“, entweder „der Zulassungsmitgliedstaat bei der Versicherung von Landfahrzeugen“ oder „bei den übrigen Fahrzeugen, einschließlich der Schienen-, Luft-, Fluss-, Binnenwasser- und Seefahrzeuge, der Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, sofern er Eigentümer oder Halter des Fahrzeugs ist oder ein finanzielles Interesse an diesem hat, in den anderen Fällen der Zulassungsmitgliedstaat“ ist.

61 Im geänderten Vorschlag für die Richtlinie vom 16. Februar 1978 (KOM[78] 63 endg.) wurden diese beiden Anknüpfungskriterien beibehalten, allerdings in umgekehrter Reihenfolge, so dass die Anknüpfung an den Mitgliedstaat des gewöhnlichen Aufenthalts des Versicherungsnehmers nur für den Fall – im Sinne des Auffangkriteriums – galt, dass das Fahrzeug nicht zugelassen war.

62 Die endgültige Fassung von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 erwähnt nur den „Zulassungsmitgliedstaat“, und zwar für alle Fahrzeuge einschließlich der Schiffe.

63 Das Kriterium der Anknüpfung an den Mitgliedstaat des gewöhnlichen Aufenthalts oder der Niederlassung des Versicherungsnehmers findet sich zwar in der Auffangregel des Art. 2 Buchst. d letzter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 wieder, doch gilt diese Vorschrift nicht für Versicherungen, die sich auf Fahrzeuge aller Art beziehen, da diese im zweiten Gedankenstrich dieser Bestimmung speziell genannt sind. Daher wirkt sich diese Auffangregel nicht unmittelbar auf die Auslegung des Wortlauts des zweiten Gedankenstrichs dieser Bestimmung aus.

64 Gleichwohl scheint, wie die Kommission geltend macht, die Entstehungsgeschichte von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 darauf hinzudeuten, dass sich das Kriterium der Anknüpfung an den „Zulassungsmitgliedstaat“ implizit auf die Verbindung bezieht, die zwischen einer Person oder Gesellschaft, die das Eigentum oder ein finanzielles Interesse an dem betreffenden Schiff hat, und dem Staat besteht, der das Schiffsregister führt, in dem dieses Schiff eingetragen ist und mit dem das Eigentum an diesem Schiff bescheinigt wird.

65 Allerdings kann die Entstehungsgeschichte dieser Bestimmung auch dahin verstanden werden, dass der Umstand, dass der Unionsgesetzgeber letztlich nur das Kriterium der Anknüpfung an den „Zulassungsmitgliedstaat“ gewählt hat, nahelegt, dass das alternative Kriterium, das sich auf den gewöhnlichen Aufenthalt des Versicherungsnehmers bezieht, der Eigentümer des betreffenden Fahrzeugs ist, der ein finanzielles Interesse an diesem Fahrzeug hat oder dessen Halter ist, im Rahmen des Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 keine Rolle spielen sollte, sondern allenfalls im Rahmen des letzten Gedankenstrichs dieser Bestimmung.

66 Diese Entstehungsgeschichte lässt somit keinen Schluss darauf zu, wie der Begriff „Zulassungsmitgliedstaat“ im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 auszulegen ist.

67 Was schließlich den Zusammenhang und den Zweck der Bestimmungen von Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 und Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 anbelangt, geht aus diesem Art. 2 Buchst. d hervor, dass der Unionsgesetzgeber für alle versicherten Risiken eine Lösung vorschlagen wollte, die die Bestimmung des Staates, in dem das Risiko belegen ist, dadurch ermöglicht, dass sie auf konkrete und physische Merkmale statt auf

rechtliche Merkmale abstellt. Jedem Risiko sollte ein konkreter Anknüpfungspunkt entsprechen, der seine Zuordnung zu einem bestimmten Mitgliedstaat ermöglicht (Urteil vom 14. Juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, Rn. 44).

68 So ist z. B. gemäß Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357, falls der Vertrag ein Fahrzeug betrifft, der Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist, der Zulassungsmitgliedstaat, auch wenn es sich nicht um den Mitgliedstaat handelt, in dem das Fahrzeug benutzt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, Rn. 45).

69 Darüber hinaus zeigt sich im Licht des 30. Erwägungsgrundes der Richtlinie 92/49, dass mit Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 dieser Richtlinie die Gefahr gemindert werden soll, dass Unterschiede hinsichtlich der Voraussetzungen und der Sätze der indirekten Steuern auf Versicherungen zu Wettbewerbsverzerrungen bei den Versicherungsleistungen zwischen den Mitgliedstaaten führen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, Rn. 49).

70 Die Entscheidung für die Belegenheit des Risikos als ausschlaggebendes Merkmal zur Bestimmung des zur Besteuerung befugten Staates ist geeignet, Wettbewerbsverzerrungen zwischen den in den einzelnen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen, die Versicherungsleistungen anbieten, zu beseitigen (Urteil vom 14. Juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, Rn. 50).

71 Diese Entscheidung ermöglicht es darüber hinaus, die Gefahr einer Doppelbesteuerung sowie die Möglichkeit auszuschließen, sich der Besteuerung zu entziehen, da jedem Risiko eine Niederlassung und damit ein Mitgliedstaat entspricht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, Rn. 51).

72 Daraus folgt, dass bei der Auslegung von Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 und Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 dem Ziel, Wettbewerbsverzerrungen zwischen Versicherungsdienstleistungen anbietenden Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten zu beseitigen, gebührend Rechnung zu tragen ist, wozu gehört, sowohl die Gefahr einer Doppelbesteuerung als auch einer Steuerumgehung zu beseitigen, indem einer Auslegung der Vorzug gegeben wird, die sicherstellt, dass das betreffende Risiko in einem einzigen Mitgliedstaat lokalisiert wird, und die sich auf ein Verständnis des Kriteriums der Risikobelegenheit stützt, das auf konkrete und physische Merkmale an Stelle rechtlicher Kriterien abstellt.

73 Im Hinblick auf die Ziele dieser Bestimmungen stellt sich daher die Frage, ob sich aus ihnen ergibt, dass der Begriff „Zulassungsmitgliedstaat“ im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 dahin auszulegen ist, dass er sich auf den Mitgliedstaat bezieht, der ein Register – wie ein Schiffsregister – führt, in das die Schiffe eingetragen sind und das ihrer Identifizierung in Bezug auf ihre Eigentümer dient, die für diese Schiffe verantwortlich sind oder eher auf den Staat, dessen Flagge diese Schiffe führen, der gemäß Art. 94 des Übereinkommens von Montego Bay ein Schiffsregister führt, „das die Namen und Einzelheiten der seine Flagge führenden Schiffe enthält“, der „seine Hoheitsgewalt und Kontrolle in verwaltungsmäßigen, technischen und sozialen Angelegenheiten über die … Schiffe wirksam“ ausübt und der die Maßnahmen ergreift, „die zur Gewährleistung der Sicherheit auf See erforderlich sind“.

74 Zum Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist darauf hinzuweisen, dass, wie bereits in Rn. 46 des vorliegenden Urteils ausgeführt, beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts und im Einklang mit dem Völkerrecht jeder Mitgliedstaat die Voraussetzungen festlegt, zu denen er Schiffe in seinem Hoheitsgebiet in das Schiffsregister einträgt, er ihnen das Recht einräumt, seine Flagge zu führen, und er folglich Schiffen seine Staatszugehörigkeit gewährt, wobei gemäß Art. 91 Abs. 1 des Übereinkommens von Montego Bay eine „echte Verbindung“ zwischen dem Staat und den in Rede stehenden Schiffen bestehen muss.

75 Mangels Harmonisierung der Vorschriften über die Registrierung von Schiffen auf Unionsebene lässt sich daher nicht ausschließen, dass ein Schiff in mehreren Mitgliedstaaten registriert ist, wenn zwischen diesem Schiff und mehreren Mitgliedstaaten echte Verbindungen bestehen, was zu einer Mehrfachbesteuerung führen könnte.

76 Zum einen schließen jedoch, wie der Generalanwalt in Nr. 75 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, die Rechtsvorschriften der meisten Mitgliedstaaten mehrere Eintragungen aus, die zu einer Mehrfachbesteuerung führen könnten.

77 Im vorliegenden Fall bestimmt § 14 Abs. 1 SchRegO, dass ein Schiff nicht in ein deutsches Schiffsregister eingetragen werden darf, solange es in einem ausländischen Schiffsregister eingetragen ist.

78 Zum anderen bestimmt Art. 92 Abs. 1 des Übereinkommens von Montego Bay, „Schiffe fahren unter der Flagge eines einzigen Staates“; dies könnte, wenn für die Zwecke von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 das Kriterium der Anknüpfung an den Flaggenstaat herangezogen würde, eine Doppelregistrierung und damit eine Doppelbesteuerung ausschließen.

79 Im vorliegenden Fall sieht § 6 Abs. 1 FlaggRG vor, dass Seeschiffe, welche die Bundesflagge nach § 1 dieses Gesetzes zu führen haben, als Nationalflagge andere Flaggen nicht führen dürfen.

80 Allerdings erlaubt es der Rückgriff auf den Flaggenstaat zur Lokalisierung des Risikos im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 nicht, die Gefahr der Steuerumgehung auszuschließen, was ein weiterer Zweck von Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 und Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 ist, wie gerade der Fall des Ausgangsverfahrens zeigt, der durch die zwar eingangs von dem betreffenden Staat genehmigte Ausflaggung der betreffenden Schiffe aus dem Staat, in dem sie registriert waren und weiterhin registriert sind, und die Wahl eines anderen Flaggenstaats gekennzeichnet ist, der offensichtlich weniger direkte und konkrete Verbindungen zu diesen Schiffen hat als der Mitgliedstaat, in dem sie vor allem zum Zweck des Nachweises des Eigentums an ihnen registriert sind.

81 Daraus folgt, wie auch der Generalanwalt in Nr. 73 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dass der Rückgriff auf den Staat, der das Schiffsregister führt, in dem die Schiffe eingetragen sind, für die Lokalisierung des Risikos im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 besser geeignet ist, allen Zielen dieser Richtlinie, der Vermeidung der Risiken der Doppelbesteuerung und der Steuerumgehung, gerecht zu werden.

82 Außerdem ist die Auslegung des Begriffs „Zulassungsmitgliedstaat“ im Sinne von Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 auch anhand der bereits in Rn. 67 des vorliegenden Urteils genannten Zielsetzung dieser Bestimmung vorzunehmen, die darin besteht, den Staat, in dem das Risiko belegen ist, zu bestimmen, indem auf konkrete und physische Merkmale abgestellt wird, damit jedem Risiko ein konkreter Anknüpfungspunkt entspricht, der seine Zuordnung zu einem bestimmten Mitgliedstaat ermöglicht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Juni 2001, Kvaerner, C-191/99, EU:C:2001:332, Rn. 44).

83 Da aber das Schiffsregister hauptsächlich den Zweck hat, den Eigentümer des dort eingetragenen Schiffes zu identifizieren, der in erster Linie für die mit diesem Schiff und seinem Betrieb verbundenen Risiken verantwortlich ist und der aus diesem Grund eine Versicherung zur Deckung dieser Risiken abschließt, um seine Eigentumsinteressen an diesem Schiff zu schützen, ermöglicht es dieses Register, die mit dem Schiff verbundenen Risiken anhand eines konkreten und physischen Merkmals einem bestimmten Mitgliedstaat zuzuordnen, nämlich anhand der Verbindung zwischen dem Eigentümer dieses Schiffes und dem Mitgliedstaat, in dem das Schiff registriert ist, bei dem es sich zudem gegebenenfalls um den Mitgliedstaat handelt, dessen Staatsangehöriger dieser Eigentümer ist und/oder in dem dieser seinen Wohnsitz oder seine Niederlassung hat.

84 Ein solches Anknüpfungskriterium ermöglicht es auch, komplexe Sachverhalte zu erfassen, die im Bereich der Seeversicherungen weit verbreitet sind und von denen das Ausgangsverfahren insofern zeugt, als es durch die Deckung sehr unterschiedlicher Risiken, die sich aus dem Betrieb von Schiffen ergeben, sowie die Beteiligung von Reedereien und Bareboat-Chartergesellschaften gekennzeichnet ist.

85 Außerdem lässt sich dieses Kriterium einheitlich auf „Fahrzeuge aller Art“ anwenden, wie sie in Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 genannt sind.

86 Dagegen besteht, wie auch die Kommission ausgeführt hat, *a priori* keine konkrete und unmittelbare Verbindung zwischen dem Flaggenstaat des Schiffs und der Haftung für das mit dem Schiff verbundene Risiko, die es ermöglichen würde, dieses Risiko im Hoheitsgebiet dieses Staates zu lokalisieren.

87 Zwar übt nämlich der Staat, dessen Flagge das Schiff führt, seine Kontrolle über das Schiff aus und ergreift Maßnahmen, um dessen Sicherheit auf See zu gewährleisten, doch weisen diese Erwägungen als solche keinen Zusammenhang mit dem Risiko auf, das von dem Betrieb des Schiffes ausgeht und mit seinem Eigentümer verknüpft ist, der in erster Linie daran interessiert ist, dieses Schiff zu versichern, um seine finanziellen Interessen daran zu schützen.

88 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass für die Bestimmung des Mitgliedstaats, in dem im Sinne von Art. 2 Buchst. d der Zweiten Richtlinie 88/357 das Risiko belegen ist, insbesondere die genaue Tätigkeit zu identifizieren ist, deren Risiken von den verschiedenen im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Versicherungsverträgen gedeckt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Januar 2019, A, C-74/18, EU:C:2019:33, Rn. 31).

89 Wie jedoch der Generalanwalt in Nr. 85 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, ist vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht festzustellen, dass im vorliegenden Fall die Belegenheit der verschiedenen mit dem Betrieb der betreffenden Schiffe verbundenen Risiken in Deutschland durch den Umstand bestätigt wird, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, u. a. von den Gesellschaften, in deren Eigentum die Schiffe stehen und die für diese Schiffe und deren Betrieb in erster Linie verantwortlich sind, zur Deckung dieser Risiken abgeschlossenen Versicherungsverträge trotz der befristeten Ausflaggung dieser Schiffe offenbar unverändert geblieben sind.

90 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49 in Verbindung mit Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357 dahin auszulegen ist, dass dann, wenn sich Versicherungsverträge auf die Deckung verschiedener Risiken beziehen, die mit dem Betrieb von Seeschiffen verbunden sind, die in einem von einem Mitgliedstaat geführten Schiffsregister eingetragen sind, jedoch aufgrund einer befristet genehmigten Ausflaggung die Flagge eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats führen, als „Zulassungsmitgliedstaat“ des betreffenden Schiffes und daher als „Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist“, im Sinne dieser Bestimmungen, der die ausschließliche Befugnis hat, die im Rahmen solcher Versicherungsverträge gezahlten Prämien zu besteuern, der Mitgliedstaat anzusehen ist, der das Schiffsregister führt, in dem dieses Schiff vor allem zum Zweck des Eigentumsnachweises eingetragen ist.

Kosten

91 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 46 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/49/EWG des Rates vom 18. Juni 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) sowie zur Änderung der Richtlinien 73/239/EWG und 88/357/EWG (Dritte Richtlinie Schadenversicherung) in Verbindung mit Art. 2 Buchst. d zweiter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie 88/357/EWG des Rates vom 22. Juni 1988 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) und zur Erleichterung der tatsächlichen Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs sowie zur Änderung der Richtlinie 73/239/EWG ist dahin auszulegen, dass dann, wenn sich Versicherungsverträge auf die Deckung verschiedener Risiken beziehen, die mit dem Betrieb von Seeschiffen verbunden sind, die in einem von einem Mitgliedstaat geführten Schiffsregister eingetragen sind, jedoch aufgrund einer befristet genehmigten Ausflaggung die Flagge eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats führen, als „Zulassungsmitgliedstaat" des betreffenden Schiffes und daher als „Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist", im Sinne dieser Bestimmungen, der die ausschließliche Befugnis hat, die im Rahmen solcher Versicherungsverträge gezahlten Prämien zu besteuern, der Mitgliedstaat anzusehen ist, der das Schiffsregister führt, in dem dieses Schiff vor allem zum Zweck des Eigentumsnachweises eingetragen ist.

Prechal Wahl Biltgen

Rossi Passer

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. April 2021.

Der Kanzler
A. Calot Escobar

Die Präsidentin der Dritten Kammer
A. Prechal