

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

23. Januar 1986 *

In der Rechtssache 283/84

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag von der Commissione tributaria di secondo grado (Oberfinanzgericht) Sassari in dem vor diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

Trans Tirreno Express SpA, Gesellschaft italienischen Rechts mit Sitz in Sassari,

gegen

Ufficio Provinciale IVA (für die Mehrwertsteuer zuständiges Finanzamt) Sassari

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Bahlmann, der Richter O. Due und F. Schockweiler,

Generalanwalt: Sir Gordon Slynn

Kanzler: D. Louterman, Verwaltungsrätin

Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:

— Trans Tirreno Express SpA, Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Rechtsanwalt Guido Guida, Genua,

— Italienische Republik, in der mündlichen Verhandlung vertreten durch den Avvocato dello Stato Marcello Conti,

* Verfahrenssprache: Italienisch.

- Bundesrepublik Deutschland, im schriftlichen Verfahren vertreten durch Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, und Ernst Röder, Regiergungsdirektor im Bundesministerium für Wirtschaft, in der mündlichen Verhandlung vertreten durch Rechtsanwalt Jochim Sedemund, Köln,
- Französische Republik, im schriftlichen Verfahren vertreten durch François Renouard, Directeur adjoint des affaires juridiques im Außenministerium, in der mündlichen Verhandlung vertreten durch R. Abraham, Conseiller des tribunaux administratifs im Außenministerium,
- Königreich Dänemark, im schriftlichen Verfahren vertreten durch Laurids Mikaelsen, Rechtsberater im Außenministerium,
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Guido Berardis vom Juristischen Dienst,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Dezember 1985,

folgendes

URTEIL

(„Tatbestand“ nicht wiedergegeben)

Entscheidungsgründe

- 1 Die Commissione tributaria di secondo grado Sassari hat mit Beschluß vom 23. November 1984, beim Gerichtshof eingegangen am 29. November 1984, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Vorgeschichte des Rechtsstreits

- 2 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts betreibt die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Trans Tirreno Express SpA, den Personen- und Frachtschiffsverkehr zwischen dem Hafen von Livorno auf der italienischen Halbinsel und dem von Olbia auf Sardinien. Das Ufficio provinciale IVA in Sassari, der Beklagte des Ausgangsverfahrens, verlangt von der Klägerin die Mehrwertsteuer für die gesamte Strecke, einschließlich derjenigen, die in internationalen Gewässern zurückgelegt worden ist.

- 3 Die Klägerin weigert sich, den Teil der Abgabeforderung zu erfüllen, der auf die in internationalen Gewässern zurückgelegte Entfernung entfällt, da der italienische Staat zur Abgabenerhebung für diesen Teil der Strecke nicht befugt sei. Sie beruft sich hierzu darauf, daß Artikel 9 Buchstabe c des Decreto del Presidente della Repubblica (DPR) Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 (Suppl. ord. GURI Nr. 292, S. 2) in der Fassung des DPR Nr. 94 vom 31. März 1979 (GURI Nr. 93, S. 3011), der die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf im Hoheitsgebiet des Staates durchgeführte Beförderungsleistungen „entsprechend der dort zurückgelegten Beförderungstrecke“ festsetze, Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie umsetze, der in Anwendung des Territorialitätsgrundsatzes die Erhebung der Mehrwertsteuer für außerhalb des Hoheitsgebiets zurückgelegte Beförderungstrecken ausschließe.

- 4 Nach Auffassung der Commissione tributaria di secondo grado Sassari bedarf es unter diesen Umständen einer Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, um über den Rechtsstreit entscheiden zu können, und da das Gericht außerdem meinte, das einschlägige Gemeinschaftsrecht sei in allen Mitgliedstaaten einheitlich anzuwenden, hat es dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Stellt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten EWG-Richtlinie für die Erhebung der Mehrwertsteuer nur auf die innerhalb des Hoheitsgebiets von Mitgliedstaaten zurückgelegten Beförderungstrecken bei internationalen Beförderungen (von Staat zu Staat) oder auch auf nationale Beförderungen (von einem Punkt zu einem anderen desselben Staates) ab, die — wie im vorliegenden Fall — überwiegend über exterritoriale Gewässer führen?“

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

- 5 Die Klägerin, die Regierung der Bundesrepublik Deutschland, die Regierung der Französischen Republik und die Kommission haben schriftliche und mündliche Erklärungen abgegeben. Die Regierung des Königreichs Dänemark hat schriftliche und die der Italienischen Republik hat mündliche Erklärungen abgegeben.
- 6 Nach Auffassung der Klägerin führt eine wörtliche und strikte Auslegung der streitigen Vorschrift zu dem Ergebnis, daß diese den Grundsatz der Territorialität der Besteuerung aufstelle und daß die in internationalen Gewässern zurückgelegten Beförderungsstrecken nicht besteuert werden könnten und dürften.
- 7 Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland beruft sich auf die Artikel 2 und 3 der Sechsten Richtlinie und macht geltend, die exterritorialen Gewässer gehörten nicht zum „Inland“ im Sinne der Richtlinie; nur der inländische Teil der Beförderungsstrecke unterliege der Mehrwertsteuer, und zwar selbst dann, wenn die Beförderung in ein und demselben Mitgliedstaat beginne und ende.
- 8 Nach Auffassung der Regierung der Französischen Republik verpflichtet die Sechste Richtlinie die Mitgliedstaaten nur dazu, die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Beförderungsleistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Außerhalb ihres Hoheitsgebiets stehe es den Mitgliedstaaten frei, Mehrwertsteuer zu erheben oder nicht zu erheben, wie dies der Gerichtshof im übrigen, wenn auch im Zusammenhang mit einer anderen Vorschrift, in seinem Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (Berkholz, Slg. 1985, 2251) bestätigt habe.
- 9 Nach Ansicht der Regierung des Königreichs Dänemark enthält die Sechste Richtlinie keine unmittelbare Antwort auf die Frage; jedoch sei ihrem allgemeinen Zusammenhang zu entnehmen, daß die Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Beförderungsstrecken, die in internationalen Gewässern zurückgelegt seien, nicht nur möglich, sondern auch erforderlich sei, um Mißbräuche zu verhindern, die in der Umgehung der Steuererhebung durch künstliche Umwege in internationalen Gewässern bestünden. Im übrigen falle bei nationalen Schiffen, die sich in internationalen Gewässern bewegten, eine Beförderungsleistung in den internationalen Gewässern weiterhin unter das nationale Steuerrecht, da diese Schiffe der Hoheitsgewalt des Registerstaats unterlägen.

- 10 Nach Auffassung der Regierung der Italienischen Republik soll Artikel 9 der Sechsten Richtlinie die Kompetenzkonflikte für den Fall lösen, daß eine Dienstleistung die Rechtsordnungen mehrerer Staaten berühre. Im vorliegenden Fall gebe es keinen derartigen Konflikt, so daß eine Lösung aufgrund der Artikel 2 und 3 der Sechsten Richtlinie zu suchen sei. Es sei letztlich Sache der einzelnen Mitgliedstaaten, den räumlichen Geltungsbereich ihrer Mehrwertsteuerregelung festzulegen.
- 11 Nach Ansicht der Kommission gilt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nur für die Beförderung von Personen; die Beförderung von Waren stelle eine Nebenleistung dar, die unter andere Vorschriften falle. Bei der Beförderung von Personen zwischen zwei Punkten eines Landes handle es sich um eine Inlandsbeförderung, die nach der Richtlinie auch hinsichtlich der in internationalen Gewässern zurückgelegten Beförderungstrecken der nationalen Mehrwertsteuer unterliege, sofern keine Zwischenstation in einem anderen Land gemacht werde.

Zur Antwort auf die Vorlagefrage

- 12 Zur Beantwortung der vorgelegten Frage ist zu prüfen, welches Ziel Artikel 9 innerhalb des Gesamtaufbaus der Richtlinie verfolgt.
- 13 Der räumliche Geltungsbereich der Richtlinie wird in den Artikeln 2 und 3 festgelegt. Gemäß Artikel 2 unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Artikel 3 ist unter Inland der Anwendungsbereich des Vertrages zur Gründung der EWG zu verstehen, wie er in Artikel 227 für jeden Mitgliedstaat definiert ist. Artikel 3 Absatz 2 schließt bestimmte Hoheitsgebiete ausdrücklich aus.
- 14 Wie der Gerichtshof in dem erwähnten Urteil vom 4. Juli 1985 (Berkholz) ausgeführt hat, soll Artikel 9 — dies läßt sich der siebten Begründungserwägung entnehmen — durch die einheitliche Festlegung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts herbeiführen.
- 15 Um in Fällen, in denen eine Dienstleistung unter die Rechtsordnung mehrerer Mitgliedstaaten fallen kann, Kompetenzkonflikte zu vermeiden, stellt Artikel 9 Ab-

satz 1 in Abweichung vom strikten Territorialitätsprinzip die allgemeine Regel auf, daß als Ort einer Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird.

- 16 Von dieser allgemeinen Regel enthält Absatz 2 eine Reihe von Ausnahmen für spezifische Dienstleistungen, für die die fiktive Lokalisierung der Dienstleistung am Sitz des Dienstleistenden ungeeignet wäre und für die er andere Anknüpfungspunkte vorsieht.
- 17 So knüpft Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b für Beförderungsleistungen den Ort der Durchführung und damit der Steuerpflicht an den Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet. Diese Ausnahme von der allgemeinen Regel des Absatzes 1 ist deshalb geboten, weil für den Beförderer der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit keine sinnvolle Anknüpfung für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit im Hinblick auf die Besteuerung darstellt. Denn schon die Art der Durchführung dieser spezifischen Dienstleistung der Beförderung, die sich auf das Hoheitsgebiet mehrerer Mitgliedstaaten erstrecken kann, erfordert ein anderes Kriterium, das im wesentlichen eine Abgrenzung der jeweiligen Kompetenzen der einzelnen Mitgliedstaaten für die Zwecke der Besteuerung erlauben muß.
- 18 Bei einer Beförderung wie der, um die es im Ausgangsverfahren geht, tritt hinsichtlich der Mehrwertsteuerpflicht keine Zuständigkeitskonkurrenz 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.
- 19 Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen sind, muß der räumliche Geltungsbereich der Mehrwertsteuer anhand der Grundregeln der Artikel 2 und 3 der Richtlinie und nicht anhand von Artikel 9 bestimmt werden.
- 20 Auch wenn der räumliche Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie, wie oben festgestellt, dem Geltungsbereich des EWG-Vertrages, wie er in Artikel 227 für jeden Mitgliedstaat festgelegt ist, entspricht und die Vorschriften der Richtlinie daher

obligatorisch und zwingend für das gesamte Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten gelten, so schränkt doch die Richtlinie, insbesondere Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b, in keiner Weise die Freiheit der Mitgliedstaaten ein, den Geltungsbereich ihres Steuerrechts über ihre eigentlichen Staatsgrenzen hinaus auszudehnen, solange sie nicht in die Kompetenzen anderer Staaten eingreifen.

- 21 Auf die vorgelegte Frage ist daher zu antworten, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, 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.

Kosten

- 22 Die Auslagen der Italienischen Republik, der Bundesrepublik Deutschland, der Französischen Republik, des Königreichs Dänemark und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem bei dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

auf die ihm von der Commissione tributaria di secondo grado Sassari mit Beschluß vom 23. November 1984 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Be-

messungsgrundlage (77/388/EWG) verwehrt es einem Mitgliedstaat nicht, 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.

Bahlmann

Due

Schockweiler

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 23. Januar 1986.

Der Kanzler

P. Heim

Der Präsident der Zweiten Kammer

K. Bahlmann