SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS M. POIARES MADURO vom 7. April 2005 [1]

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen legt der Bundesfinanzhof (Deutschland) dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Begriffes „Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" im Sinne von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe c 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] vor.

I — Einschlägige Gemeinschaftsbestimmungen

2. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen ..., die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

3. Unter dem Begriff „im Inland" ist nach Artikel 3 Absatz 2 „der Anwendungsbereich des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zu verstehen, wie er in Artikel 227 [jetzt Artikel 299 EG] für jeden Mitgliedstaat definiert ist".

4. Nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b gilt „als Ort der Lieferung ... für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet".

5. Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe c, der durch die Richtlinie 91/680 eingeführt wurde, bestimmte in der Fassung der Richtlinie 92/111, die in dem Jahr galt, auf das sich der Rechtsstreit bezieht, dass als Ort der Lieferung gilt:

1 — Originalsprache: Portugiesisch.

2 — ABl. L 145, S. 1; diese Richtlinie wurde durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) und die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47) geändert (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

„für den Fall, dass die Lieferung von Gegenständen an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn und während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Beförderung erfolgt, der Abgangsort des Personenbeförderungsmittels.

Im Fall einer Hin- und Rückfahrt gilt die Rückfahrt als gesonderte Beförderung.

..."

Im Sinne dieser Bestimmung gilt als

— ‚innerhalb der Gemeinschaft stattfindender Teil einer Beförderung' der Teil einer Beförderung zwischen Abgangsort und Ankunftsort des Personenbeförderungsmittels ohne Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft;

— ‚Abgangsort eines Personenbeförderungsmittels' der erste Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können, gegebenenfalls nach einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft;

— ‚Ankunftszielort eines Personenbeförderungsmittels' der letzte Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem in der Gemeinschaft zugestiegene Reisende das Beförderungsmittel verlassen können, gegebenenfalls vor einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft.

II — Sachverhalt, nationales Recht und Vorlagefrage

6. A. Köhler (im Folgenden: Klägerin) betrieb im Jahr 1994 ein Geschäft auf einem Kreuzfahrtschiff. Im Rahmen dieses Geschäfts führte sie Lieferungen aus, deren Steuerbarkeit streitig ist. Die betreffenden Kreuzfahrten begannen in Kiel, Bremerhaven und Travemünde, führten über Häfen außerhalb des Gemeinschaftsgebiets, z. B. in Norwegen, Estland, Russland oder Marokko, und endeten in Kiel, Bremerhaven oder Genua. Die Reisen konnten nur für die gesamte Kreuzfahrt gebucht werden; Teilstrecken mit der Möglichkeit, auf halber Strecke erstmals zu- oder endgültig auszusteigen, wurden nicht angeboten.

7. Das Finanzamt behandelte die während der Reisen an Bord im Geschäft der Klägerin getätigten Verkäufe nach § 3e des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG), der Artikel 8

Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie umsetzt, als in Deutschland steuerbar und umsatzsteuerpflichtig. § 3e Absatz 1 UStG bestimmt: „Wird ein Gegenstand, der nicht zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt ist, an Bord eines Schiffes ... während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert, so gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung."

9. Mit ihrer Klage gegen den Bescheid des Finanzamts machte die Klägerin geltend, die streitigen Verkäufe seien nicht in Deutschland steuerbar, da es Zwischenaufenthalte außerhalb des Gemeinschaftsgebiets gegeben habe; die Verkäufe seien nicht während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets im Sinne von § 3e UStG getätigt worden.

8. § 3e Absatz 2 UStG sieht vor:

10. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Es führte aus, der Umstand, dass es zwischen Abgangs- und Ankunftshäfen Halte des Schiffes außerhalb des Gemeinschaftsgebiets gegeben habe, führe nicht dazu, dass die Lieferungen als nicht im Inland ausgeführt zu gelten hätten. Als „Zwischenaufenthalte" im Sinne von § 3e Absatz 2 UStG seien nur die Halte außerhalb des Gemeinschaftsgebiets, bei denen Reisende endgültig aussteigen oder neue Reisende zusteigen könnten, anzusehen.

„Als Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets im Sinne des Absatzes 1 gilt die Beförderung oder der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet ohne Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Abgangsort im Sinne des Satzes 1 ist der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. Ankunftsort im Sinne des Satzes 1 ist der letzte Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können. Hin- und Rückfahrt gelten als gesonderte Beförderungen."

11. Die Klägerin legte gegen diese Entscheidung Revision beim Bundesfinanzhof ein, der dem Gerichtshof folgende Frage vorgelegt hat:

Sind Aufenthalte eines Schiffes in Häfen von Drittstaaten, bei denen die Reisenden das Schiff nur kurzfristig, z. B. zu Besichtigungen, verlassen können, aber keine Möglichkeit besteht, die Reise zu beginnen oder zu

beenden, „Zwischenaufenthalte außerhalb der Gemeinschaft" im Sinne des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG?

III — Beurteilung

12. „Zwischenaufenthalt" im Sinne von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie zu definieren, ist schwieriger, als man bei oberflächlicherem Lesen der fraglichen Bestimmung meinen könnte. Der Begriff „Zwischenaufenthalt" hat nämlich keine eindeutige Bedeutung, die sich aus dem Wortlaut herleiten ließe. Dem Auslegenden kommen verschiedene Arten von Zwischenaufenthalten in den Sinn, von technischen Zwischenaufenthalten, insbesondere um das Beförderungsmittel wieder mit Vorräten zu versorgen, oder einfach, damit die Reisenden einen Panoramablick genießen können, bis zu Zwischenaufenthalten, bei denen neue Reisende zusteigen und andere endgültig aussteigen können, über Zwischenaufenthalte, bei denen die Reisenden das Schiff für Besichtigungen und Einkäufe im Gebiet des Staates, in dem dieser Zwischenaufenthalt stattfindet, verlassen können, wobei davon ausgegangen wird, dass sie sich anschließend wieder an Bord begeben. Man könnte zunächst meinen, dass es, wie die Klägerin in ihrer schriftlichen Stellungnahme in gewisser Weise geltend macht, nicht Sache des Auslegenden sei, eine Unterscheidung zu treffen, wenn der Gesetzgeber dies nicht getan habe. Es wäre jedoch zu vereinfachend, den Begriff „Zwischenaufenthalt" im Sinne des Artikels 8 der Sechsten Richtlinie im weitesten Sinne dieses Begriffes auszulegen, ohne dass man zu verstehen versuchte, warum es für die Anwendung der in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie enthaltene Sonderregelung von Bedeutung sein muss, ob ein Zwischenaufenthalt in einem Drittstaat stattgefunden hat oder nicht.

A — *Der Charakter des Artikels 8 als Kollisionsregel für die Aufteilung von Steuerzuständigkeiten zwischen Staaten*

13. Die Beantwortung der vom Bundesfinanzhof vorgelegten Frage erfordert eine vorherige Prüfung des Artikels 8 der Sechsten Richtlinie, in den der Begriff „Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" eingefügt wurde. Dieser Artikel enthält verschiedene Kollisionsregeln, die in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen die jeweiligen Anwendungsbereiche der nationalen Mehrwertsteuerregelungen in angemessener Weise voneinander abgrenzen sollen [3]. Jede dieser Regeln bestimmt, welcher Mitgliedstaat für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf eine Lieferung von Gegenständen allein zuständig ist, wenn diese Lieferung nach den in Artikel 8 vorgesehenen maßgeblichen Anknüpfungspunkten in seinem Gebiet stattgefunden hat. Insofern ist es unbedingt erforderlich, den genannten Artikel 8 und Artikel 9, der die Kollisionsregeln für Dienstleistungen enthält, nebeneinander zu betrachten. Abschnitt VI der Sechsten Richtlinie, „Ort des steuerbaren Umsatzes", besteht im Übrigen nur aus diesen beiden Artikeln [4], und die soeben erwähnte siebte Begründungserwägung bezieht sich unterschiedslos auf beide.

14. Der Gerichthof hatte zwar noch keine Gelegenheit, ausdrücklich festzustellen, dass Artikel 8 Konflikte zwischen Staaten hin-

3 — Vgl. die siebte Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie.

4 — Vgl. insoweit Schlussanträge des Generalanwalts Sir Gordon Slynn in der Rechtssache 283/84 (Trans Tirreno Express, Slg. 1986, 231, 232 und insbesondere 235 a. E.).

sichtlich der Steuerzuständigkeit vermeiden soll; dieser Standpunkt wurde jedoch eindeutig in Bezug auf Artikel 9 vertreten. So hat der Gerichtshof im Urteil Berkholz vom 4. Juli 1985 festgestellt, dass die in Artikel 9 enthaltenen Vorschriften „durch die einheitliche Festlegung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts herbeiführen [sollen]" [5]. Es handelt sich also um Kollisionsregeln, die zur „Vermeidung von Kompetenzkonflikten" unerlässlich sind [6]. Der Gerichtshof hat, auch als Kriterium für die Auslegung des Artikels 9 Absatz 1, festgestellt, dass demjenigen Anknüpfungspunkt der Vorrang zu geben ist, der das Entstehen von Konflikten zwischen Mitgliedstaaten über die Steuerzuständigkeit vermeidet [7].

15. Die Parallelität zwischen dem System der Regeln für die Aufteilung der Steuerzuständigkeiten in Artikel 9 und dem in Artikel 8 der Sechsten Richtlinie ist offensichtlich. Es erscheint mir daher ratsam, Artikel 8 im Licht des kollisionsrechtlichen Zweckes zu erörtern, Einmischungen in die Steuerzuständigkeit anderer Staaten zu verhindern, den der Gerichtshof bei der Auslegung der in Artikel 9 enthaltenen Bestimmungen über Dienstleistungen als wesentlich angesehen hat.

16. Die in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie enthaltene Sonderregel und insbesondere der Sinn der Verwendung des darin genannten Begriffes „Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" sind daher im allgemeinen Rahmen von Sinn und Zweck dieses Artikels 8 zu verstehen.

B — *Entstehungsgeschichte und Ziele des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie, insbesondere des Begriffes „Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft"*

17. Die Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte des durch die Richtlinien 91/680 und 92/111 eingeführten Buchstabens c stellt die allgemeine Bedeutung des Artikels 8 als einer Bestimmung, die eine Zusammenstellung von Regeln zur Vermeidung von Zuständigkeitskonflikten zwischen Staaten auf dem Gebiet der Steuern enthält, nicht in Frage, sondern bekräftigt sie vielmehr.

18. Durch die Richtlinie 91/680 zur Beseitigung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten wurde der Buchstabe c eingeführt, der eine vereinfachte Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Lieferun-

5 — Rechtssache 168/84 (Slg. 1985, 2251, Randnr. 14) und Urteil des Gerichtshofes 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).

6 — Urteil vom 13. März 1990 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691, Randnr. 10) sowie Urteile Berkholz (Randnr. 14) und Trans Tirreno Express (Randnr. 15).

7 — Urteil Berkholz (Randnr. 17) und zuletzt Urteile vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-231/94 (Faaborg Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395, Randnr. 16) und vom 20. Februar 1997 in der Rechtssache C-260/95 (DFDS, Slg. 1997, I-1005, Randnr. 19).

gen von Gegenständen an Bord auf innergemeinschaftlichen Reisen nach dem Grundsatz der Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat enthält. Mit dieser Bestimmung sollte für Reisen, die in der Gemeinschaft beginnen und enden, eine auf dem Ursprungsprinzip beruhende vereinfachte Besteuerungsregelung eingeführt werden. Durch die Beseitigung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten, die dazu führte, dass die Anwendung der in Buchstabe b enthaltenen allgemeinen Regel der Besteuerung an dem Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befand, offensichtlich nicht mehr erstrebenswert war, da sie eine Zerstückelung der Lieferungen von Gegenständen je nach dem Gebiet der verschiedenen Mitgliedstaaten bewirkte, die das Beförderungsmittel durchquerte, drängte sich eine derartige Lösung naturgemäß auf.

19. Der Wortlaut dieses durch die Richtlinie 91/680 eingeführten Buchstabens c wurde durch die Richtlinie 92/111 geändert, da diese Bestimmung nach Ansicht der Kommission missverständlich formuliert war [8]. Aus den Vorbereitungsarbeiten zur Richtlinie 92/111 ergibt sich, dass der Ausdruck „ohne Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" in den von der Kommission vorgeschlagenen Änderungen des Buchstabens c nicht vorkam. Er wurde vom Rat ohne ausdrückliche Angabe von Gründen hinzugefügt. Neben dieser Änderung war der Rat außerdem der Ansicht, dass die in Buchstabe c vorgesehene vereinfachte Regelung der Besteuerung nach dem Ursprungsstaat nicht, wie die Kommission vorgeschlagen hatte, auf „während einer innergemeinschaftlichen Personenbeförderung", sondern enger gefasst nur auf „während *des innerhalb der Gemeinschaft* stattfindenden *Teils* einer Beförderung [von Personen]" durchgeführte Lieferungen von Gegenständen angewandt werden sollte [9].

20. Diese letzten beiden Änderungen des Vorschlags der Kommission zeigen meiner Meinung nach deutlich das Bestreben, zu gewährleisten, dass der Erlass der vereinfachten Regelung über die Erhebung der Mehrwertsteuer im Ursprungsstaat der innergemeinschaftlichen Beförderung nicht in die Steuerzuständigkeit von Drittstaaten in ihren jeweiligen Gebieten eingreift. Die Aufnahme des Begriffes „Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" in den Wortlaut des in Rede stehenden Buchstabens, im Übrigen auf eine Weise, die im internationalen Recht ihre volle Rechtfertigung findet, erklärt sich durch dieses Ziel [10].

21. Im internationalen Recht ist nämlich eindeutig festgelegt, dass jeder Staat als Ausdruck seiner Souveränität über das absolute und ausschließliche Recht verfügt, innerhalb seines Gebietes Steuern festzusetzen, und dass eventuelle Abweichungen von diesem Grundsatz, insbesondere in dem Sinne, dass ausländische Steuergesetze an-

8 — Vgl. S. 4 der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen (KOM[92] 448 endg.) (ABl. 1992, C 335, S. 10), dem Rat von der Kommission vorgelegt am 4. November 1992.

9 — Hervorhebung von mir.

10 — Die sechste Begründungserwägung der Richtlinie 92/111 erwähnt zwar in Bezug auf die vom Gemeinschaftsgesetzgeber vorgenommene genauere Definition des Ortes der Besteuerung bestimmter Umsätze an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder einer Eisenbahn während einer Personenbeförderung innerhalb der Gemeinschaft nicht ausdrücklich die Notwendigkeit, die Beziehungen zu „Drittlandsgebieten" zu schützen, die zweite, dritte und vierte Begründungserwägung dieser Präambel zeigen jedoch deutlich, wie die Richtlinie 92/111 bei der Formulierung der darin enthaltenen Bestimmungen, die durch die Beseitigung der Steuergrenzen in der Gemeinschaft erforderlich wurden, die Beziehungen zu „Drittlandsgebieten" berücksichtigt hat.

stelle der eigenen Gesetze im Gebiet eines Staates anwendbar sind, der souveränen Zustimmung dieses Staates bedürfen [11]. Dieser Grundsatz kommt im Übrigen bei in ausländischen Häfen stationierten Handelsschiffen klar zum Ausdruck. Befinden sich diese in internen Gewässern des Hafenstaats [12], so unterliegen sie vollständig den Steuergesetzen dieses Staates [13]. Dieses Ergebnis wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass der betreffende Staat davon absehen kann, seine Steuerzuständigkeit im Innern des Schiffes tatsächlich auszuüben, entweder weil er der Ansicht ist, dass es sich um eine rein „interne wirtschaftliche" Angelegenheit des Schiffes handele [14], oder nur deswegen, weil er keine Maßnahmen ergreifen möchte, die ausländische Schiffe davon abhalten könnten, seine Häfen anzulaufen [15].

22. Das Bestreben, zu verhindern, dass die Anwendung der Sechsten Richtlinie zu Einmischungen in die Steuerhoheit der Staaten einschließlich Drittstaaten in ihren Gebieten führt, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes übrigens klar hervor. So hat der Gerichtshof im Urteil vom 23. Januar 1986 (Trans Tirreno Express) ausdrücklich die Freiheit der Mitgliedstaaten anerkannt, „eine Beförderungsleistung zwischen zwei Punkten seines Hoheitsgebiets seinem Mehrwertsteuerrecht zu unterwerfen, auch wenn die Beförderungsstrecke teilweise außerhalb seines Hoheitsgebiets verläuft, *sofern er nicht in die Steuerkompetenzen anderer Staaten eingreift*" [16]. In der Rechtssache Trans Tirre-

11 — Vgl. G. Gest/G. Tixier, *Droit Fiscal international*, 2. Auflage, PUF, Paris, 1990, S. 17, wo die Rede ist vom „pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée". Im selben Sinne A. H. Qureshi, „The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law" in *The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, London, 1994, S. 29 und 31, und B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, S. 3. Vgl. ferner M. Rutsel Silvestre, *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, S. 7, 15, 16, 23 und insbesondere 37, wo die Steuerzuständigkeit des Staates als Ausfluss seiner Souveränität dargestellt wird, die auch die Grenzen dieser Zuständigkeit definiert. Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die „territoriale Souveränität" des Staates, verweist der Autor auf die Feststellung des Richters Moore im Verfahren S. S. Lotus (Urteil des Ständigen Internationalen Gerichtshofes vom 7. September 1927, Frankreich/Türkei, Serie A, Nr. 10, S. 69), dass „[t]he principle of absolute and exclusive jurisdiction within the national territory applies to foreigners as well as to citizens or inhabitants of the country, and the foreigner can claim no exemption from the exercise of such jurisdiction, except so far as he may be able to show either: (1) that he is, by reason of some special immunity, not subject to the operation of the local law, or (2) that the local law is not in conformity with international law".

12 — Vgl. R. R. Churchill/A. V. Lowe, *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, 3. Auflage, 1999, S. 61, wo es heißt, „[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters". „By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board" (ebenda, S. 65). Zu den Häfen als Bestandteil der „internen Gewässer" des Staates, die nicht mit dessen „territorialen Gewässern" verwechselt werden dürfen, siehe D. P. O'Connell, *The International Law of the Sea*, Band I, Clarendon Press, Oxford, 1982, S. 385. In jüngster Zeit ist sogar, wie D. Vignes in „La juridiction de l'État du port et le navire en droit international" in *Le navire en Droit international*, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paris, 1993, S. 127 bis 150, insbesondere S. 127, bemerkt, eine Erweiterung der Zuständigkeit (oder „creeping jurisdiction") des Hafenstaats zu beobachten.

13 — Weitere Ausführungen in diesem Sinne bei G. Gidel, *Le Droit international public de la mer — Le temps de paix*, Band II, *les eaux intérieures*, Topos Verlag und Librairie Edouard Duchemin, Liechtenstein/Paris, 1981, S. 79 ff. und, insbesondere zur uneingeschränkten Anwendbarkeit der Steuergesetze des Hafenstaats auf das Schiff, S. 119 bis 125.

14 — Vgl. R. R. Churchill/A. V. Lowe, *The Law of the Sea*, a. a. O., S. 68, die in Bezug auf interne Angelegenheiten des Schiffes der Ansicht sind, dass der Hafenstaat „as a matter of strict law" seine Gerichtsbarkeit jedenfalls schon allein deswegen ausüben könne, weil sich die betreffenden Schiffe freiwillig in seine internen Gewässer begeben hätten.

15 — Insbesondere ist der geschäftliche Wettbewerb zwischen Häfen um Zwischenaufenthalte von Kreuzfahrtschiffen wohlbekannt. Vgl. J. Combacau/S. Sur, *Droit international public*, 5. Auflage, Montchrestien, Paris, 2001, S. 461, zum Recht, den Zugang zum Hafen zu verweigern.

16 — —Randnr. 21 des Urteils und später Urteil in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Randnr. 18) (Hervorhebung von mir). Der Gerichtshof bezieht sich in der Rechtssache Trans Tirreno Express ohne Unterschied auf „andere Staaten", was logischerweise Drittstaaten und nicht nur andere Mitgliedstaaten umfasst. Selbst wenn das Anliegen in diesem Fall der Schutz der Steuerzuständigkeiten anderer Mitgliedstaaten gewesen sein sollte, besteht dieses Anliegen, den Territorialitätsgrundsatz zu beachten, logischerweise auch in Bezug auf Drittstaaten. Dies ergibt sich im Übrigen, wie die griechische Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, bereits aus der Notwendigkeit, den in den Artikeln 2 und 3 der Sechsten Richtlinie definierten territorialen Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beachten. Vgl. ferner B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, a. a. O., S. 3 und 4.

no Express wird daher als Grenze für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems bestimmt, dass „nicht in die Steuerkompetenzen anderer Staaten [eingegriffen]" wird [17]. Zwar wird davon ausgegangen, dass ein Staat den Anwendungsbereich seines Steuerrechts in internationalen Gewässern ausweiten kann, dies gilt jedoch nicht, wenn ein „Gebiet berührt [wird], das der Hoheitsgewalt eines anderen Staates unterliegt" [18]. Die Steuerzuständigkeit eines Mitgliedstaats für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems endet also nach dem Territorialitätsprinzip dort, wo die Steuerzuständigkeit von Drittstaaten zur Besteuerung von Lieferungen, die in ihrem jeweiligen Gebiet durchgeführt wurden, beginnt.

C — Die Folgen eines Zwischenaufenthalts außerhalb der Gemeinschaft für die Besteuerung der Lieferungen von Gegenständen an Bord

23. Um die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage zu beantworten, müssen die Folgen für die Besteuerung von Lieferungen von Gegenständen an Bord berücksichtigt werden, die sich aus einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft ergeben.

24. Wie ich bereits bemerkt habe, sieht Artikel 8 eine vereinfachte Regelung für die Besteuerung von Lieferungen von Gegenständen vor, die während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Beförderung erfolgen. Diese Lieferungen von Gegenständen unterliegen damit einer einzigen Mehrwertsteuerregelung, nämlich der des Staates, in dem die betreffende innergemeinschaftliche Beförderung beginnt. Auf diese Weise wird der Rückgriff auf die in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b enthaltene allgemeine Regel der strengen Territorialität vermieden, die dazu führen würde, dass im Laufe der Reise ebenso viele nationale Mehrwertsteuerregelungen anwendbar wären, wie Mitgliedstaaten bei der Reise durchquert werden [19].

25. Das Vorliegen von Zwischenaufenthalten außerhalb der Gemeinschaft rechtfertigt es aus den bereits dargelegten Gründen zweifellos, dass die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems während dieser Zwischenaufenthalte in Gebieten, die der Steuerzuständigkeit von Drittstaaten unterliegen, für die dort durchgeführten Lieferungen von Gegenständen ausgesetzt wird. Dieses Vorliegen rechtfertigt es jedoch nicht, dass die vereinfachte Regelung nicht auf den gesamten verbleibenden Teil der Reise angewandt wird, der entweder im eigentlichen Gebiet der Gemeinschaft, in internationalen Gewässern oder, wenn das Beförderungsmittel sich lediglich auf der Durchreise befindet, im Gebiet von Drittstaaten verläuft, ohne dass eine tatsächliche Einmischung in die Steuerhoheit anderer Staaten stattfindet.

17 — Urteil Trans Tirreno Express (Randnr. 21).

18 — Randnr. 18.

19 — Dass diese Regel des Buchstabens b „the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods" darstellt, entspricht übrigens der in der Rechtslehre vertretenen Ansicht (B. Terra/J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Band I, IBFD Publications, 2005, S. 557 und S. 559 bis 560). Dies bezieht sich natürlich auf den Fall, dass es sich bei dem fraglichen Gegenstand nicht um einen zu versendenden oder zu transportierenden Gegenstand handelt; dieser Fall wird von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a erfasst.

26. Eine Zerstückelung — als Folge einer Unterbrechung der vereinfachten Regelung durch einen Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft — dessen, was eine einzige innergemeinschaftliche Reise darstellt (da sie tatsächlich die beiden am weitesten voneinander entfernten Punkte im Gebiet der Gemeinschaft miteinander verbindet, die für das Zusteigen und Aussteigen von Reisenden vorgesehen sind), in verschiedene innergemeinschaftliche Teile würde dem mit dem Buchstaben c verfolgten Ziel der Vereinfachung diametral zuwiderlaufen. Das Ziel, Einmischungen in die Steuerhoheit von Drittstaaten in deren Häfen zu vermeiden, rechtfertigt es auch nicht, dass auf die Anwendung der in Rede stehenden vereinfachten Regelung in einem Maße verzichtet wird, das über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist. Es reicht dafür nämlich aus, die Anwendung der Mehrwertsteuerregelung des Ursprungsstaats während des Zwischenaufenthalts außerhalb der Gemeinschaft auszusetzen.

27. Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe c ist daher dahin auszulegen, dass die darin vorgesehene vereinfachte Regelung auf den gesamten Umfang einer innergemeinschaftlichen Reise, d. h. einer Reise zwischen einem ersten Ort, an dem Personen zusteigen können, im Gebiet der Gemeinschaft und einem letzten Ort, an dem diese Personen ihre Reise beenden können, im Gebiet der Gemeinschaft, anwendbar ist. Finden zwischen diesen beiden Orten Zwischenaufenthalte außerhalb der Gemeinschaft statt, so wird die Anwendung der fraglichen vereinfachten Regelung lediglich während dieser Zwischenaufenthalte ausgesetzt [20].

28. Nichts rechtfertigt es, eher ist das Gegenteil der Fall, dass die Reise jedes Mal, wenn sie ihren innergemeinschaftlichen Kurs wieder aufnimmt, aufeinander folgenden verschiedenen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen soll. Dies wäre die Konsequenz, wenn man zu der in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Territorialitätsregelung zurückkehrte oder auf die Reise nacheinander die Regelung des Buchstabens c jeweils erneut anwendete [21].

29. Mit der hier für Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe c vorgeschlagenen Auslegung in dem Sinne, dass ein Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft lediglich einen Grund für eine Aussetzung der Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen vereinfachten Regelung während der Dauer des Zwischenaufenthalts darstellt, ist es nicht unvereinbar, dass die innergemeinschaftliche Reise Teil einer längeren Reise ist, die gegebenenfalls außerhalb der Gemeinschaft beginnt und/oder endet. Dies ist gerade der

20 — Während des Zwischenaufenthalts eines Beförderungsmittels im Hafen eines Drittstaats unterliegen die an Bord durchgeführten Lieferungen von Gegenständen somit nicht der Mehrwertsteuerregelung des ersten Mitgliedstaats, in dem die innergemeinschaftliche Reise begonnen hat. Das betreffende Beförderungsmittel unterliegt während dieser Zeit vollständig der Steuerzuständigkeit eines Drittstaats, so dass die während dieses Zwischenaufenthalts an Bord durchgeführten Lieferungen von Gegenständen offensichtlich außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs der Sechsten Richtlinie stattfinden.

21 — Aus den dargelegten Gründen kann ich der Auslegung des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe c nicht folgen, die offenbar von B. Terra/J. Kajus in *A Guide to the European VAT Directives*, a. a. O., S. 560, Anmerkung 552 mit dem dort angeführten Beispiel, vertreten wird.

Sinn der Verweisung auf einen eventuellen „Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" am Ende der Definitionen des Abgangsorts und des Ankunftszielorts der Beförderung [22]. Auf diese außergemeinschaftlichen Teile der Reise ist die in Buchstabe c vorgesehene vereinfachte Regelung selbstverständlich nicht anwendbar.

30. Ebenso ist eine Reise, wenn sie z. B. in Deutschland beginnt und kein Ankunftsort für die betreffenden Personen im Gebiet der Gemeinschaft vorgesehen ist, keine innergemeinschaftliche Reise; für die Lieferungen von Gegenständen an Bord gilt daher die in Buchstabe b vorgesehene strenge territoriale Regelung. Der Mehrwertsteuer in Deutschland unterliegen in diesem Fall die Lieferungen von Gegenständen, die sich im Moment der Lieferung im deutschen Staatsgebiet befinden.

D — *Für den Begriff „Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" vorgeschlagene Auslegung*

31. Weder der Wortlaut noch das Ziel, mit dem der Begriff des Zwischenaufenthalts außerhalb der Gemeinschaft allem Anschein nach in den Wortlaut des Buchstabens c aufgenommen wurde, geben genauen Aufschluss darüber, welche Auslegung dieses Begriffes eindeutig am ehesten zutrifft.

32. Die im vorliegenden Fall einbezogenen Auslegungselemente ermöglichen es lediglich, zum einen bestimmte Auslegungen auszuschließen, weil sie den verfolgten Zielen in besonderem Maße zuwiderlaufen, und zum anderen die Existenz mehrerer möglicher Auslegungen festzustellen, die für diesen Begriff gleichermaßen vertretbar sind.

33. Was die vom Finanzamt vorgeschlagene und von der deutschen Regierung aufgegriffene Auslegung betrifft, so bin ich der Ansicht, dass es sich dabei gerade um eine Auslegung handelt, die mit den Zielen der in Rede stehenden Bestimmung nicht vereinbar ist. Diese Auslegung hätte nämlich die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf Lieferungen von Gegenständen zur Folge, die während eines Aufenthalts des Schiffes im Gebiet eines Drittstaats erfolgen, bei dem die Reisenden das Schiff verlassen und in diesem Gebiet Einkäufe tätigen können. Ich halte eine Lesart des Begriffes des Zwischenaufenthalts, die zu diesem Ergebnis führt, im Hinblick auf das verfolgte Ziel, Konflikte hinsichtlich der Steuerzuständigkeit von Drittstaaten in deren Staatsgebiet zu vermeiden, keineswegs für ratsam [23].

34. Was nun die möglichen Auslegungen des Begriffes betrifft, die ich für mit dem Ziel der Bestimmung vereinbar halte, so muss der Gerichtshof schließlich zwischen verschiede-

22 — Insofern ist darauf hinzuweisen, dass z. B. in Deutschland diese Wendung am Ende der in der Sechsten Richtlinie enthaltenen Definitionen von „Abgangsort eines Personenbeförderungsmittels" und „Ankunftszielort eines Personenbeförderungsmittels" in der Umsetzungsvorschrift des § 3e Absatz 2 UStG überhaupt nicht vorkommt.

23 — Was den Wortlaut angeht, so ist hinzuzufügen, dass, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, der Gesetzgeber sich zwar an verschiedenen Stellen des Buchstabens c ausdrücklich darauf bezogen hat, dass neue Reisende einsteigen und das Beförderungsmittel endgültig verlassen, um die Orte des Abgangs und der Ankunft des Beförderungsmittels zu definieren, dies aber beim Begriff des Zwischenaufenthalts nicht getan hat.

nen gleichermaßen vertretbaren Lösungen wählen, die im Wesentlichen insoweit voneinander abweichen, als das vom Gesetzgeber verfolgte zweifache Ziel mehr oder weniger strikt geschützt wird: die Vereinfachung der geltenden Steuerregelung und die Vermeidung von Konflikten hinsichtlich der Steuerhoheit von Drittstaaten in Gebieten außerhalb der Gemeinschaft.

35. Unter diesen teleologisch vertretbaren Auslegungen ist diejenige, die die Nichteinmischung in die Steuerzuständigkeit von Drittstaaten, in denen ein Zwischenaufenthalt stattfindet, am striktesten gewährleistet, die, die den Begriff des Zwischenaufenthalts einfach als irgendeinen Halt in einem je nach Beförderungsmittel dafür geeigneten Ort (Hafen, Flughafen, Bahnhof) definiert [24]. Unabhängig davon, ob die Reisenden z. B. das Schiff während eines Zwischenaufenthalts im Hafen eines Drittstaats verlassen können, würde das gemeinsame Mehrwertsteuersystem somit, da dieses Schiff vollständig der Steuerhoheit des Hafenstaats unterliegt, nicht die Lieferungen von Gegenständen erfassen, die während dieses Zwischenaufenthalts an Bord erfolgen. Es handelt sich also um eine Auslegung, die durch eine derart strenge Beachtung des Zieles, Einmischungen in die territoriale Zuständigkeit von Drittstaaten zu vermeiden, missbräuchlichem Verhalten Vorschub leisten könnte. Denn sie erklärt es für rechtmäßig, dass die Anwendung der in Buchstabe c vorgesehenen Regelung auf Lieferungen von Gegenständen, die während dieses Zwischenaufenthalts an Bord erfolgen, durch die bloße Entscheidung, das Beförderungsmittel während der innergemeinschaftlichen Reise in einem dritten Staatsgebiet halten zu lassen, ausgesetzt wird.

36. Eine weitere teleologisch vertretbare Auslegung des Begriffes des Zwischenaufenthalts ist diejenige, die die Kommission und mit fast identischem Wortlaut die griechische Regierung sowie die Klägerin vorgeschlagen haben. Sie geht letztlich dahin, dass es für einen Zwischenaufenthalt im Sinne des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe c erforderlich ist, dass die Reisenden das betreffende Beförderungsmittel, wenn auch nur für kurze Zeit, verlassen und Einkäufe in dem Drittstaat tätigen können, in dem der Zwischenaufenthalt stattfindet. Nur unter diesen Umständen könnte die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf Lieferungen von Gegenständen an Bord zu einem Konflikt mit der Steuerzuständigkeit des Drittstaats führen, den es zu vermeiden gilt. Damit soll letztlich gesagt werden, dass es nur dann tatsächlich zu einem Zuständigkeitskonflikt kommen kann, der im Hinblick auf die Ziele, die der Gesetzgeber bei der Aufnahme des Begriffes des Zwischenaufenthalts in den Buchstaben c verfolgt hat, inakzeptabel ist, wenn die Möglichkeit besteht, zwischen dem Kauf von Gegenständen im Beförderungsmittel oder außerhalb des Beförderungsmittels zu wählen. Mit anderen Worten, der zu vermeidende Zuständigkeitskonflikt tritt nur dann auf, wenn an einem bestimmten Ort wie einem Hafen, der rechtlich der Steuerhoheit des Hafenstaats unterliegt, die Einrichtungen an Bord von dort liegenden Schiffen, obwohl sie sich tatsächlich auf demselben Markt befinden wie die Einrichtungen außerhalb des Schiffes, nach dem Gemeinschaftsrecht einer

24 — Dieses Verständnis findet übrigens in der englischen Fassung des Textes, in der einfach von einem „stop" außerhalb der Gemeinschaft die Rede ist, eine gewisse Stütze.

indirekten Besteuerungsregelung unterlägen, die sich von der unterscheidet, der die ebenfalls in diesem Staat gelegenen letztgenannten Einrichtungen unterliegen.

37. Diese letzte Auslegung entspricht weniger strikt dem Grundsatz, dass ein Beförderungsmittel vollständig der Steuerhoheit des Staates unterliegt, in dessen Gebiet es sich befindet, und der Vermeidung eventueller Konflikte hinsichtlich der Steuerzuständigkeit von Drittstaaten. Nach meiner Ansicht ist sie jedoch vorzuziehen, da es rein hypothetisch ist, dass sich daraus ein Konflikt ergeben könnte, dass an Bord erfolgte Lieferungen von Gegenständen gegebenenfalls in den Fällen, in denen es nicht möglich ist, das Schiff zu verlassen, um Einkäufe zu tätigen, einer anderen Steuerregelung unterliegen als derjenigen, die im Gebiet des Drittstaats anwendbar ist.

IV — Ergebnis

38. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Aufenthalte eines Schiffes in Häfen von Drittstaaten, bei denen die Reisenden das Schiff nur kurzfristig, z. B. zu Besichtigungen, verlassen können, aber keine Möglichkeit besteht, die Reise zu beginnen oder zu beenden, sind „Zwischenaufenthalte außerhalb der Gemeinschaft" im Sinne des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe c 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 in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen und die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer geänderten Fassung, wenn die Reisenden die Möglichkeit haben, Einkäufe im Gebiet dieses Drittstaats zu tätigen; in diesem Fall wird die Anwendung der Regelung des Buchstabens c für die Dauer des Zwischenaufenthalts ausgesetzt.