



FINANZGERICHT KÖLN
B E S C H L U S S

In dem Rechtsstreit

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. <u>1131888</u>	
Luxemburg, den <u>24. 10. 2019</u>	Der Kanzler, im Auftrag
Fax/E-mail: <u>[Signature]</u>	Daniel Dittert
eingegangen am: <u>23.10.19</u>	Referatsleiter

The North of England P&I Association Ltd., zugleich als Rechtsnachfolgerin für die Marine Shipping Mutual Insurance Company, The Quayside, NE1 3DU Newcastle upon Tyne, GROSSBRITANNIEN,

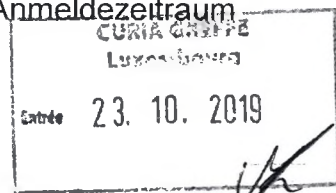
- Klägerin -

Prozessbevollmächtigte: Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin,

gegen Bundeszentralamt für Steuern, vertreten durch den
Präsidenten, An der Kuppe 1, 53225 Bonn,
Gz.: Q 1 S - 6300/16/00026,

- Beklagter -

wegen Versicherungsteuer betreffend den Anmeldezeitraum
Dezember 2009



hat der 2. Senat in der Besetzung:

Richterin am Finanzgericht
Richter am Finanzgericht
Richter am Finanzgericht
ehrenamtlicher Richter
ehrenamtliche Richterin

Dr. Bozza-Bodden als Vorsitzende
Dr. Hennigfeld
Dr. Matthes
Landwirt Dahmen
Bankkauffrau Fassbender

am 22. Februar 2019 beschlossen:

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 2 Buchst. d), zweiter Gedankenstrich in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1, 1. Halbsatz der Richtlinie 88/357/EWG bzw. Art. 46 Abs. 2 der Richtlinie 92/49/EWG im Hinblick auf die Beurteilung des Mitgliedstaates, in dem das Risiko

belegen ist, dahingehend 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?

II. Das Klageverfahren wird bis zu einer abschließenden Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

T a t b e s t a n d

I .

- 1 Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit eines Versicherungsteuerbescheides und hierbei – neben der Frage der Bestimmtheit der Steuerfestsetzung – insbesondere darum, ob die von der Klägerin vereinnahmten Entgelte im Zusammenhang mit der Versicherung von Schiffsrisiken der Versicherungsteuer unterliegen.
- 2 Die Klägerin ist ein in Großbritannien ansässiger Versicherer, der weltweit Marineversicherungen anbietet. Die Klägerin ist mit Übernahme der Marine Shipping Mutual Insurance Company Limited (MSMI) zum 2. November 2011 Rechtsnachfolgerin dieses Unternehmens geworden. Die Klägerin bzw. die MSMI als deren Rechtsvorgängerin haben als Versicherer für die inländische MS „Clara“ Schiffahrtsgesellschaft mbH sowie für 13 weitere Seeschiffsgesellschaften (nachfolgend: Schiffsgesellschaften) Risiken in Bezug auf von diesen Gesellschaften betriebene Seeschiffe versichert (Haftpflicht-, Rechtsschutz-, Kasko- sowie Kriegsversicherung). Die Schiffsgesellschaften, deren Geschäftsgegenstand jeweils der Betrieb eines Seeschiffes ist, sind als Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach deutschem Recht jeweils im Handelsregister des Amtsgerichts Hamburg eingetragen. Den jeweiligen Seeschiffen ist eine sogenannte IMO-Nummer (IMO = International Maritime Organization) zugeteilt worden. Die Seeschiffe sind im Seeschiffsregister des Amtsgerichts Hamburg eingetragen.
- 3 An dem zwischen der Klägerin und den 14 Schiffsgesellschaften bestehenden Versicherungsverhältnissen sind als Versicherungsnehmer bzw. Mitversicherte („co assured“) auch die für die Schiffsgesellschaften als Manager agierende deutsche Reederei Johann M.K. Blumenthal GmbH & Co. KG, Hamburg, (nachfolgend: Reederei), zu deren Flotte alle Seeschiffe gehören, sowie die in Liberia oder in Malta ansässigen Bareboat Charterer beteiligt. Auf Grundlage dieser Versicherungsverhältnisse vereinnahmte die Klägerin Versicherungsentgelte (Versicherungsprämien). Versicherungsteuern wurden in diesem Zusammenhang nicht angemeldet.
- 4 Das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie genehmigte den Schiffsgesellschaften gemäß § 7 Abs. 1 Flaggenrechtsgesetz, dass die zu den Schiffsgesellschaften gehörenden Schiffe anstelle der (deutschen) Bundesflagge eine

andere Nationalflagge, und zwar die Flagge von Liberia bzw. Malta führen dürfen (sog. Ausflagging). Die Seeschiffe blieben für die genehmigte Zeit der Ausflagging im deutschen Seeschiffsregister eingetragen.

5 Im Jahre 2012 führte der Beklagte (die Finanzbehörde) bei der Reederei sowie bei zahlreichen Schiffsgesellschaften Versicherungsteuer-Außenprüfungen durch. Auf Grundlage der hierbei getroffenen Prüfungsfeststellungen sah der Beklagte die von der Klägerin im Streitzeitraum vereinnahmten Versicherungsentgelte als versicherungsteuerbar und versicherungsteuerpflichtig an.

6 Nach Abschluss der Versicherungsteuer-Außenprüfung setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin für den Monat Dezember 2009 unter Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 Prozent mit Versicherungsteuerbescheid vom 11. November 2014 Versicherungsteuer in Höhe von 13.374,57 € fest.

7 Der gegen den Bescheid eingelegte Einspruch blieb erfolglos und wurde seitens des Beklagten mit Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2016 als unbegründet zurückgewiesen. Für die Steuerbarkeit von Versicherungsverhältnissen im Zusammenhang mit Seeschiffen sei ausreichend, dass das Schiff in einem Register im Geltungsbereich des Versicherungsteuergesetzes eingetragen sei und ein Unterscheidungskennzeichen erhalten habe. Allein die Eintragung in einem (inländischen) Register (Fahrzeugregister, Schiffsregister) genüge für die Begründung des Besteuerungsrechts Deutschlands, selbst wenn daneben eine weitere Eintragung des Schiffes z.B. einem ausländischen Flaggenregister vorliege. Für die Besteuerung von Versicherungsverhältnissen im Zusammenhang mit Fahrzeugen aller Art knüpfe der deutsche Gesetzgeber mit § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung gerade nicht an die Flaggenhoheit, sondern an die Registereintragung und das Vorhandensein eines Unterscheidungskennzeichens an. Eine Zulassung im Sinne einer behördlich erteilten Erlaubnis zum Betreiben des Schiffes sei nicht erforderlich, denn der deutsche Gesetzgeber habe sich bewusst dagegen entschieden, hinsichtlich der Besteuerung auf die Zulassung der Fahrzeuge abzustellen, sondern vielmehr auf die Eintragung in ein amtliches Register Bezug abgestellt.

8 Hiergegen wendet sich die Klägerin und trägt vor: Die Zahlung der hier streitgegenständlichen Versicherungsentgelte sei nicht steuerbar, da keine

Risikobelegenheit der versicherten Schiffe im Inland gegeben sei. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 2 Buchst. d, zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG komme es für die Zuordnung des Besteuerungsrechts allein auf die Zulassung eines Fahrzeugs an. Nach den rechtlichen Vorschriften des Zulassungsstaats richte sich, ob ein Fahrzeug nach seiner Bauart, seinem technischen Zustand und seiner technischen Ausrüstung den gesetzlichen Anforderungen entspreche und damit seiner Bestimmung entsprechend genutzt werden dürfe. Bezogen auf Schiffe sei Zulassungsstaat in diesem Sinne der Staat, dessen Flagge ein Schiff zu führen berechtigt sei, denn die Flaggenstaaten legen die Qualitätsstandards für die unter ihrer Flagge fahrenden Schiffe fest und seien damit für das vom Schiff ausgehende Risiko verantwortlich. Mit dem Flaggenrecht sei eine eindeutige Zuordnung der Belegenheit des Risikos möglich. Soweit § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG an eine Registrierung anknüpfe, könne insoweit nur ein Register maßgeblich sein, in dem Fahrzeuge im Hinblick auf ihre Zulassung für den insoweit relevanten Verkehr eingetragen oder einzutragen sind.

9 Eine Zulassung in Deutschland läge nicht mehr vor, wenn – wie im Falle der von der Klägerin versicherten Seeschiffe – die Fahrzeuge (Schiffe) infolge der Ausflagung nicht (mehr) berechtigt seien, die deutsche Flagge zu führen. Damit hätten sie die deutsche Staatsangehörigkeit verloren. In der Folge sei keine Zulassung des Schiffes in Deutschland mehr gegeben. Die Schiffe hätten dann lediglich einen Bezug zum ausländischen Flaggenstaat. Ausgeflaggte Schiffe hätten während der Dauer der Ausflagung nicht deutsche Standards zu erfüllen, sondern diejenigen des Flaggenstaates. Auf die trotz Ausflagung fortbestehende Registereintragung in Deutschland komme es nicht an, denn weder das Schiffsregister noch das ebenfalls im Inland geführte Internationale Seeschiffregister oder das inländische Flaggenreister bezögen sich auf die Zulassung eines Schiffes. Die Eintragungen in diesen Registern dokumentierten lediglich die Eigentumsverhältnisse an dem Schiff bzw. die Flagge, unter der ein Schiff fährt. Mit dem Wechsel des Flaggenstaates sei auch ein Verlust des Besteuerungsrechts gegeben. Ansonsten hätte dies eine Doppelbesteuerung des versicherten Risikos sowohl im Flaggenstaat als auch im Mitgliedstaat der Schiffsregistereintragung zur Folge.

10 Die Klägerin beantragt, den Versicherungsteuerbescheid vom 11. November 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2016 aufzuheben.

- 11 Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.
- 12 Die Steuerbarkeit der hier streitgegenständlichen, von der Klägerin für die Versicherung von Seeschiffen vereinnahmten Entgelte folge aus § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung und sei trotz Ausflaggung der Schiffe gegeben. Der deutsche Gesetzgeber habe die unionsrechtlichen Vorgaben und Kriterien zur Belegenheit des Risikos im Sinne von Art. 2 Buchst. d, zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG, wonach für die Versicherungsteuerpflicht an die Begriffe „Zulassungsmitgliedstaat“ und „Belegenheit des Risikos“ angeknüpft werde, in zulässiger Weise umgesetzt. Mit dem Ziel einer eindeutigen Abgrenzung knüpfe das deutsche Gesetz nicht an die Zulassung im Sinne einer behördlich erteilten Erlaubnis, sondern an die Registereintragung und ein dem jeweiligen Fahrzeug zugeschriebenes Unterscheidungskennzeichen an. Allein das bei den Amtsgerichten geführte Seeschiffsregister (nicht aber das vom Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie geführte Flaggenregister oder das Internationale Seeschiffregister) sei ein amtliches Register im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG. Damit genüge für ein Besteuerungsrecht Deutschlands im Falle einer Ausflaggung im Sinne von § 7 Flaggenrechtsgesetz – wie vorliegend – die verbleibende Eintragung des Schiffes im inländischen Seeschiffsregister, um von einer Belegenheit des Risikos im Inland und damit von einer möglichen Anknüpfung des Besteuerungsrechts auszugehen. Diese Umsetzung der Richtlinie sei seinerzeit mit der EU-Kommission abgestimmt worden.
- 13 Nach dem klaren Gesetzeswortlaut sei es unerheblich, dass ein Schiff neben der Eintragung im deutschen Seeschiffsregister noch in einem weiteren (ausländischen) Schiffsregister eingetragen sei und dort auch eine Zulassung erhalten habe. Ebenso wenig maßgeblich für die Besteuerung sei die Flaggenführung und die Eintragung des Seeschiffes in einem ausländischen Flaggenregister.
- 14 Dies widerspräche auch vor dem Hintergrund einer möglichen Doppelbesteuerung (im Inland und im Flaggenstaat) nicht Sinn und Zweck der Richtlinie 88/357/EWG. Die Richtlinie spreche bereits nicht von einer Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Dieses Ziel sei auch nicht Motiv des Richtliniengebers, sondern eher Resultat des mit der Richtlinie gewählten Regelungsansatzes. Nach den Begründungserwägungen der Richtlinie ziele diese ausschließlich darauf ab, die tatsächliche Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs durch eine Deregulierung bei der Gewährung von

Versicherungsschutz über die Grenzen der Mitgliedstaaten zu erleichtern. In Bezug auf die Versicherungsteuer stelle die Richtlinie ausdrücklich fest, dass zwischen den Mitgliedstaaten, die überhaupt eine Versicherungsteuer hätten, erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Voraussetzungen und der Steuersätze bestehe. Die Richtlinie solle vermeiden, dass diese Unterschiede zu Wettbewerbsverzerrungen bei den Versicherungsleistungen zwischen den Mitgliedstaaten führe. Hierbei seien aber nicht die Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten im Bereich der nicht harmonisierten Versicherungsteuer gemeint, sondern ausschließlich die zwischen den in den Mitgliedstaaten ansässigen Versicherungsunternehmen bestehenden Wettbewerbsverzerrungen. Es obliege den Mitgliedstaaten, die Modalitäten festzulegen, nach denen die Erhebung dieser Steuern und Abgaben sichergestellt werden solle.

15 Zudem habe der EuGH mit Urteil vom 14. Juni 2001 (C-191/99 – Kvaerner) bestätigt, dass die Entscheidung für die Belegenheit des Risikos als ausschlaggebendes Merkmal zur Bestimmung des zur Besteuerung befugten Staates zunächst geeignet sei, Wettbewerbsverzerrungen zwischen den in einzelnen Mitgliedstaaten ansässigen Versicherungsunternehmen zu beseitigen. Bei einer mehrfachen Registereintragung eines Schiffes bestehe grundsätzlich die Möglichkeit, dass mehrere Staaten mit der Berufung auf die Risikobelegenheit ein Besteuerungsrecht beanspruchen und eine mehrfache Besteuerung auslösen könnten. Dann werde jedoch eine mehrfache Belastung nicht durch eine vom Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Vorschrift abweichende Gesetzesauslegung beseitigt, sondern es obliege den Mitgliedstaaten selbst, im Abkommenswege diese Mehrfachbesteuerung zu vermeiden. Soweit es hieran fehle, würden die Staaten eine mehrfache Steuerbelastung in Kauf nehmen. Schließlich könne ein Versicherungsnehmer selbst bestimmen, ob er durch mehrfache Eintragungen in verschiedenen Registern das Besteuerungsrecht mehrerer Staaten auslöse.

16 Parallel zum vorliegenden von der Klägerin geführten Rechtsstreit haben auch drei der Versicherungsnehmer, und zwar die Reederei, die MS „Clara“ Schiffahrtsgesellschaft mbH sowie der in Liberia ansässige Bareboat Charterer Klage gegen den an die Klägerin gerichteten Versicherungsteuerbescheid erhoben, die beim vorlegenden Gericht unter dem Aktenzeichen 2 K 434/16 anhängig ist.

Entscheidungsgründe

II.

17 Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor genannte Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vor und setzt das vorliegende Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

18 Die Anrufung des EuGH ist gemäß Art. 267 AEUV geboten, weil das Verständnis des in Art. 2 Buchst. d), zweiter Gedankenstrich in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1, 1. Halbsatz der Richtlinie 88/357/EWG bzw. Art. 46 Abs. 2 der Richtlinie 92/49/EWG verwendeten Begriffs der Mitgliedsstaats, in dem das Risiko belegen ist, und damit die Beurteilung des Mitgliedstaates, dem ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Versicherung von Risiken im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Seeschiffes zusteht, in entscheidungserheblicher Weise zweifelhaft ist.

19 Der Vorlagefrage liegt für den Streitzeitraum Dezember 2009 folgender rechtlicher Rahmen zugrunde.

20 **1. Rechtlicher Rahmen**

21 **a) Nationales Recht**

22 Zum Gegenstand der Steuer regelt **§ 1 Versicherungsteuergesetz** in der Fassung der Neubekanntmachung des Gesetzes vom 10. Januar 1996 (**VersStG 1996**, Bundesgesetzblatt Teil I – BGBl. I – 1996, S. 22):

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

(2) ¹Besteht das Versicherungsverhältnis mit einem im Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft oder anderer Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum 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.

²Voraussetzung der Steuerpflicht ist außerdem bei der Versicherung von

1. Risiken mit Bezug auf unbewegliche Sachen, insbesondere Bauwerke und Anlagen, und auf darin befindliche Sachen mit Ausnahme von gewerblichem Durchfuhrgut, daß sich die Gegenstände im Geltungsbereich dieses Gesetzes befinden;
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;
3. Reise- oder Ferienrisiken auf Grund eines Versicherungsverhältnisses mit einer Laufzeit von nicht mehr als vier Monaten, daß der Versicherungsnehmer die zur Entstehung des Versicherungsverhältnisses erforderlichen Rechtshandlungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes vornimmt.

(...)

24 Mit Wirkung zum 1. Januar 2013 – und damit nach dem Streitzeitraum im vorliegenden Verfahren – wurde § 1 Abs. 2 VersStG (**VersStG 2012**) durch das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 5. Dezember 2012 (BGBl. I 2012, S. 2431) geändert und ist seither wie folgt gefasst:

25 (2) ¹Besteht das Versicherungsverhältnis mit einem Versicherer, der im Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder anderer Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum niedergelassen ist, so ist die Steuerpflicht bei der Versicherung folgender Risiken gegeben:

1. Risiken mit Bezug auf unbewegliche Sachen, insbesondere Bauwerke und Anlagen, und auf darin befindliche Sachen mit Ausnahme von gewerblichem Durchfuhrgut, wenn sich die Gegenstände im Geltungsbereich dieses Gesetzes befinden;
2. Risiken mit Bezug auf im Geltungsbereich dieses Gesetzes in ein amtliches oder amtlich anerkanntes Register einzutragende oder eingetragene und mit einem Unterscheidungskennzeichen versehene Fahrzeuge aller Art;
3. Reise- oder Ferienrisiken auf Grund eines Versicherungsverhältnisses mit einer Laufzeit von nicht mehr als vier Monaten, wenn der Versicherungsnehmer die zur

Entstehung des Versicherungsverhältnisses erforderlichen Rechtshandlungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes vornimmt.

²Sind durch die Versicherung andere als die in Satz 1 genannten Risiken oder Gegenstände abgesichert, besteht die Steuerpflicht, wenn der Versicherungsnehmer

1. eine natürliche Person ist und er bei Zahlung des Versicherungsentgelts seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat oder
2. keine natürliche Person ist und sich bei Zahlung des Versicherungsentgelts der Sitz des Unternehmens, die Betriebsstätte oder die entsprechende Einrichtung, auf die sich das Versicherungsverhältnis bezieht, im Geltungsbereich dieses Gesetzes befindet.

(...)“

26 Gemäß § 1 Abs. 1 **Schiffsregisterordnung (SchRegO)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Mai 1994 (BGBl. I 1994, S. 1133) werden die Schiffsregister von den Amtsgerichten geführt. Gemäß § 3 Abs. 2 SchRegO werden in das Seeschiffsregister die Kauffahrteischiffe und andere zur Seefahrt bestimmten Schiffe (Seeschiffe) eingetragen, die nach § 1 oder § 2 des Flaggenrechtsgesetzes die Bundesflagge zu führen haben oder führen dürfen. Gemäß § 9 Satz 1 SchRegO wird ein Schiff, das nach § 3 Abs. 2, 3 SchRegO in das Schiffsregister eingetragen werden kann, eingetragen, wenn der Eigentümer es ordnungsmäßig (§§ 11 bis 15 SchRegO) zur Eintragung anmeldet. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 SchRegO ist der Eigentümer zur Anmeldung eines Seeschiffes verpflichtet, wenn das Schiff nach § 1 des Flaggenrechtsgesetzes die Bundesflagge zu führen hat. In § 10 Abs. 1 Satz 2 SchRegO sind – vorliegend nicht einschlägige – Ausnahmen von der Anmeldepflicht geregelt. Gemäß § 14 Abs. 1 SchRegO darf ein Schiff nicht in das Schiffsregister eingetragen werden, solange es in einem ausländischen Schiffsregister eingetragen ist. Im Falle der genehmigten Ausflagung ist gemäß § 17 Abs. 2 SchRegO zur Eintragung im Schiffsregister anzumelden, dass und wie lange das Recht zur Führung der Bundesflagge nicht ausgeübt werden darf.

27 Gemäß § 1 Abs. 1 des Gesetzes über das Flaggenrecht der Seeschiffe und die Flaggenführung der Binnenschiffe (**Flaggenrechtsgesetz – FlaggRG**) vom 4. Juli 1990 (BGBl. I 1990, S. 1342) haben alle Kauffahrteischiffe und sonstigen zur Seefahrt

bestimmten Schiffe (Seeschiffe), deren Eigentümer Deutsche sind und ihren Wohnsitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes haben, die Bundesflagge zu führen. Gemäß § 6 Abs. 1 FlaggRG dürfen Seeschiffe, welche die Bundesflagge nach § 1 zu führen haben, als Nationalflagge andere Flaggen nicht führen. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 FlaggRG kann das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie in den Fällen des § 1 Abs. 1 und 2 oder des § 2 Abs. 1 und 2 dem Reeder oder Ausrüster eines im Schiffsregister eingetragenen Seeschiffes auf seinen Antrag für einen Zeitraum von längstens zwei Jahren widerruflich unter den Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 genehmigen, dass das Schiff anstelle der Bundesflagge eine andere Nationalflagge führt, deren Führung nach dem maßgeblichen ausländischen Recht erlaubt ist (Ausflaggungsgenehmigung). Gemäß § 7a Abs. 1 FlaggRG wird die Ausflaggungsgenehmigung bei Seeschiffen, für die ein Schiffszertifikat oder ein Schiffsvorzertifikat erteilt ist, erst mit der Eintragung eines entsprechenden Vermerks in das Zertifikat wirksam. Gemäß § 7a Abs. 3 FlaggRG darf das Recht zur Führung der Bundesflagge nicht ausgeübt werden, solange die Ausflaggungsgenehmigung wirksam ist. Gemäß § 12 Abs. 1 FlaggRG sind zur Führung der Bundesflagge berechnete Kauffahrteischiffe, die im Sinne des Einkommensteuergesetzes im internationalen Verkehr betrieben werden, auf Antrag des Eigentümers in das Internationale Seeschiffregister einzutragen, das gemäß § 12 Abs. 1 und 2 FlaggRG vom Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur eingerichtet und geführt wird.

28 Der Bundesminister für Verkehr hat auf Grund von § 22 Nr. 6 Buchst. d) FlaggRG weiteren Detailregelungen in der **Flaggenrechtsverordnung** vom 4. Juli 1990 (BGBl. I 1990, S. 1389) erlassen, unter anderem bezogen auf das Führen der Bundesflagge und des internationalen Seeschiffregisters. Gemäß § 21 Abs. 1 Flaggenrechtsverordnung führt die Flaggenbehörde ein Register aller Seeschiffe, denen ein amtlicher Ausweis über die Berechnung zur Führung der Bundesflagge (§ 3 FlaggRG) erteilt worden ist. Gemäß § 23 Flaggenrechtsverordnung wird das internationale Seeschiffregister (§ 12 FlaggRG) von der Flaggenbehörde als Anhang zum Flaggenreister geführt. Flaggenbehörde ist gemäß § 27 Flaggenrechtsverordnung das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie.

29 Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 **Straßenverkehrsgesetz (StVG)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. März 2003 (BGBl. I 2003, S. 310, 919) müssen Kraftfahrzeuge und ihre Anhänger, die auf öffentlichen Straßen in Betrieb gesetzt werden sollen, von der

zuständigen Behörde (Zulassungsbehörde) zum Verkehr zugelassen sein. Gemäß § 31 Abs. 1 StVG führen die Zulassungsbehörden ein Register über die Fahrzeuge, für die ein Kennzeichen ihres Bezirks zugeteilt oder ausgegeben wurde (örtliches Fahrzeugregister der Zulassungsbehörden). Gemäß § 31 Abs. 2 StVG führt das Kraftfahrt-Bundesamt ein Register über die Fahrzeuge, für die im Geltungsbereich dieses Gesetzes ein Kennzeichen zugeteilt oder ausgegeben wurde oder die nach Maßgabe von Vorschriften auf Grund des § 6 Absatz 1 Nummer 2 StVG regelmäßig untersucht oder geprüft wurden (Zentrales Fahrzeugregister des Kraftfahrt-Bundesamtes).

30 Für Luftfahrzeuge bestimmt § 2 Abs. 1 Satz 1 **Luftverkehrsgesetz (LuftVG)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2007 (BGBl. I 2007, S. 698), dass deutsche Luftfahrzeuge nur verkehren dürfen, wenn sie zum Luftverkehr zugelassen (Verkehrszulassung) und – soweit es durch Rechtsverordnung vorgeschrieben ist – in das Verzeichnis der deutschen Luftfahrzeuge (Luftfahrzeugrolle) eingetragen sind. Die Voraussetzungen, unter denen ein Luftfahrzeug zum Verkehr zugelassen wird, sind in § 2 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 4 LuftVG aufgeführt. Gemäß § 3 Abs. 1 LuftVG werden Luftfahrzeuge vorbehaltlich abweichender Verordnungen des Rates der Europäischen Union in die deutsche Luftfahrzeugrolle nur eingetragen, wenn sie in einem ausländischen staatlichen Luftfahrzeugregister nicht eingetragen sind und im ausschließlichen Eigentum deutscher Staatsangehöriger stehen (Nr. 1) bzw. ein Recht eines deutschen Staatsangehörigen, an einem Luftfahrzeug Eigentum durch Kauf zu erwerben, oder ein Recht zum Besitz auf Grund eines für einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten abgeschlossenen Mietvertrages oder eines dem Mietvertrag ähnlichen Rechtsverhältnisses besteht (Nr. 2).

31 Ergänzend zum LuftVG sind in der **Luftverkehrs-Zulassungs-Ordnung (LuftVZO)** vom 19. Juni 1964 (BGBl. I 1964, S. 370) weitere Einzelheiten zur Zulassung von Luftfahrzeugen (§§ 1 ff. LuftVZO) sowie zur Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle (§ 14 LuftVZO) geregelt.

32 Das **Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen (SRÜ)** vom 10. Dezember 1982, dem Deutschland mit Gesetz vom 2. September 1994 (BGBl. I 1994, S. 1798) beigetreten ist, enthält folgende Regelungen:

33 „**Art. 91 Abs. 1 Staatsangehörigkeit der Schiffe**

(1) ¹Jeder Staat legt die Bedingungen fest, zu denen er Schiffen seine Staatszugehörigkeit gewährt, sie in seinem Hoheitsgebiet in das Schiffsregister einträgt und ihnen das Recht einräumt, seine Flagge zu führen. ²Zwischen dem Staat und dem Schiff muss eine echte Verbindung bestehen.

(...)

34 **Art. 92 Abs. 1 Rechtsstellung der Schiffe**

(1) ¹Schiffe 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. ²Ein Schiff darf seine Flagge während einer Fahrt oder in einem angelaufenen Hafen nicht wechseln, außer im Fall eines tatsächlichen Eigentumsübergangs oder eines Wechsels des Registers.

(...)

35 **Art. 94 Abs. 1 Pflichten des Flaggenstaats**

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

36 In Art. 94 Abs. 2 bis 7 SRÜ werden ergänzend („insbesondere“) einzelne vom Flaggenstaat zu beachtende Pflichten in Bezug auf die Ausübung der Hoheitsgewalt und Kontrolle über die Schiffe aufgeführt.

37 **b) Unionsrecht**

38 Die maßgeblichen Bestimmungen des Unionsrechts, deren Umsetzung die inländischen Regelungen in § 1 Abs. 2 VersStG dienen, fanden sich für den Streitzeitraum Dezember 2009 zunächst in **Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 88/357/EWG** (Zweite Richtlinie 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 (88/357/EWG), ABI. EG Nr. L 172, 1). Hiernach galt:

39 „Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen im Rahmen des Dienstleistungsverkehrs abgeschlossene Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat, in dem das Risiko im Sinne von Artikel 2 Buchstabe d) belegen ist, auf Versicherungsprämien erhoben werden; das gilt hinsichtlich Spaniens auch für die Zuschläge, die kraft Gesetzes an den spanischen „Consortio de compensación de Seguros“ zum Ausgleich von in diesem Mitgliedstaat aufgrund außerordentlicher Ereignisse eintretenden Schäden abzuführen sind. (...)“

40 Der Begriff des Mitgliedstaats, in dem das Risiko belegen ist, war in der in Bezug genommenen Regelung in **Art. 2 Buchst. d) der Richtlinie 88/357/EWG** wie folgt definiert:

41 „(...)“

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; (...)“

42 Art. 25 der Richtlinie 88/357/EWG wurde durch Art. 46 Abs. 1 der Dritten Richtlinie Schadenversicherung (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 (Dritten Richtlinie Schadenversicherung), ABl. EG Nr. L 228, 1)

aufgehoben und durch die Regelung in **Art. 46 Abs. 2 der Dritten Richtlinie Schadenversicherung** ersetzt, die wie folgt lautete:

43 „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 Richtlinie 88/357/EWG belegen ist, auf Versicherungsprämien erhoben werden; das gilt hinsichtlich Spanien auch für die Zuschläge, die kraft Gesetzes an den spanischen „Consortio de Compensación de Seguros“ zum Ausgleich von in diesem Mitgliedstaat aufgrund außerordentlicher Ereignisse eintretenden Schäden abzuführen sind.“

44 Die in Art. 46 Abs. 2 der Dritten Richtlinie Schadenversicherung ebenfalls in Bezug genommene Begriffsdefinition in Art. 2 Buchst. d) der Richtlinie 88/357/EWG galt unverändert fort.

45 Mittlerweile – allerdings erst mit Geltung nach dem Streitzeitraum im vorliegenden Verfahren – finden sich entsprechende Regelungen in der Richtlinie 2009/138/EG (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. EU Nr. L 335, 1). Die zuvor geltenden Richtlinien (Richtlinie 88/357/EWG sowie Richtlinie 92/49/EWG) wurden gemäß Art. 310 der Richtlinie 2009/138/EG mit Wirkung zum 1. November 2012 aufgehoben.

46 **Art. 157 der Richtlinie 2009/138/EG** lautet:

„(1) Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat des Risikos bzw. dem Mitgliedstaat der Verpflichtung auf Versicherungsprämien erhoben werden.

(...)“

47 Die Definition des Mitgliedstaats, in dem das Risiko belegen ist, findet sich nunmehr in **Art. 13 Nr. 13 der Richtlinie 2009/138/EG** und lautet wie folgt:

„(Für die Zwecke dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck ...)

13. Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist "einen der nachfolgend genannten Mitgliedstaaten:

- a) bei der Versicherung entweder von Gebäuden oder von Gebäuden und den darin befindlichen Sachen, sofern diese durch den gleichen Versicherungsvertrag gedeckt sind, den Mitgliedstaat, in dem die Immobilien belegen sind;
- b) bei der Versicherung von zugelassenen Fahrzeugen aller Art den Zulassungsmitgliedstaat,
- c) bei einem höchstens viermonatigen Vertrag zur Versicherung von Reise- oder Ferienrisiken ungeachtet des betreffenden Zweigs den Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer den Vertrag geschlossen hat;
- d) in allen nicht ausdrücklich in Buchstaben a, b oder c genannten Fällen den Mitgliedstaat, in dem folgendes belegen ist:
 - i) der gewöhnliche Aufenthalt des Versicherungsnehmers; oder
 - ii) wenn der Versicherungsnehmer eine juristische Person ist, die Niederlassung dieses Versicherungsnehmers, auf die sich der Vertrag bezieht;

48 Hinsichtlich der Definition des Begriffs des Mitgliedstaats, in dem das Risiko belegen ist, hat sich für die Versicherung von Fahrzeugen aller Art keine Änderung ergeben. Darüber hinaus können nunmehr gemäß Art. 157 Abs. 1 der Richtlinie 2009/138/EG die Versicherungsverträge sowohl im Mitgliedstaat des Risikos als auch im Mitgliedstaat der Verpflichtung im Sinne von Art. 13 Nr. 14 der Richtlinie 2009/138/EG der Besteuerung unterliegen. Demgegenüber stand nach der früheren gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe (Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 88/357/EWG bzw. Art. 46 Abs. 2 der Dritten Richtlinie Schadenversicherung) das Recht der Besteuerung lediglich dem Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist, zu.

49 **2. Zur Rechtslage nach nationalem Recht**

50 Bei isolierter Betrachtung nach nationalem Recht wäre die Klage abzuweisen.

51 **a) Voraussetzungen der Versicherungsteuerpflicht im Inland gegeben**

52 Nach nationalem Recht steht das Besteuerungsrecht an den von der Klägerin
vereinnahmten Versicherungsentgelten Deutschland zu. Im Streitfall sind die
Voraussetzungen für eine Steuerpflicht der von der Klägerin vereinnahmten Entgelte für
die Versicherung von Risiken im Zusammenhang mit Seeschiffen, die im Eigentum
inländischer Schiffsgesellschaften stehen, erfüllt. Insbesondere liegen die
Tatbestandsvoraussetzungen von § 1 Abs. 2 VersStG in der im Streitzeitraum geltenden
Fassung (VersStG 1996) vor.

53 **aa) Versicherungsverhältnis mit einem Versicherer im EU/EWR-Gebiet**

54 Bei den streitgegenständlichen Versicherungsverhältnissen handelt es sich um solche,
die mit einem im Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
ansässigen Versicherer – der Klägerin – bestehen (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1, 1. Halbsatz
VersStG 1996). Dies wird auch von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogen.

55 **bb) Seeschiffe im Eigentum Deutscher**

56 Bei den Schiffsgesellschaften als Schiffseigentümer handelt es sich um im
Geltungsbereich des (deutschen) Versicherungsgesetzes, d.h. im Inland, ansässige
Unternehmen (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz VersStG 1996).

57 Des Weiteren liegen die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996
insoweit vor, als es sich bei den von der Klägerin versicherten Risiken in Bezug auf
Seeschiffe um solche mit Bezug auf Fahrzeuge aller Art handelt. Zudem haben diese
Seeschiffe mit der ihnen zugeteilten IMO-Nummer ein Unterscheidungskennzeichen
erhalten. Auch insoweit wird seitens der Beteiligten nichts Gegenteiliges vorgetragen.

58 **cc) Eintragung in ein amtliches Register im Inland**

59 Schließlich ist auch die – im vorliegenden Fall streitentscheidende – Voraussetzung
erfüllt, dass das Fahrzeuge – vorliegend die Seeschiffe der Schiffsgesellschaften – im
Geltungsbereich des (deutschen) Versicherungsteuergesetzes, d.h. im Inland, in ein
amtliches oder amtlich anerkanntes Register im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2
VersStG 1996 einzutragen sind. Allerdings ist im Hinblick auf diesen Kern des

Rechtsstreits zwischen den Beteiligten streitig, ob mit Eintragung im inländischen Register ein zulässiger Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrechts Deutschlands gegeben ist.

60 (1) Das nationale Recht stellt in § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996 auf eine Eintragung in einem inländischen amtlichen oder amtlich anerkannten Register ab. Eine Bestimmung, welches konkrete Register hierbei maßgeblich sein soll, ist im Gesetz nicht enthalten.

61 Als maßgebliche Register im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996 können das (deutsche) Seeschiffsregister (vgl. § 1 Abs. 1 SchRegO), das (deutsche) Flaggenregister (vgl. § 21 Abs. 1 Flaggenrechtsverordnung) oder auch das in Deutschland als Anhang zum Flaggenregister geführte Internationale Seeschiffregister (vgl. § 12 FlaggRG in Verbindung mit § 23 Flaggenrechtsverordnung) in Betracht kommen. Bei allen drei Registern handelt es sich um inländische Register, so dass eine Steuerbarkeit der Versicherungsverhältnisse, die sich auf in einem dieser inländischen Register eingetragene Seeschiffe beziehen, gegeben ist.

62 (2) Vorliegend sind die Seeschiffe in (mindestens) einem der vorstehend genannten inländischen Register einzutragen und auch tatsächlich eingetragen.

63 Die Seeschiffe, bezüglich derer die Klägerin Risiken versichert hat, sind gemäß § 3 Abs. 2 SchRegO in das vom Amtsgericht (vorliegend dem Amtsgericht Hamburg) gemäß § 1 Abs. 1 SchRegO zu führende Schiffsregister einzutragen. Einzutragen sind gemäß § 3 Abs. 2 SchRegO Seeschiffe, die gemäß § 1 oder § 2 FlaggRG die Bundesflagge zu führen haben oder führen dürfen. Den Eigentümer des Seeschiffes trifft gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 SchRegO eine entsprechende Pflicht, das Seeschiff zur Eintragung ins Schiffsregister anzumelden.

64 Im Streitfall dürfen die Seeschiffe, auf die sich die streitgegenständlichen Versicherungsverhältnisse beziehen, die Bundesflagge führen. Gemäß § 1 Abs. 1 FlaggRG haben alle Seeschiffe, deren Eigentümer Deutsche sind und ihren Wohnsitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes, d.h. im Inland haben, die Bundesflagge zu führen. Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt, denn die Seeschiffe stehen im Eigentum

inländischer Schiffsgesellschaften, die ihren Sitz bzw. ihre Betriebsstätte oder eine entsprechende Einrichtung im Inland haben.

65 (3) Eine (mögliche) weitere Eintragung der Seeschiffe, die die Bundesflagge führen und im internationalen Verkehr eingesetzt werden, im Internationalen Seeschiffregister ändert nichts an der Eintragung im inländischen Schiffsregister. Das Internationale Seeschiffregister wird gemäß § 23 Flaggenrechtsverordnung als Anhang zu dem gemäß § 21 Abs. 1 Flaggenrechtsverordnung im Inland von dem zuständigen Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie zu führenden Flaggenreister geführt. Unabhängig davon, dass es sich insoweit auch bei dem Internationalen Seeschiffregister um ein inländisches Register handelt, lässt eine Eintragung in diesem Register die bestehende Eintragung im inländischen Schiffsregister ebenfalls unberührt.

66 **b) „Zulassung“ zum Verkehr der Seeschiffe nicht maßgeblich**

67 Anders als die Klägerin meint, kommt es nach dem nationalen Gesetz nicht darauf an, in welchem Staat für die Schiffe eine „Zulassung“ zum Verkehr vorliegt. Denn mit dem Tatbestandsmerkmal der Registereintragung im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996 hat der deutsche Gesetzgeber nicht auf den in der EU-Richtlinie enthaltenen Begriff des Zulassungsmitgliedstaats, sondern stattdessen auf die Eintragungspflicht in ein amtliches oder amtlich anerkanntes Register abgestellt.

68 Im Übrigen existiert für Seeschiffe keine Zulassungspflicht, wie sie für Landfahrzeuge (Kraftfahrzeugen) gemäß § 31 StVG und für Luftfahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 LuftVG besteht. Bei Landfahrzeugen ist neben der Eintragung im inländischen Fahrzeugregister (vgl. § 31 Abs. 1 StVG) die Zulassung des Fahrzeugs durch die zuständige Behörde erforderlich (vgl. § 1 Abs. 1 StVG). Bei Luftfahrzeugen ist neben der Zulassung (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 LuftVG) die Eintragung in die Luftfahrzeugrolle (als inländisches Register) erforderlich, damit das Luftfahrzeug verkehren darf (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 LuftVG). Für diese Arten von Fahrzeugen erfüllt die Eintragung in die vorgenannten Register (Fahrzeugregister, Luftfahrzeugrolle) bzw. eine entsprechende Eintragungspflicht die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996.

69 Abweichend von diesen Regelungen für Kraftfahrzeuge und Luftfahrzeuge, bei denen neben der „Zulassung“ eine „Registereintragung“ geregelt ist, gelten für Seeschiffe neben

der Registereintragung Regelungen zur „Flaggenführung“, nicht aber zur „Zulassung“. Zudem wird gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996 in Bezug auf Schiffe nicht auf die Flaggenführung abgestellt. Maßgeblich ist allein die Registereintragung.

70 **c) Eintragung im ausländischen Register nicht maßgeblich**

71 Nichts anderes gilt, wenn bezüglich der Seeschiffe neben der Eintragung im inländischen Seeschiffsregister eine weitere Eintragung in einem ausländischen Register vorliegt.

72 Zum einen ist nach nationalem Recht eine solche Eintragung nicht maßgeblich für die Bestimmung des Mitgliedstaats, in dem das Risiko belegen ist. Zum anderen steht eine derartige weitere Eintragung der Anknüpfung des Besteuerungsrechts an die Registereintragung im Inland nicht entgegen. Vorliegend besteht insbesondere keine Ausnahme gemäß § 14 Abs. 1 SchRegO von der Eintragungspflicht, da die Seeschiffe in keinem ausländischen Schiffsregister eingetragen sind. Eine Ausnahme von der Eintragungspflicht wird auch nicht dadurch begründet, dass die Seeschiffe in einem ausländischen Flaggenreister eingetragen sind.

73 aa) Eine weitere Eintragung in einem ausländischen Register ist möglich, weil es nach innerstaatlichem Recht zulässig ist, für Schiffe von deutschen Schiffseignern Ausnahmen von der Pflicht zur Führung der Bundesflagge zu gewähren. Dem Reeder oder Ausrüster eines im Schiffsregister eingetragenen Seeschiffes kann gemäß § 7 Abs. 1 FlaggRG die Genehmigung erteilt werden, statt der Bundesflagge eine andere Nationalflagge zu führen (sog. Ausflaggung). Infolge einer gewährten Ausflaggung kommen im Streitfall die in den Flaggenstaaten Liberia bzw. Malta geführten Flaggenreister in Betracht.

74 bb) Jedoch bleibt auch bei einer Ausflaggung und einer Eintragung im ausländischen Flaggenreister die im Inland erfolgte Registereintragung (im Seeschiffsregister) bestehen. Bei Seeschiffen setzt die Eintragung in das inländische Register (Seeschiffsregister) voraus, dass das Schiff im Eigentum eines Deutschen mit Wohnsitz in Deutschland steht (vgl. § 1 Abs. 1 FlaggRG in Verbindung mit § 3 Abs. 2 SchRegO). Diese Eigentumsverhältnisse und damit die Eintragung im Seeschiffsregister bestehen auch dann fort, wenn für das Seeschiff die Ausflaggung genehmigt wurde und somit das Schiff unter der Flagge eines anderen Staates als Deutschland verkehren darf. Diese

fortbestehende Registereintragung im Inland erfüllt – wie ausgeführt – die Tatbestandsvoraussetzung von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996.

75 Die Ausflagung gemäß § 7 Abs. 1 FlaggRG setzt überhaupt voraus, dass ein Seeschiff gemäß § 1 oder § 2 FlaggRG (grundsätzlich) verpflichtet ist, die Bundesflagge zu führen, und demgemäß auch die Pflicht besteht, das Schiff im Schiffsregister einzutragen. Ansonsten wäre eine Ausflagungsgenehmigung nicht erforderlich. Zudem ist das Recht, die Bundesflagge zu führen, gemäß § 7a Abs. 3 FlaggRG für die Dauer der befristet genehmigten Ausflagung lediglich suspendiert. Des Weiteren ist im Falle der genehmigten Ausflagung gemäß § 17 Abs. 2 SchRegO zur Eintragung im Schiffsregister anzumelden, dass und wie lange das Recht zur Führung der Bundesflagge nicht ausgeübt werden darf. Die Eintragung eines Vermerks über eine Ausflagung im Schiffsregister setzt eine bestehende Eintragung des Schiffes im Schiffsregister voraus.

76 **d) Keine einschränkende Auslegung des Begriffs „Register“**

77 Zu keinem anderen Ergebnis bei Anwendung des nationalen Rechts gelangt der Senat durch eine einschränkende Auslegung des Begriff des „Registers“ dergestalt, dass hierunter nur ein Register verstanden werden kann, in dem Eintragungen (allein) zum Zwecke der Dokumentation der Zulassung von Seeschiffen vorgenommen werden. Bei einer derartigen Auslegung könnte etwa allein die Eintragung in einem Flaggenregister in dem Staat, dessen Nationalflagge das Seeschiff führt, maßgeblich sein. Im Ergebnis könnte sodann – wie die Klägerin meint – tatsächlich auf den Flaggenstaat als „Zulassungsstaat“ zur Lokalisierung der Steuerbarkeit abzustellen sein.

78 aa) Teilweise wird tatsächlich die Auffassung vertreten, als maßgebliches Register im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996 komme lediglich ein Register in Betracht, in dem Fahrzeuge im Hinblick auf ihre Zulassung für den insoweit relevanten Verkehr eingetragen oder einzutragen sind. Hingegen könne ein Register, das die Eigentumsverhältnisse an einem Fahrzeug dokumentiere, ohne auf die Zulassung zum allgemeinen Verkehr abzustellen, für die Lokalisierung des von einem Fahrzeug ausgehenden Risikos nicht maßgeblich sein (vgl. Medert/Axer/Voß, Versicherungsteuergesetz, § 1 Rdnr. 251). Bezogen auf Schiffe sei Zulassungsstaat im Sinne von Art. 2 Buchst. d der Richtlinie 88/357/EWG daher der Staat, dessen Flagge ein Schiff zu führen berechtigt sei. Die Flagge, unter der ein Schiff fahre, bestimme die

hoheitliche Zuordnung des Schiffs. Denn der Flaggenstaat lege die Qualitätsstandards für die unter seiner Flagge fahrenden Schiffe fest und sei damit für das Risiko, das durch das Schiff verursacht werde, verantwortlich.

79 bb) Für den Senat wäre eine derartige Auslegung mit dem Wortlaut von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996 zwar noch insoweit vereinbar, als darin lediglich der Begriff „Register“ enthalten ist. Allerdings ist im weiteren Wortlaut dieser Norm explizit aufgeführt, dass es sich um eine Registereintragung „im Geltungsbereich dieses Gesetzes“, d.h. eine Registereintragung im Inland handeln muss. Diese Voraussetzung ist bei einer Eintragung in einem ausländischen Flaggenreister nicht erfüllt.

80 cc) Eine insoweit korrigierende Auslegung von § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 VersStG 1996 scheidet auch deshalb aus, weil dem die Intention des deutschen Gesetzgebers und die Historie des Gesetzes entgegenstehen.

81 Bei der Umsetzung der unionsrechtlich maßgebliche Bestimmung (Art. 25 in Verbindung mit Art. 2 Buchst. d, zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG) in deutsches Recht sollte zunächst tatsächlich auf die Zulassung abgestellt werden. Der entsprechende Gesetzentwurf der Bundesregierung sah eine Anpassung von § 1 VersStG dergestalt vor, dass bei der Versicherung von Fahrzeugen das Versicherungsrisiko und somit das Besteuerungsrecht in dem Mitgliedstaat belegen sei, in dem das Fahrzeug zugelassen ist oder zugelassen werden muss oder für das Fahrzeug die Erteilung einer Betriebserlaubnis vorgeschrieben ist (vgl. Bundestagsdrucksache – BT-Drucks. – 11/6341, S. 16, 40 f.). Im Rahmen der Beratungen des Finanzausschusses zu diesen Gesetzentwurf erfolgte dann jedoch die Anknüpfung an eine Registereintragung und ein Unterscheidungskennzeichen. Diese Änderung wurde damit begründet, dass hinsichtlich der Definition der Risikobelegenheit die deutsche Fassung der Richtlinie 88/357/EWG bedeutsame Abweichungen gegenüber den Fassungen in anderen Amtssprachen der Gemeinschaft aufgewiesen habe bzw. rechtstechnische Begriffe verwendet habe, die im deutschen Rechtsbereich eine feststehende, nach dem Gesamtzusammenhang der Richtlinie aber nicht gewollte Bedeutung hätten (vgl. BT-Drucks. 11/7230, S. 22, 25). Nach Konsultation der EG-Kommission und nach Abstimmung mit den Sachverständigen der übrigen Mitgliedstaaten hätten sodann im Gesetzgebungsverfahren Übertragungsfehler aufgeklärt und Begriffsinhalte eindeutiger als bisher bestimmt werden können. Vor

diesem Hintergrund wurde sodann mit dem Gesetzesvorschlag in der durch den Finanzausschuss verabschiedeten Fassung entsprechend den Richtlinienfassungen in anderen Sprachen der Union zum einen klargestellt, dass „Fahrzeuge aller Art“ (und damit Straßen-, Luft- und Wasserfahrzeuge) gemeint sind. Zum anderen wurde nicht auf die Zulassung, sondern auf die Eintragung in ein amtliches Register abgestellt (vgl. BT-Drucks. 11/7230, S. 22).

82 Wörtlich heißt es in der Beschlussempfehlung und im Bericht des Finanzausschusses (BT-Drucks. 11/7230, S. 22):

„c) Der im Regierungsentwurf enthaltene Begriff des „Fahrzeuges“ (Absatz 3 Nr. 2) hat zu Zweifeln über den Regelungsumfang Anlaß gegeben. Entsprechend den Richtlinienfassungen in anderen EG-Sprachen wird in der Neufassung klargestellt, daß „Fahrzeuge aller Art“ gemeint sind (Straßen-, Luft- und Wasserfahrzeuge). Zur eindeutigen Abgrenzung soll künftig – entsprechend den in anderen EG-Ländern vorgesehenen Regelungen – nicht auf die Zulassung, sondern auf die Eintragung in ein amtliches Register Bezug genommen werden (z. B. Fahrzeugregister, Seeschiffsregister). Einbezogen sind damit auch Mofas, Motorroller usw. mit sog. Versicherungskennzeichen (vgl. § 29c StVZO).“

83 **e) Nationales Recht mit Seerechtsübereinkommen vereinbar**

84 Dem nationalen Recht stehen auch die Regelungen des SRÜ nicht entgegen. Hiernach steht es jedem Staat grundsätzlich frei, die Bedingungen festzulegen, zu denen er Schiffen seine Staatszugehörigkeit gewährt, sie in seinem Hoheitsgebiet in das Schiffsregister einträgt und ihnen das Recht einräumt, seine Flagge zu führen. Die fortbestehende Eintragung eines Seeschiffes im inländischen Schiffsregister trotz Genehmigung, eine andere Nationalflagge als die Bundesflagge zu führen, ist insbesondere mit Art. 91 Abs. 1 Satz 1 SRÜ vereinbar. Die Regelungen des SRÜ stehen einer Ausgestaltung des innerstaatlichen Rechts dahingehend, dass Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht der Registereintragung im Schiffsregister ist, nicht entgegen, da die Rechtsstellung der Schiffe, die sich nach dem Recht des Flaggenstaates richtet, von der Besteuerung der im Zusammenhang mit den Schiffen bestehenden Versicherungsverhältnisse unberührt bleibt.

85 **f) Keine Änderung des Regelungsgehalts durch Neufassung von § 2 VersStG**

86 An der Beurteilung des Streitfalles nach nationalem Rechts würde sich im Übrigen auch dann nichts ändern, wenn im Streitzeitraum die mit Wirkung zum 1. Januar 2013 geschaffene und seither geltende Fassung von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 VersStG (VersStG 2012) anwendbar wäre, denn auch die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Gesetzesfassung liegen vor.

87 Die mit dieser Gesetzesfassung verbundenen Änderungen betreffen nicht die im Streitfall entscheidenden Auslegungsfragen. Nach wie vor stellt das nationale Recht – nunmehr in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 VersStG – für die Begründung der Steuerbarkeit eines Versicherungsverhältnisses in Bezug auf Fahrzeuge aller Art neben einem Unterscheidungskennzeichen auf die Eintragung in einem inländischen Register ab. Nach dem geänderten Gesetzeswortlaut wird nunmehr zwar alternativ auf eine bestehende Eintragungspflicht und auf eine tatsächliche Eintragung in einem inländischen Register abgestellt. Auf die mögliche Streitfrage, ob allein eine Eintragungspflicht ausreicht, um von einem im Inland steuerbaren Versicherungsverhältnis auszugehen, kommt es vorliegend jedoch nicht an, da die Seeschiffe im vorliegenden Fall in dem vom Amtsgericht Hamburg geführten Schiffsregister eingetragen sind.

88 **3. Zur Rechtslage nach Unionsrecht**

89 Der Senat hat allerdings Zweifel, ob diese allein auf das nationale Recht gestützte Beurteilung und die hiernach maßgebliche, an eine im Inland bestehende Registereintragung anknüpfende Steuerbarkeit im Einklang mit Unionsrecht steht, insbesondere da dann eine Besteuerung des versicherten Risikos in Bezug auf Fahrzeuge sowohl im Mitgliedstaat der Registereintragung als auch im Mitgliedstaat der Zulassung bzw. im Flaggenstaat möglich ist.

90 **a) Zulassung maßgeblich für die Zuordnung des Besteuerungsrechts**

91 aa) Das Unionsrecht (Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 88/357/EWG bzw. Art. 46 Abs. 2 der Dritten Richtlinie Schadenversicherung) weist das Besteuerungsrecht dem Mitgliedstaat zu, in dem das Risiko belegen ist. Hierunter wird für Versicherungen in Bezug auf zugelassene Fahrzeuge gemäß Art. 2 Buchst. d, zweiter Gedankenstrich der Richtlinie

88/357/EWG (bzw. nunmehr Art. 13 Nr. 13 Buchst. b der Richtlinie 2009/138/EG) der „Zulassungsmitgliedstaat“ verstanden. Eine Definition des Begriffs „Zulassungsmitgliedstaat“ enthalten diese Bestimmungen jedoch nicht.

92 Vor diesem Hintergrund stellt sich für die Auslegung der maßgeblichen EU-Richtlinie die Frage, was im Zusammenhang mit der Beurteilung der Belegenheit des Risikos im Zusammenhang mit Versicherungsverhältnissen in Bezug auf Seeschiffe unter dem Begriff des „Zulassungsmitgliedstaats“ zu verstehen ist. Fraglich ist insbesondere, ob eine hiernach maßgebliche Zulassung im Verkehr bei Seeschiffen an das Recht der Flaggenführung angelegt ist und es statt der Anknüpfung an eine Registereintragung maßgeblich darauf ankommt, welche Flagge ein Schiff zu führen berechtigt ist.

93 bb) Zulassungsmitgliedstaat könnte der Staat sein, nach dessen Recht ein Fahrzeug für den Verkehr im öffentlichen Raum zugelassen ist. Bezogen auf Seeschiffe kommt hiernach als Zulassungsmitgliedstaat der Staat in Betracht, der die Rechtsnormen für den Betrieb des Seeschiffes im allgemeinen Verkehr und damit die Rahmenbedingungen für die Nutzung des Seeschiffes setzt. Das Kriterium der Zulassung könnte angesichts der von Fahrzeugen ausgehenden allgemeinen Betriebsgefahr auch geeignet sein, für Belange der Versicherung das von einem Fahrzeug ausgehende Risiko eindeutig geographisch zu lokalisieren.

94 cc) Für eine Anknüpfung an den Zulassungsmitgliedstaat könnten auch die Regelungen des SRÜ sprechen. Gemäß Art. 91 Abs. 1 SRÜ besitzen Schiffe die Staatsangehörigkeit des Staates, dessen Flagge zu führen sie berechtigt sind. Gemäß Art. 94 Abs. 1 SRÜ übt jeder Staat seine Hoheitsgewalt und Kontrolle über die seine Flagge führenden Schiffe aus. Insbesondere hat jeder Staat für die seine Flagge führenden Schiffe Maßnahmen zur Gewährleistung der Sicherheit auf See zu ergreifen (vgl. Art. 94 Abs. 2 SRÜ).

95 **b) Eintragung/Registrierung nach anderen Fassungen der Richtlinie maßgeblich**

96 Die aufgeworfene Frage bestärkt sich nochmals dadurch, dass im Vergleich zur deutschen Fassung der maßgeblichen Richtlinie 88/357/EWG andere Sprachfassungen dieser Richtlinie in Art. 2 Buchst. d, zweiter Gedankenstrich nicht vom Zulassungsmitgliedstaat, sondern vom Mitgliedstaat der Eintragung bzw. Registrierung sprechen. So lautet die entsprechende Regelung in der englischen Fassung:

„Member State where the risk is situated' means:

(...)

– the Member State of registration, where the insurance relates to vehicles of any type,

(...)“

97 In der italienischen Fassung lautet Art. 2 Buchst. d, zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG wie folgt:

„Stato membro in cui il rischio è situato;

(...)

– lo Stato membro di immatricolazione, quando l'assicurazione si riferisce a veicoli immatricolati di ogni tipo;

(...)“

98 **c) Rechtsprechung des EuGH**

99 Auch nach der Rechtsprechung des EuGH ist bezogen auf die Auslegung von Art. 2 Buchst. d, zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG für den Senat zweifelhaft, inwieweit unabhängig von einer möglichen Zulassung eines Fahrzeugs zum Verkehr allein auf eine Registereintragung abgestellt werden kann.

100 So lässt sich der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 14. Juni 2001, C-191/99 – Kvaerner, ECLI:EU:C:2019:33; ebenso EuGH vom 17. Januar 2019, C-74/18 – A., ECLI:EU:C:2001:332, Rn. 29) einerseits entnehmen, dass für die Frage der Risikobelegenheit und damit der Zuordnung des Besteuerungsrechts statt der Anknüpfung an rechtliche Merkmale vielmehr konkrete und physische Merkmale bestimmend sein sollen, sowie dass jedem Risiko ein konkreter Anknüpfungspunkt entsprechen sollte, der seine Zuordnung zu einem bestimmten Mitgliedstaat ermöglicht (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2001, C-191/99 – Kvaerner, ECLI:EU:C:2019:33, Rn. 44).

101 Andererseits führt der EuGH aus, dass der Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist, der Zulassungsmitgliedstaat ist, auch wenn es sich dabei nicht um den Mitgliedstaat handelt, in dem das Fahrzeug benutzt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2001, C-191/99 – Kvaerner, ECLI:EU:C:2019:33, Rn. 45).

102 Zudem hat der EuGH (Urteil vom 14. Juni 2001, C-191/99 – Kvaerner, ECLI:EU:C:2019:33, Rn. 46; ebenso EuGH vom 17. Januar 2019, C-74/18 – A., ECLI:EU:C:2001:332, Rn. 30) klargestellt, dass die über die in Art. 2 Buchst. d, erster bis dritter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG geregelten Spezialfälle und der hierfür erfolgten Bestimmung des Mitgliedstaats, in dem das Risiko belegen ist, hinausgehende Regelung in Art. 2 Buchst. d, letzter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG „u. a. dem Zweck (diene), eine Auffangregelung für die Bestimmung des Ortes zu treffen, an dem ein betriebliches Risiko belegen ist, wenn dieses Risiko nicht speziell mit einem Gebäude, einem Fahrzeug oder einer Reise verbunden ist. Zu diesem Zweck wird auf den Ort abgestellt, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, deren Risiko durch den Vertrag gedeckt wird.“

103 **4. Zur Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage**

104 Entscheidend für den Ausgang des Klageverfahrens ist, ob die Umsetzung von Art. 2 Buchst. d), zweiter Gedankenstrich in Verbindung mit Art. 25 Abs. 1, 1. Halbsatz der Richtlinie 88/357/EWG bzw. Art. 46 Abs. 2 der Dritten Richtlinie Schadenversicherung bezogen auf die Steuerbarkeit von Entgelten für die Versicherung von Risiken im Zusammenhang mit Fahrzeugen aller Art – wie vorliegend Seeschiffe – in unionsrechtlich zulässiger Weise erfolgt ist.

105 Anders als die unionsrechtlichen Vorgaben, die auf die Begriffe „Zulassungsmitgliedstaat“ und „Belegenheit des Risikos“ abstellen, knüpft die deutsche Regelung in § 1 Abs. 2 VersStG in der im Jahre 2009 geltenden Fassung (VersStG 1996) – wie dargelegt – nach dem Wortlaut und der Intention des Gesetzgebers gerade nicht an den Zulassungsmitgliedstaat an, sondern stellt – neben dem Unterscheidungskennzeichen – maßgeblich auf die „Eintragung“ in einem inländischen amtlichen oder amtlich anerkannten „Register“ ab. Für die Annahme eines Besteuerungsrechts Deutschlands reicht hiernach die Eintragung im deutschen Seeschiffsregister aus, selbst wenn das Seeschiff zulässigerweise die Flagge eines anderen Mitgliedstaats oder eines Staats außerhalb der Europäischen Union bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums führt und in einem ausländischen Flaggenregister eingetragen ist.

106 Während die Klage nach nationalen Recht abzuweisen wäre, könnte sie hingegen nach den unionsrechtlichen Maßstäben Erfolg haben, wenn das Recht zur Besteuerung von Versicherungsverhältnissen nicht dem Staat, in dem bezogen auf ein Fahrzeug eine Eintragung in einem amtlichen Register existiert, sondern stattdessen dem Staat, in dem bezogen auf ein Fahrzeug eine Zulassung erteilt wurde, bzw. bezogen auf Schiffe dem Staat, dessen Flagge ein Schiff führt, zusteht. Denn nach dem Wortlaut von Art. 2 Buchst. d), zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG könnte es bei der Anknüpfung der Versicherungssteuerpflicht nur auf eine Registrierung im Sinne einer Zulassung, d.h. die Bestimmung der maßgeblichen Rechtsnormen bei Betreiben des Schiffes, ankommen, und nicht auf eine Registrierung im Zusammenhang mit einer Dokumentation der Eigentumsverhältnisse, wie es im nationalen Recht geregelt ist (vgl. § 3 Abs. 2, § 10 Abs. 1 Satz 1 SchRegO in § 1 Abs. 1 FlaggRG).

107 Soweit man dieser Auslegung – und damit auch der Argumentation der Klägerin – folgend für die Beurteilung des Zulassungsmitgliedstaats darauf abstellen würde, welche Rechtsordnung im Zusammenhang mit dem Betreiben des Schiffes maßgeblich ist, würde die nationale Regelung und deren Anknüpfung allein an eine inländische Registereintragung den unionsrechtlichen Vorgaben widersprechen.

108 **5. Rechtsgrundlage der Vorlage**

109 Die Einleitung des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH beruht auf Art. 267 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

110 **6. Zur Verfahrensaussetzung**

111 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 in Verbindung mit § 74 der Finanzgerichtsordnung.

Dr. Bozza-Bodden

Dr. Hennigfeld

Dr. Matthes



Beglaubigt
Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle