SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS CARL OTTO LENZ
vom 14. Februar 1990 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

A — Sachverhalt

1. In dem Verfahren, das heute zur Debatte steht, geht es um drei Fragen betreffend die eigenen Einnahmen der Gemeinschaft. Die erste Frage ist, ob Beförderungen zwischen Kontinentalfrankreich und dem Departement Korsika, soweit sie in internationalen Gewässern stattfinden, an sich der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG [1] unterliegen.

2. Die zweite Frage ist, ob Frankreich, weil es sich nicht dementsprechend verhalten hat (vielmehr die früher schon bestehende Regelung über die Steuerfreiheit für Transporte zwischen Kontinentalfrankreich und Korsika beibehalten hat), Ausgleichszahlungen im Rahmen der Bereitstellung eigener Mittel der Gemeinschaften für die Jahre 1980 bis 1985 zu leisten hat (weil nämlich die praktizierte Befreiung allenfalls auf den Artikel 28 der Richtlinie 77/388 in Verbindung mit ihrem Anhang F 17 gestützt werden könnte).

3. Die dritte Frage ist, ob diese — bisher nicht geleisteten — Ausgleichszahlungen vom 31. Oktober 1986 an (dem Zeitpunkt, zu dem sie, einer Aufforderung der Kommission entsprechend, dieser hätten zur Verfügung gestellt werden müssen) zu verzinsen sind.

4. Die Kommission ist bekanntlich der Meinung, derartige Transporte, bei denen der Ausgangsort und der Ankunftsort auf französischem Territorium liegen und Territorien anderer Mitgliedsländer nicht berührt werden, seien als Dienstleistungen *im Inland* (im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie 77/388) anzusehen und somit voll steuerpflichtig mit entsprechenden Auswirkungen auf die Bereitstellung eigener Mittel der Gemeinschaften, gemäß Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2892/77 [2]. Weil die Französische Republik anderer Auffassung ist (die übrigens — wie wir gesehen haben — vom Königreich Spanien geteilt wird), kam es zur Einleitung eines Verfahrens nach Artikel 169 EWG-Vertrag, in dem nach dem Antrag der Kommission festgestellt werden soll, „daß Frankreich dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat, daß es die Verpflichtung nicht eingehalten hat, die nicht gezahlten eigenen Mittel für die Jahre 1980 bis 1985 und die späteren Haushaltsjahre zu berechnen, daß es die Verpflichtung nicht eingehalten hat, eine Kopie dieser Berechnungen der Kommission zu übermitteln, und daß es die Verpflichtung nicht eingehalten hat, der Kommission einen Betrag in Höhe der betreffenden eigenen Mittel zur Verfügung zu stellen, in dem es unter Verstoß gegen die

* Originalsprache: Deutsch.

1 — ABl. 1977, L 145, S. 1.

2 — ABl. 1977, L 336, S. 8.

Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie den internationalen Teil der Beförderungen zwischen Kontinentalfrankreich und dem Departement Korsika von der Mehrwertsteuer befreit hat, und daß es die Verpflichtung aus Artikel 11 der Verordnung Nr. 2891/77 [3] nicht eingehalten hat, auf die Beträge Verzugszinsen von den seitens der Kommission angegebenen Zeitpunkten an bis zur Bereitstellung dieser Beträge zu zahlen."

B — Dazu ist meines Erachtens folgende Beurteilung angezeigt:

5. 1) Ohne weiteres muß eingeräumt werden, daß es nach dem *Wortlaut der Richtlinie* 77/388 nicht naheliegt, den Standpunkt der Kommission für zutreffend zu halten. Er spricht vielmehr eher für die von Frankreich und Spanien vertretene Ansicht, heißt es doch in Artikel 2, der Mehrwertsteuer unterlägen (unter anderem) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher *im Inland* gegen Entgelt ausführt, und in Artikel 3, unter Inland sei der *Anwendungsbereich des Vertrages* zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zu verstehen, wie er in Artikel 227 für jeden Mitgliedstaat definiert ist (was internationale Gewässer wohl nicht einschließt).

6. 2) Anzuerkennen ist weiter, daß die *beiden Urteile*, von denen im Verfahren hauptsächlich die Rede war (nämlich die der Rechtssachen 168/84 [4] und 283/84 [5]), unmittelbar weder geeignet sind, den Standpunkt der Kommission zu untermauern, noch den der Beklagten zu erhärten, weil sie offensichtlich zu dem jetzt interessierenden Problem, das seinerzeit nicht zu behandeln war, nicht Stellung nehmen.

7. In der Tat wird im Urteil der Rechtssache 168/84 (es ging hier um Dienstleistungen an Bord von Seeschiffen) nur ausgeführt, der Artikel 9 der Richtlinie 77/388 schränke nicht die *Befugnis* der Mitgliedstaaten ein, Dienstleistungen zu besteuern, die außerhalb ihres Hoheitsgebietes erbracht werden (was lediglich zum Ausdruck bringt, daß den Mitgliedstaaten eine derartige *Möglichkeit* offensteht, nicht aber eine dahin gehende Verpflichtung einschließt).

8. Desgleichen wurde im Urteil der Rechtssache 283/84 (hier ging es um den Schiffsverkehr zwischen der italienischen Halbinsel und Sardinien, der für die gesamte Strecke der Mehrwertsteuer unterworfen wird) lediglich — entsprechend der im Verfahren aufgeworfenen Frage, ob ein Mitgliedstaat so weit gehen kann oder ob eine derartige Besteuerung nach der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeschlossen ist — festgehalten, die Richtlinie, insbesondere ihr Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b, schränke in keiner Weise die *Freiheit* der Mitgliedstaaten ein, den Geltungsbereich ihres Steuerrechts über ihre eigentlichen Staatsgrenzen hinaus auszudehnen (was wiederum allein bedeutet, sie hätten eine solche Möglichkeit, nicht aber eine dahin gehende Verpflichtung).

9. Dem Umstand — dies sei gleichsam in Parenthese hinzugefügt —, daß es in der deutschen Fassung des Urteils an anderer Stelle heißt: „Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind* ...", kommt dagegen offensichtlich keine Bedeutung zu, denn bei die-

3 — ABl. 1977, L 336, S. 1.

4 — Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84, Gunter Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, Slg. 1985, 2257.

5 — Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 283/84, Trans Tirreno Express, Slg. 1986, 231.

ser weitergehenden Formulierung haben wir es wohl mit einem Übersetzungsfehler zu tun, wie ein Vergleich mit dem italienischen Text (Italienisch war Verfahrenssprache) und dem französischen Text des Urteils zeigt („nel caso dei trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni ..."; „dans l'hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes ...").

10. 3) Bemerkenswert erscheint allerdings — und deshalb sollten diese Urteile bei der Behandlung des vorliegenden Falles nicht völlig beiseite gelassen werden —, daß in der Rechtssache 168/84 hervorgehoben wurde, *Funktion* des genannten *Artikels 9* der Richtlinie sei es, „eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts herbeizuführen" (was zu dem Schluß berechtigt, die in ihm gewählten Formulierungen seien nicht überzubewerten, soweit es um die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Richtlinie schlechthin geht), und daß hier auch die Rede ist von Dienstleistungen, die außerhalb des Hoheitsgebiets der Mitgliedstaaten „auf ihrer *Rechtshoheit unterliegenden Seeschiffen*" erbracht werden (was auf eine Relativierung des von Frankreich und Spanien so sehr betonten Territorialitätsprinzips hindeuten dürfte).

11. Auch im Urteil der Rechtssache 283/84 (wie übrigens auch im Urteil der Rechtssache 51/88 [6]) wird auf die Funktion des Artikels 9 der Richtlinie hingewiesen, durch Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts Kompetenzkonflikte in Fällen zu vermeiden, in denen eine Dienstleistung unter die Rechtsordnung mehrerer Mitgliedstaaten fallen kann.

12. Weiterhin wurde betont, keine Zuständigkeitskonkurrenz trete auf, wenn das Schiff, mit dem die Beförderung durchgeführt wird, zwei Punkte ein und desselben Staates verbindet und die gewählte Route, auch wenn sie teilweise außerhalb des nationalen Hoheitsgebiets verläuft, kein Gebiet berührt, das der Hoheitsgewalt eines anderen Staates unterliegt. Es müsse folglich für solche Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen angesehen werden können, der *räumliche Geltungsbereich* der Mehrwertsteuer anhand der Grundregeln der *Artikel 2 und 3* der Richtlinie, nicht aber anhand von Artikel 9 bestimmt werden. Dies macht klar, daß es für die Lösung des gegenwärtigen Falls, in dem der Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b, auf dessen Wortlaut die Vertreterin Spaniens besonders abgestellt hat, gar nicht eingreift, angezeigt ist, sich eher an die allgemeinen Vertragsregeln zum räumlichen Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts zu halten.

13. Darüber hinaus läßt sich anhand dieser Urteile — eben weil sie betonen, daß es den Mitgliedstaaten *freisteht*, Vorgänge in internationalen Gewässen zu besteuern — leicht zeigen, daß die aus dem Völkerrecht hergeleitete, die Grenzen staatlicher Souveränität betreffende Argumentation der französischen Regierung kein großes Gewicht hat.

14. 4) Machen schon die angeführten Urteile klar, daß es nicht angebracht ist, den Grundsatz der Territorialität, dem Frankreich und Spanien eine so große Bedeutung beimessen, bei der Bestimmung des Anwendungsbereichs der Vertragsregeln überzubewerten, so kann zur Bestärkung dieser Erkenntnis, die für unseren Fall von Bedeu-

6 — Urteil vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88, Hamann, Slg. 1989, 767.

tung ist, auch auf andere Urteile hingewiesen werden, die deutlich machen, daß die Grundsätze des Vertrags in gewissen Fällen auch für Tätigkeiten außerhalb des Vertragsgebietes Geltung beanspruchen und deshalb für ein zu enges Verständnis des Anwendungsbereichs des Gemeinschaftsrechts kein Anlaß besteht.

15. Ich erinnere hier zum einen an das Urteil der Rechtssache 167/73 [7], dem zufolge die nach dem französischen Arbeitsgesetzbuch für die Seeschiffahrt geltende Bedingung, die Besatzung eines Seeschiffes müsse zu einem bestimmten Anteil aus französischen Mitgliedern bestehen, mit dem Artikel 48 des Vertrages und der dazu ergangenen Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 [8] unvereinbar ist. Wenn hier unterstrichen wird, die Seeschiffahrt unterliege den allgemeinen Vertragsvorschriften und es sei deshalb jegliche Diskriminierung in bezug auf Arbeitsplatzzugang und *Arbeitsplatzbedingungen* untersagt, so kann schwerlich angenommen werden, dies gelte nur, solange sich die betroffenen Seeschiffe innerhalb der Hoheitsgewässer der Mitgliedstaaten befinden.

16. Der Grundsatz, daß die vorübergehende Ausübung von Tätigkeiten (hier der Transport über internationale Gewässer) nicht genügt, um die Anwendung des Gemeinschaftsrechts (hier der Mehrwertsteuerrichtlinie) auszuschließen, wenn die Tätigkeit einen hinreichend engen Bezug zum Gebiet der Gemeinschaft aufweist (hier Abfahrts- und Ankunftshafen liegen in demselben Mitgliedstaat), wird durch das Urteil 237/83 [9] bestätigt. Durch dieses Urteil wurde das gemeinschaftliche Sozialrecht auf eine Tätigkeit für anwendbar erklärt, die ein Arbeitnehmer aus einem Mitgliedstaat für Rechnung eines Unternehmers aus einem anderen Mitgliedstaat in einem *Drittland* ausübte.

17. Ich beziehe mich zum anderen auf das Urteil der Rechtssache 9/88 [10] (in dem es um die Frage ging, ob ein auf einem niederländischen Schiff beschäftigter portugiesischer Arbeitnehmer bei der Ausübung seiner Tätigkeit dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot unterliegt). Für meine Begriffe ist von großer Bedeutung, daß hier — unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung, nach der berufliche Tätigkeiten außerhalb des Territoriums der Gemeinschaft als Tätigkeiten von im Gebiet eines Mitgliedstaats beschäftigten Arbeitnehmern angesehen werden können, wenn eine ausreichend enge Anknüpfung an dieses Territorium gegeben ist — festgestellt worden ist, ein portugiesischer Arbeitnehmer auf einem niederländischen Schiff sei als im Gebiet dieses Mitgliedstaats beschäftigt anzusehen, wenn ausreichende Beziehungen zu ihm bestehen (die sich bemessen nach der Registrierung des Schiffes, dem niederländischen Sitz der Reederei, der Anstellung in den Niederlanden, der Maßgeblichkeit niederländischen Rechts für den Arbeitsvertrag, der Unterwerfung unter die niederländische Sozialversicherung und der Maßgeblichkeit des niederländischen Einkommensteuerrechts).

18. 5) Sprechen somit die nach der angeführten Rechtsprechung naheliegenden Erwägungen (zur Relativierung des Grundsatzes der Territorialität und zum zutreffenden Verständnis des räumlichen Anwendungsbereichs der Vertragsregeln) gegen den von

7 — Urteil vom 4. April 1974 in der Rechtssache 167/73, Kommission/Frankreich, Slg. 1974, 359.

8 — ABl. 1968, L 257, S. 2.

9 — Urteil vom 12. Juli 1984 in der Rechtssache 237/83, SARL Prodest/Caisse primaire d'assurance maladie Paris, Slg. 1984, 3153.

10 — Urteil vom 27. September 1989 in der Rechtssache 9/88, M. Mario Lopes da Veiga/Staatssecretaris van Justitie, Slg. 1989, 2989.

Frankreich und Spanien bei der Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie eingenommenen Standpunkt, so bekräftigen zusätzlich einige andere Überlegungen die Annahme, die Ansicht der Kommission sei die zutreffende.

19. a) Dabei denke ich freilich nicht so sehr an den — sicher auch interessanten, von der Kommission erwähnten — Umstand, daß sich in der sechzehnten Sitzung des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer eine sehr große Mehrheit der Delegationen für eine Besteuerung von Transportleistungen wie die jetzt interessierende ausgesprochen hat. Denn dies geschah — wie die Kommission eingeräumt hat und worauf Frankreich nachdrücklich hinweist — lediglich aus praktischen Erwägungen; dagegen wurde nicht zum Ausdruck gebracht, diese Schlußfolgerung sei rechtlich zwingend.

20. b) Wichtig hingegen ist der Hinweis auf das mit der Richtlinie 77/388 verfolgte *Ziel der Harmonisierung,* zu dem — wie sich aus dem Titel der Richtlinie ergibt — das Bestreben gehört, für eine einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage zu sorgen.

21. Hält man sich dies vor Augen — wobei, wie die Kommission mit Recht betont hat, nicht vergessen werden darf, daß es um eine vollständige Harmonisierung geht und daß alle Befreiungen (wie im Urteil der Rechtssache 235/85 [11] hervorgehoben wurde), „ausdrücklich und eindeutig sein müssen" (Randnr. 19) —, so drängt sich die Schlußfolgerung geradezu auf, daß damit nicht vereinbar ist (wie schon in den Schlußanträgen zu der Rechtssache 283/84 ausgeführt wurde) eine unterschiedliche Besteuerung des Transportes zwischen zwei Orten eines Mitgliedstaates, je nachdem, ob er zu Lande oder zu Wasser erfolgt, und in letzterem Falle wiederum je nachdem, ob der Transport in den Küstengewässern stattfindet oder jenseits der Zwölf-Meilen-Zone (was im übrigen wohl auch schwer nachkontrollierbar wäre und damit nicht im Einklang stünde mit dem im 17. Erwägungsgrund der Richtlinie ausgedrückten Gedanken, die Steuererhebung zu vereinfachen und Steuerumgehungen zu verhüten). Auch wenn einzuräumen ist, daß derartige Überlegungen für Transporte nach Korsika keine Bedeutung haben, so ist ihre Relevanz doch für andere Konstellationen, die man sich in einigen Mitgliedstaaten ohne weiteres vorstellen kann, nicht zu bestreiten, und es ist damit gerechtfertigt, sie bei der Auslegung der Richtlinie, die ja allgemeine Bedeutung hat, zu berücksichtigen. Danach ist die Annahme in der Tat naheliegend, die Richtlinie werde von dem Grundsatz beherrscht, daß als eine inländische Dienstleistung ein Transport anzusehen ist, der zwischen zwei Orten eines Mitgliedstaates stattfindet, ohne daß ausländische Territorien berührt werden.

22. c) Dazu kommen außerdem noch Erkenntnisse, die aus der — im Verhältnis zu Spanien und Portugal geltenden — *Akte über die Beitrittsbedingungen* und die Anpassungen der Verträge zu gewinnen sind.

23. Die Kommission hat sich insofern bekanntlich einmal auf den Abschnitt V „Steuerrecht" von Anhang I bezogen, nach dem der Artikel 15 der Richtlinie 77/388 dahin zu ergänzen war, daß die Portugiesische Republik die Beförderungen im See — und Luftverkehr zwischen den Inseln, die die autonomen Regionen Azoren und Madeira bilden, sowie zwischen diesen und dem Mutterland den *internationalen Beförderungen gleichstellen* kann. Und sie hat zum anderen auf den Artikel 374 dieser Akte

11 — Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, 1485.

hingewiesen, dem zufolge die eben erwähnte Ergänzung nicht den Betrag der Abgaben berührt, die als eigene Mittel aus der Mehrwertsteuer geschuldet werden.

24. Danach muß tatsächlich angenommen werden, daß bei der Festlegung dieser Vorschriften alle beteiligten Staaten davon ausgingen, daß es sich bei den erwähnten Beförderungen nach der Mehrwertsteuerrichtlinie an sich um nationale, der Mehrwertsteuer unterworfene Beförderungen handelt. Wäre nämlich klar gewesen, daß die Richtlinie, so wie von Frankreich und Spanien empfohlen, auszulegen ist (daß es also den Mitgliedstaaten *freisteht*, solche Beförderungen zu besteuern oder nicht), so hätte es der in der Beitrittsakte enthaltenen Ergänzung nicht bedurft oder man hätte sie doch — dies bezieht sich auf die mündlich vorgetragene Bemerkung der spanischen Regierung, die Ergänzung des Artikels 15 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei notwendig gewesen, weil auch die Strecken in den Territorialgewässern erfaßt werden sollten — darauf beschränken können, von der Gleichstellung des Transports in den Küstengewässern mit einer internationalen Beförderung zu sprechen.

25. Dem läßt sich meines Erachtens auch nicht entgegenhalten, Sinn derartiger Spezialvorschriften in der Beitrittsakte sei es, Lösungen für spezifische Probleme des Beitritts eines Mitgliedslandes festzulegen, und es dürften deshalb keine weiterreichenden Schlußfolgerungen aus ihnen gezogen werden. Wenn — wie im Abschnitt V von Anhang I zur Beitrittsakte in bezug auf den Artikel 15 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschehen — die Ergänzung und die Änderung eines bestehenden Systems beschlossen wird, so wird damit auch — beiläufig — zum Ausdruck gebracht, wie das System in einem bestimmten Punkt zu verstehen ist, d. h., es erfolgt gleichsam eine authentische Interpretation bestehender Regeln und nicht nur die Lösung eines konkreten Beitrittsproblems.

26. Außerdem ist auch — dies bezieht sich auf den erwähnten Artikel 374 der Beitrittsakte — keineswegs zu erkennen, aus welchen Gründen gerade Portugal mit einer Zahlungspflicht hinsichtlich der Mehrwertsteuer für Transportleistungen nach den genannten Orten belastet werden mußte. Angesichts der großen hier in Rede stehenden Entfernungen zwischen dem Kontinent und den dazugehörenden Inseln und der Wirtschaftskraft des betroffenen Mitgliedstaats wäre wohl eher eine Entlastung zu erwarten gewesen.

27. Von der Lösung eines besonderen Problems kann hier also wohl nicht die Rede sein, vielmehr liegt es näher, insofern von der Klarstellung eines allgemein für alle Mitgliedstaaten geltenden Prinzips auszugehen.

28. 6) Ich würde also meinen, daß man — nach vernünftiger Wertung aller relevanten Aspekte — anerkennen muß, daß die Kommission für ihren Standpunkt die besseren Argumente vorgetragen hat. Die Mehrwertsteuerrichtlinie verlangt also eine Besteuerung des gesamten Transports zwischen Kontinentalfrankreich und Korsika, und es kommt eine Befreiung allenfalls nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F der Mehrwertsteuerrichtlinie in Betracht (worauf sich Frankreich bekanntlich nur berufen wollte, soweit es um den Transport innerhalb der Küstengewässer geht).

29. Klar ist danach auch die weitere Schlußfolgerung (zu der es im Grunde keine streitige Auseinandersetzung gab), daß eine entsprechende Berechnung der Mehrwertsteuer-Eigenmittel nach der Verordnung

Nr. 2892/77 zu erfolgen hat und diese der Gemeinschaft zur Verfügung zu stellen sind.

30. Klar ist außerdem, daß aus dem Umstand, daß letzteres trotz Aufforderung der Kommission nicht geschehen ist, eine Zinszahlungspflicht gemäß Artikel 11 der Verordnung (EWG) Nr. 2891/77 folgt. Dafür ist bekanntlich eine verspätete Gutschrift ausreichend. Nicht wichtig dagegen ist unserer Rechtsprechung zufolge der Grund der verspäteten Gutschrift (Urteil der Rechtssache 303/84 [12]) und insbesondere die Tatsache, daß der betreffende Mitgliedstaat die Rechtsauffassung der Kommission nicht teilt (Rechtssache 93/85 [13]), also — was im vorliegenden Fall betont wurde — gutgläubig von einer anderen Auslegung des Gemeinschaftsrechts ausgegangen ist.

C — Schlußantrag

31. 7) Dies bedeutet letztlich, daß dem Klageantrag der Kommission stattzugeben und die in ihm formulierte Feststellung zu treffen ist. Antragsgemäß ist zudem die Französische Republik zur Tragung der Kosten des Verfahrens zu verurteilen.

12 — Urteil vom 20. März 1986 in der Rechtssache 303/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1986, 1171.

13 — Urteil vom 18. Dezember 1986 in der Rechtssache 93/85, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1986, 4011.