



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
MACIEJ SZPUNAR  
vom 7. April 2022<sup>1</sup>

**Rechtssache C-294/21**

**État du Grand-Duché de Luxembourg,  
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA  
gegen  
Navitours SARL**

(Vorabentscheidungsersuchen der Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg  
[Kassationsgerichtshof des Großherzogtums Luxemburg, Luxemburg])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuern – Mehrwertsteuer –  
Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 2 Nr. 1 und Art. 9 Abs. 2 Buchst. b –  
Anwendungsbereich – Steuerbare Umsätze – Ort der Beförderungsleistung –  
Ausflugsschifffahrten auf der Mosel – Fluss mit Status eines Kondominiums“

## Einleitung

1. So unwahrscheinlich es auch erscheinen mag, der Ursprung des vorliegenden Falles liegt über 200 Jahre zurück, nämlich der Wiener Kongress von 1815. Art. 25 der Schlussakte dieses Kongresses<sup>2</sup>, der die „Preussischen Besitzungen auf dem linken Rheinufer“ betraf, sah nämlich vor, dass die Mosel, die Sauer und die Our, soweit sie die Grenze dieser Besitzungen bildeten, den Grenzmächten gemeinsam gehören sollten. Diese Bestimmung wurde in Art. 27 des am 26. Juni 1816 in Aachen geschlossenen Grenzvertrags zwischen dem Königreich der Niederlande und dem Königreich Preußen bestätigt und präzisiert.

2. Obwohl das Königreich Preußen, das Königreich der Niederlande in seiner damaligen Form und auch die durch den Wiener Kongress geschaffene Ordnung schon seit langem nicht mehr bestehen, ist diese Bestimmung immer noch in Kraft, und zwar derzeit in Form von Art. 1 Abs. 1 des Vertrags zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland über den Verlauf der gemeinsamen Staatsgrenze<sup>3</sup> (im Folgenden: Grenzvertrag von 1984). Im Vertrag heißt es, dass das gemeinschaftliche Hoheitsgebiet beider Staaten dem Geist der europäischen Integration sichtbar Ausdruck verleiht, doch paradoxerweise führt ebendiese

<sup>1</sup> Originalsprache: Polnisch.

<sup>2</sup> Vom 9. Juni 1815.

<sup>3</sup> Genehmigt vom Großherzogtum Luxemburg gemäß der Loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984 (Gesetz vom 27. Mai 1988 zur Genehmigung des am 19. Dezember 1984 in Luxemburg unterzeichneten Vertrags zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland über den Verlauf der gemeinsamen Staatsgrenze und des Briefwechsels, Mémorial Nr. A-26 vom 7. Juni 1988, S. 538).

gemeinsame Hoheit in der Praxis zu Schwierigkeiten für diese beiden Mitgliedstaaten bei der Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus dem Unionsrecht, im vorliegenden Fall konkret jener aus dem Mehrwertsteuerrecht.

3. Wie Generalanwalt A.L. Dutheillet de Lamothe bereits ausgeführt hat<sup>4</sup>, dürfen jedoch die Vereinbarungen des Wiener Kongresses und die Bestimmungen der sich daraus ergebenden völkerrechtlichen Verträge der vollständigen Anwendung und Wirksamkeit des Unionsrechts in ihrem gesamten Hoheitsgebiet nicht entgegenstehen, auch nicht in einem Gebiet, das nach diesen Bestimmungen der gemeinsamen Hoheit zweier Mitgliedstaaten unterliegt. Ich schlage daher vor, den vorliegenden Fall auf der Grundlage der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts zu entscheiden, ohne deren Anwendung von den Bestimmungen völkerrechtlicher Verträge zwischen einzelnen Mitgliedstaaten und dem Abschluss der darin vorgesehenen Vereinbarungen abhängig zu machen.

## **Rechtlicher Rahmen**

### ***Völkerrecht***

4. Art. 1 Abs. 1 des Grenzvertrags von 1984 begründet eine gemeinsame Hoheit (Kondominium) zwischen Deutschland und Luxemburg über die Grenzflüsse:

„Wo Mosel, Sauer und Our nach dem Vertrag vom 26. Juni 1816<sup>[5]</sup> die Grenze bilden, sind sie gemeinschaftliches Hoheitsgebiet beider Vertragsstaaten.“

5. Art. 5 Abs. 1 dieses Vertrags lautet:

„Die Vertragsstaaten regeln die Fragen des im gemeinschaftlichen Hoheitsgebiet anzuwendenden Rechts durch eine zusätzliche Vereinbarung.“

Bis zum heutigen Tag wurde noch keine solche Zusatzvereinbarung geschlossen.

### ***Unionsrecht***

6. Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage<sup>6</sup>, geändert durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991<sup>7</sup>, bestimmte:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

<sup>4</sup> Schlussanträge des Generalanwalts Dutheillet de Lamothe in der Rechtssache Muller und Hein (10/71, EU:C:1971:76, S. 735 und 736). Diese Rechtssache betraf die Anwendung von Art. 90 EWG-Vertrag (jetzt Art. 106 AEUV) auf ein vom Vertrag von 1816 erfasstes Gebiet (vgl. Nr. 1 der vorliegenden Schlussanträge).

<sup>5</sup> Vgl. Nr. 1 der vorliegenden Schlussanträge.

<sup>6</sup> ABl. 1977, L 145, S. 1.

<sup>7</sup> ABl. 1991, L 376, S. 1.

...“

7. Gemäß Art. 3 Abs. 2 dieser Richtlinie gilt:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie ist unter ‚Inland‘ der Anwendungsbereich des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zu verstehen, wie er in Art. 227 für jeden Mitgliedstaat definiert ist.“

8. Schließlich heißt es in Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie:

„(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

(2) Es gilt jedoch

...

b) als Ort einer Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet“.

### **Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

9. Navitours Sàrl, eine Gesellschaft luxemburgischen Rechts, veranstaltet Ausflugsschifffahrten auf einem Abschnitt der Mosel, der gemäß dem Grenzvertrag von 1984 unter gemeinsamer Hoheit steht. Aufgrund dieses besonderen völkerrechtlichen Status des Flusses wurde die Tätigkeit von Navitours von den Steuerbehörden als außerhalb des Inlands im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften ausgeübt angesehen, so dass die Behörden die Zahlung dieser Steuer auf den Preis der genannten Schifffahrten nicht einforderten.

10. Im Jahr 2004 erwarb Navitours in den Niederlanden ein Passagierschiff für die Ausübung ihrer Tätigkeit. Dieses Schiff wurde von den Steuerbehörden den Bestimmungen über den innergemeinschaftlichen Erwerb unterworfen, d. h. die Lieferung wurde in den Niederlanden von der Steuer ausgenommen und in Luxemburg besteuert<sup>8</sup>. Die Steuerbehörden verweigerten Navitours jedoch das Recht auf Abzug der für den Erwerb des fraglichen Schiffs gezahlten Vorsteuer mit der Begründung, dass mangels Besteuerung der auf den Kondominiumsgewässern stattfindenden Tätigkeit dieser Gesellschaft das Schiff nicht für Zwecke einer steuerbaren Tätigkeit erworben worden sei, was Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug sei.

<sup>8</sup> Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen ist in Abschnitt XVIa der Richtlinie 77/388 geregelt. Im Rahmen der Verfahren vor den nationalen Gerichten beanstandete Navitours diese Einstufung der in Frage stehenden Lieferung, da das Schiff, das Gegenstand dieser Lieferung war, aufgrund des besonderen Status der Mosel nie im luxemburgischen Steuergebiet verkehrt sei. Diese Auffassung war angesichts der Behandlung des Kondominiumsgebiets durch die Steuerbehörden nicht unlogisch. Sie wurde jedoch von den nationalen Gerichten zurückgewiesen, und die Einstufung des Erwerbs des Schiffs durch Navitours als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen ist derzeit nicht Gegenstand des Ausgangsverfahrens.

11. Auf die Klage von Navitours hin wurde die Verweigerung des Vorsteuerabzugs schließlich durch ein Urteil der Cour d'appel (Berufungsgericht, Luxemburg) vom 10. Juli 2014 in Frage gestellt, in dem das betreffende Gericht feststellte, dass die Tätigkeit dieser Gesellschaft entweder in Luxemburg oder in Deutschland besteuert werden könne, so dass sie zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

12. Als Folge dieses Urteils verlangten die Steuerbehörden mit Bescheid vom 5. August 2015 von Navitours die Zahlung von Mehrwertsteuer für ihre Tätigkeiten für die Steuerjahre 2004 und 2005. Auf die Klage von Navitours hob das Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Bezirksgericht Luxemburg) diesen Bescheid jedoch mit Urteil vom 23. Mai 2018 auf. Es stellte insbesondere fest, dass die luxemburgischen Steuerbehörden mangels einer Vereinbarung zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland über die Erhebung der Mehrwertsteuer im Gebiet des Kondominiums nicht befugt seien, diese Steuer auf die auf diesem Gebiet ausgeübten Tätigkeiten zu erheben. Dieses Urteil wurde mit Urteil der Cour d'appel (Berufungsgericht, Luxemburg) vom 11. Dezember 2019 bestätigt.

13. Der État du Grand-Duché de Luxembourg (luxemburgischer Staat) und die Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Einregistrierungs-, Domänen- und Mehrwertsteuerverwaltung, Luxemburg) haben gegen das letztgenannte Urteil Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht eingelegt. Unter diesen Umständen hat die Cour de cassation (Kassationsgerichtshof, Luxemburg) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind/ist Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der bestimmt, dass „[d]er Mehrwertsteuer unterliegen: 1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;“

und/oder Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388, der vorsieht, dass „als Ort einer Beförderungsleistung der Ort [gilt], an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet“,

anwendbar und führen sie/führt er dazu, dass die von einem in Luxemburg ansässigen Dienstleister erbrachten Personenbeförderungsdienstleistungen in Luxemburg der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn diese Dienstleistungen innerhalb eines Kondominiums erbracht werden, das im Grenzvertrag von 1984 zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland als unter der gemeinsamen Hoheit des Großherzogtums Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland definiert ist und in Bezug auf das die beiden Staaten, was die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Beförderungsleistungen angeht, keine Vereinbarung geschlossen haben, wie sie in Art. 5 Abs. 1 des Grenzvertrags von 1984 vorgesehen ist, wonach „die Vertragsstaaten ... die Fragen des im gemeinschaftlichen Hoheitsgebiet anzuwendenden Rechts durch eine zusätzliche Vereinbarung [regeln]“?

14. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 10. Mai 2021 beim Gerichtshof eingegangen. Navitours, die luxemburgische und die deutsche Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Der Gerichtshof hat beschlossen, keine mündliche Verhandlung abzuhalten. Die Parteien haben die Frage des Gerichtshofs schriftlich beantwortet.

## Würdigung

15. Mit seiner Vorlagefrage in der gegenständlichen Rechtssache wirft das vorlegende Gericht zwei Fragen auf, nämlich zum einen, da zwischen Luxemburg und Deutschland keine Vereinbarung über die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf dem Gebiet des Kondominiums besteht, ob diese Bestimmungen auf die in diesem Gebiet erbrachten Beförderungsleistungen anwendbar sind, und zum anderen, ob ihre Anwendung zu einer Besteuerung dieser Leistungen in Luxemburg führt oder führen kann.

16. Wenngleich diese Fragen offensichtlich eng miteinander verbunden sind, unterscheiden sie sich und müssen nacheinander behandelt werden. Zuvor ist jedoch eine Vorfrage zu klären, nämlich ob es sich um Beförderungsleistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 handelt.

### *Ausflugsschiffahrten als Beförderungsleistungen zu Mehrwertsteuerzwecken*

17. Im Urteil *Trijber und Harmsen*<sup>9</sup> hat der Gerichtshof nach eingehender Prüfung festgestellt<sup>10</sup>, dass vorbehaltlich einer Überprüfung durch das nationale Gericht, eine Tätigkeit, die darin besteht, Dienstleistungen für Fahrgäste an Bord eines Schiffs durch entgeltliche, geführte Ausflugsrundfahrten durch eine Stadt durchzuführen, keine „Verkehrsdienstleistung“ im Sinne von Art. 2 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2006/123/EG<sup>11</sup> darstellt.

18. Daher ist zu prüfen, ob im Licht dieser Rechtsprechung die von Navitours erbrachten Dienstleistungen überhaupt „Beförderungsleistungen“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 darstellen. Sollte diese Frage verneint werden, wäre die Vorlagefrage in der vorliegenden Rechtssache, die ausdrücklich die Auslegung dieser Bestimmung betrifft, gegenstandslos. Aus diesem Grund hat der Gerichtshof den Parteien auch in der vorliegenden Rechtssache eine Frage zu diesem Punkt gestellt<sup>12</sup>.

19. Ich halte es jedoch nicht für gerechtfertigt, den in Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 verwendeten Begriff „Beförderungsleistung“ in gleicher Weise zu verstehen wie den Begriff „Verkehrsdienstleistung“ der Richtlinie 2006/123. Ich schließe mich hier dem Standpunkt an, den Navitours, die luxemburgische Regierung und die Kommission auf die Frage des Gerichtshofs vertreten<sup>13</sup>.

20. Zunächst weise ich darauf hin, dass die angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs weitgehend auf der ganz besonderen Natur der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen in einer der Rechtssachen beruht, in denen das Urteil *Trijber und Harmsen*

<sup>9</sup> Urteil vom 1. Oktober 2015 (C-340/14 und C-341/14, EU:C:2015:641, Nrn. 43 bis 59 und Nr. 1 des Tenors).

<sup>10</sup> Im Einklang mit meinem Vorschlag. Vgl. meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen *Trijber und Harmsen* (C-340/14 und C-341/14, EU:C:2015:505, Nrn. 26 bis 43).

<sup>11</sup> Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt (ABl. 2006, L 376, S. 36).

<sup>12</sup> Navitours vertritt in ihrer Antwort auf diese Frage die Ansicht, dass die von ihr erbrachten Dienstleistungen, falls sie nicht als Beförderungsleistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 angesehen werden sollten, als Dienstleistungen auf dem Gebiet der Unterhaltung im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich dieser Richtlinie anzusehen seien. Derartige Dienstleistungen werden allerdings an dem Ort besteuert, „an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden“, was nach Ansicht des Unternehmens wiederum das Gebiet des Kondominiums bedeuten würde. Ich bin jedoch nicht überzeugt, dass der Gerichtshof ohne weitere Informationen seitens des vorlegenden Gerichts selbst eine solche Einstufung der in Rede stehenden Dienstleistungen vornehmen und damit das Vorabentscheidungsersuchen in der vorliegenden Rechtssache retten könnte.

<sup>13</sup> Die deutsche Regierung gab eine differenziertere Antwort, wonach die Einstufung der fraglichen Dienstleistungen als Beförderungsleistungen in die Zuständigkeit des vorlegenden Gerichts falle.

ergangen ist und in deren Rahmen die Beförderung selbst von untergeordneter Bedeutung war<sup>14</sup>. Nichts deutet darauf hin, dass die Dienstleistungen von Navitours, um die es im Ausgangsverfahren geht, vergleichbar wären. Denn diese Dienstleistungen bestehen in der Organisation von Schifffahrten auf Binnengewässern, einer Tätigkeit, bei der die Beförderung von Personen ein wesentliches Element ist<sup>15</sup>.

21. Ungeachtet dieser faktischen Unterschiede wird die unterschiedliche Auslegung der Begriffe „Beförderungsleistungen“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 und „Verkehrsdienstleistungen“ im Sinne von Art. 2 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2006/123 meines Erachtens jedoch durch den völlig unterschiedlichen Zweck dieser beiden Richtlinien gestützt. Auf diesen Aspekt weisen Navitours, die luxemburgische Regierung und die Kommission in ihren Antworten auf die Frage des Gerichtshofs hin.

22. Die Richtlinie 2006/123 konkretisiert den freien Dienstleistungsverkehr und die Niederlassungsfreiheit von Dienstleistern im Binnenmarkt. Art. 2 Abs. 2 Buchst. d dieser Richtlinie zielt darauf ab, von ihrem Anwendungsbereich Dienstleistungen auszuschließen, die von besonderen Bestimmungen des (derzeitigen) Titels VI des Dritten Teils des AEUV und von Bestimmungen des abgeleiteten Rechts, die auf diesen Bestimmungen beruhen, erfasst werden, auf die der allgemeine Grundsatz des freien Dienstleistungsverkehrs gemäß Art. 58 Abs. 1 AEUV keine Anwendung findet. Diese Bestimmung ist daher so eng auszulegen, dass sie nur für solche Dienstleistungen gilt, für die der Ausschluss von der Anwendung der Dienstleistungsfreiheit begründet ist und aus den Bestimmungen des Vertrags hervorgeht. Im Urteil *Trijber und Harmsen* hat der Gerichtshof entschieden, dass ein solcher Ausschluss der Dienstleistungen, um die es in einem der Verfahren ging, die dem Ausgangsverfahren zugrunde lagen, nicht begründet ist.

23. Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 unterscheidet sich hiervon gänzlich. Er zielt nicht darauf ab, Verkehrsdienstleistungen im Allgemeinen genauer zu regeln als andere Dienstleistungsarten, sondern nur darauf, diese Dienstleistungen in einer einzigen Hinsicht, nämlich dem Ort ihrer Erbringung, genau zu regeln. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass der wesentliche Sinn der detaillierten Regelung des Ortes, an dem die mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze getätigt werden, darin besteht, dass dieser Ort die Zuständigkeit für die Besteuerung dieser Umsätze bestimmt. Betrifft also der Umsatz in irgendeiner Weise mehr als einen Mitgliedstaat (z. B. die Beförderung von einem Mitgliedstaat in einen anderen), so sind die Modalitäten der Bestimmung des Ortes dieses Umsatzes für die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen diesen Mitgliedstaaten wesentlich. Die allgemeine Regel lautet, dass die Besteuerung an dem Ort erfolgen sollte, an dem die Gegenstände oder Dienstleistungen tatsächlich entgegengenommen bzw. in Anspruch genommen werden.

24. Nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 gilt als Ort der Beförderungsleistung der Ort, an dem (in Wirklichkeit) die Beförderung „nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke“ stattfindet. Der Gesetzgeber der Europäischen Union vertrat daher die Auffassung, dass die realitätsnahe Lösung darin besteht, dass als Ort der Beförderungsleistung der Ort gilt, an dem sich das Beförderungsmittel während der Erbringung der Dienstleistung befindet, sofern sich das Beförderungsmittel in Bewegung befindet<sup>16</sup>. Die Zuständigkeit für die

<sup>14</sup> Vgl. Urteil vom 1. Oktober 2015, *Trijber und Harmsen* (C-340/14 und C-341/14, EU:C:2015:641, Rn. 56).

<sup>15</sup> Dies ist natürlich nicht der Fall, wenn das Schiff am Ufer festgemacht bleibt und zu einem anderen Zweck als der Schifffahrt benutzt wird, z. B. zur Unterzeichnung eines völkerrechtlichen Vertrags (wie dies beim Schengener Übereinkommen der Fall war). Meines Erachtens geht es dann nicht um eine Beförderungsleistung (siehe Nrn. 24 und 25 der vorliegenden Schlussanträge).

<sup>16</sup> Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. November 1997, *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, Rn. 12 bis 14).

Besteuerung einer solchen Dienstleistung richtet sich daher nach der von dem Beförderungsmittel auf dem Gebiet eines bestimmten Mitgliedstaats zurückgelegten Strecke und nicht etwa nach dem Ort der Verladung oder der Dauer der Erbringung der Dienstleistung<sup>17</sup>.

25. Unter diesem Gesichtspunkt ist daher eine Beförderungsleistung im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 meines Erachtens jede Dienstleistung, deren einziges oder hauptsächliches Element in der Beförderung von Personen oder Gegenständen über mehr als nur geringfügige Entfernungen<sup>18</sup> besteht, unabhängig davon, zu welchem Zweck (Handel, Tourismus, Vergnügen usw.) diese Beförderung erfolgt oder ob sie am selben Ort oder an verschiedenen Orten beginnt und endet. In jedem derartigen Fall kann es zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen mehreren Mitgliedstaaten kommen. Diese Aufteilung muss gemäß dieser Bestimmung erfolgen, d. h. unter Berücksichtigung der zurückgelegten Entfernungen.

26. Einer solchen Unterscheidung, was die Bedeutung der in den Richtlinien 77/388 und 2006/123 verwendeten Begriffe angeht, steht meines Erachtens der Grundsatz nicht entgegen, dass ähnliche Begriffe in verschiedenen Unionsrechtsakten in ähnlicher Weise auszulegen sind<sup>19</sup>.

27. Erstens rechtfertigen die, wie oben ausgeführt, unterschiedliche Art und der unterschiedliche Zweck dieser beiden Regelungen eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe „Beförderungsleistung“ und „Verkehrsdienstleistungen“ in diesen beiden Rechtsakten. Ähnliche Dienstleistungen können daher für die Zwecke der Anwendung der beiden Rechtsakte unterschiedlich eingestuft werden.

28. Zweitens ist eine gänzlich kohärente Auslegung dieser Begriffe ohnehin nicht möglich.

29. Zum einen werden in Art. 2 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2006/123 Hafendienste nämlich ausdrücklich zu den Verkehrsdienstleistungen gezählt. Ebenso hat der Gerichtshof die Dienstleistungen der technischen Überwachung von Kraftfahrzeugen als unter diese Bestimmung fallend angesehen<sup>20</sup>. Meines Erachtens besteht aber kein Zweifel daran, dass weder Hafendienste noch Dienstleistungen der technischen Überwachung von Kraftfahrzeugen Beförderungsleistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 darstellen können. Vor allem wäre es unmöglich, auf sie das in dieser Bestimmung vorgesehene Kriterium der zurückgelegten Entfernung anzuwenden.

30. Zum anderen hat der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass Kreuzschiffahrten unter die Verordnung (EWG) Nr. 3577/92<sup>21</sup> und damit unter Titel VI AEUV über den Verkehr fallen, auf dessen Grundlage diese Verordnung erlassen wurde<sup>22</sup>. Ausflugschiffahrten auf

<sup>17</sup> Dieser Grundsatz wurde vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 6. November 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, Rn. 15 und 16), ausdrücklich bestätigt.

<sup>18</sup> Die letztgenannte Bedingung schließt aus dem Begriff der Beförderungsleistungen solche Leistungen aus wie z. B. das Bewegen von Gegenständen mit einem Kran.

<sup>19</sup> Vgl. ähnlich zum Begriff der Versicherung auch das Urteil vom 8. Oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) und United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, Rn. 36).

<sup>20</sup> Urteil vom 15. Oktober 2015, Grupo Itevelesa u. a. (C-168/14, EU:C:2015:685, Nr. 1 des Tenors).

<sup>21</sup> Verordnung (EWG) Nr. 3577/92 des Rates vom 7. Dezember 1992 zur Anwendung des Grundsatzes des freien Dienstleistungsverkehrs auf den Seeverkehr in den Mitgliedstaaten (Seekabotage) (ABl. 1992, L 364, S. 7).

<sup>22</sup> Urteil vom 27. März 2014, Alpina River Cruises und Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).

Binnengewässern können schwerlich anders behandelt werden, auch wenn sie Bestimmungen einer anderen, auf der Grundlage derselben Vertragsbestimmungen erlassenen Verordnung unterliegen<sup>23</sup>.

31. Daraus wird ersichtlich, dass es schwierig ist, den Begriff „Verkehr“ und die davon abgeleiteten Begriffe in den verschiedenen Rechtsakten der Union, die unterschiedliche Bereiche des Verkehrs regeln, einheitlich zu verstehen. Wie ich bereits ausgeführt habe, glaube ich auch nicht, dass eine solche einheitliche Auslegung erforderlich ist, wenn man berücksichtigt, welchen unterschiedlichen Zielen diese Regelungen dienen<sup>24</sup>.

32. In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen schlage ich vor, Dienstleistungen, die in der Organisation von Ausflugsfahrten mit Flussschiffen bestehen, als Beförderungsleistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 anzusehen.

### *Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf dem Gebiet des Kondominiums*

33. Gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 ist der Ort der Erbringung von Dienstleistungen in der Binnenschifffahrt auf der Mosel auf dem Abschnitt, auf dem sie die Grenze zwischen Luxemburg und Deutschland bildet, das Gebiet dieser Gewässer und damit nach dem Grenzvertrag von 1984 das Gebiet, das der gemeinsamen Hoheit der beiden Mitgliedstaaten unterliegt, d. h. das Kondominium. Daher ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Richtlinie in diesem Gebiet erfüllt sind, d. h. zum einen, ob dieses Gebiet Inland eines Mitgliedstaats im Sinne von Art. 3 Abs. 2 dieser Richtlinie darstellt, und zum anderen, ob und nach welchen Regeln die genannten Mitgliedstaaten ihre zur Umsetzung dieser Richtlinie erlassenen Vorschriften in diesem Gebiet anwenden können.

### *Gebiet des Kondominiums als Inland im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften*

34. Wie bereits erwähnt, wurden die Ausflugschiffahrten von Navitours auf der Mosel nicht der Mehrwertsteuer unterworfen, weil die luxemburgischen (und offenbar auch die deutschen) Steuerbehörden diese auf dem Gebiet des Kondominiums ausgeübte Tätigkeit nicht als Tätigkeit „im Inland“ im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften ansahen. Dies ergab sich aus dem besonderen Status dieses Gebiets als Gebiet, das der gemeinsamen Hoheit beider Mitgliedstaaten unterliegt. Obwohl sich der Standpunkt der luxemburgischen Steuerbehörden hinsichtlich der Notwendigkeit, Navitours das Recht auf Abzug der Vorsteuer von den Kosten für den Erwerb eines für die Zwecke dieser Tätigkeit bestimmten Schiffes zuzuerkennen, geändert hat, scheint die Ansicht über den besonderen steuerlichen Status des Kondominiumsgebiets von den Gerichten erster und zweiter Instanz im Ausgangsverfahren geteilt zu werden.

35. Ich denke jedoch nicht, dass diese Ansicht zutreffend ist.

<sup>23</sup> Und zwar Verordnung (EWG) Nr. 3921/91 des Rates vom 16. Dezember 1991 über die Bedingungen für die Zulassung von Verkehrsunternehmen zum Binnenschiffsgüter- und -personenverkehr innerhalb eines Mitgliedstaats, in dem sie nicht ansässig sind (ABl. 1991, L 373, S. 1).

<sup>24</sup> Ebenso die Schlussanträge des Generalanwalts P. Pikamäe in der Rechtssache United Biscuits (Pensions Trustees) und United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, Nr. 73).



36. Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 77/388 definiert das „Inland“ durch den Verweis auf den Anwendungsbereich des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, wie er in Art. 299 EG<sup>25</sup> für jeden Mitgliedstaat definiert ist. Nach der letztgenannten Bestimmung gilt der Vertrag und damit die Richtlinie 77/388 gerade auch für die Bundesrepublik Deutschland und das Großherzogtum Luxemburg. Zwar enthält diese Bestimmung eine Reihe von Ausnahmen und besonderen Vorschriften, doch betrifft keine von ihnen das Gebiet des Kondominiums<sup>26</sup>. Dieses Gebiet ist auch nicht gemäß Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 77/388 vom Begriff des „Inlands“ ausgenommen.

37. Daher kommt man nicht umhin festzustellen, dass das Gebiet des Kondominiums zum „Inland“ im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 77/388 gehört. Andernfalls müsste man zu dem Schluss kommen, dass das Unionsrecht in diesem Gebiet überhaupt nicht anwendbar ist. Aber das wäre eine absurde Schlussfolgerung.

38. Die Besonderheit dieses Falles liegt jedoch darin, dass es sich gleichzeitig um das Inland zweier Mitgliedstaaten handelt, was eine Ausnahmesituation darstellt und von den Verfassern der Richtlinie 77/388 nicht vorgesehen ist. Daher ist die Frage zu beantworten, nach welchen Regeln diese Richtlinie in diesem Gebiet Anwendung finden soll.

#### *Voraussetzungen für die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften im Gebiet des Kondominiums*

39. Sowohl die deutsche Regierung als auch Navitours stellen in ihren Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache die These auf, dass nach den Grundsätzen des Völkerrechts die Ausübung der Hoheitsgewalt durch einen der beteiligten Staaten im Gebiet eines Kondominiums der Zustimmung des anderen Staates bedürfe, so dass die Ausübung der Besteuerung im Bereich der Mehrwertsteuer durch das Großherzogtum Luxemburg oder die Bundesrepublik Deutschland im Gebiet ihrer gemeinsamen Hoheit ohne eine Vereinbarung auf der Grundlage von Art. 5 des Grenzvertrags von 1984 nicht möglich sei<sup>27</sup>. Außerdem hindert die Richtlinie 77/388 nach Ansicht der deutschen Regierung die beiden beteiligten Mitgliedstaaten nicht daran, im Einklang mit dem Völkerrecht und zur Wahrung gutnachbarlicher Beziehungen vorübergehend von der Besteuerung der in diesem Gebiet bewirkten Umsätze Abstand zu nehmen.

40. In Anbetracht des Unionsrechts entbehrt diese These meines Erachtens jedoch jeglicher Grundlage.

41. Was die Richtlinie 77/388 betrifft, so enthält sie keine Bestimmung, die das Großherzogtum Luxemburg und die Bundesrepublik Deutschland ermächtigt, auf die Besteuerung von Umsätzen zu verzichten, die auf dem Gebiet des Kondominiums bewirkt werden. Nach Art. 2 dieser Richtlinie unterliegt jede Dienstleistung gegen Entgelt der Besteuerung, und Ausnahmen von diesem Grundsatz müssen klar und eng definiert sein<sup>28</sup>. In dieser Richtlinie gibt es aber keine Bestimmung, die die im Gebiet des Kondominiums getätigten Umsätze von der Steuer befreit.

<sup>25</sup> Vormals Art. 227 EGV.

<sup>26</sup> Ich erinnere daran, dass das Kondominium schon vor Abschluss des Grenzvertrags von 1984 bestand (vgl. Nr. 2 der vorliegenden Schlussanträge).

<sup>27</sup> Wie bekannt ist, gibt es bisher noch keine solche Vereinbarung.

<sup>28</sup> Siehe auch in jüngster Zeit das Urteil vom 21. Oktober 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics (C-373/19, EU:C:2021:873, Rn. 22).

42. Was den Grenzvertrag von 1984 betrifft, so ist vor allem festzustellen, dass das Unionsrecht das Völkerrecht insoweit respektiert, als es das Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten bestimmt. Der räumliche Anwendungsbereich des Unionsrechts wird eben durch die Berufung auf dieses Hoheitsgebiet, das durch das Völkerrecht und das zu seiner Durchführung erlassene nationale Recht abgegrenzt wird, definiert. Dies wird insbesondere durch die Bestimmungen des Art. 299 EG<sup>29</sup> und auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer durch Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 77/388 sichergestellt<sup>30</sup>. Hierauf bezieht sich auch die Rechtsprechung, auf die sich die deutsche Regierung beruft<sup>31</sup>.

43. Folglich können (und müssen) sowohl ds Großherzogtum Luxemburg als auch die Bundesrepublik Deutschland auf der Grundlage von Art. 1 des Grenzvertrags von 1984 das Besteuerungsrecht für die Mehrwertsteuer im Gebiet des Kondominiums ausüben und haben das Recht, sich über die Regeln für dessen Ausübung zu einigen.

44. Wie der Gerichtshof jedoch bereits mehrfach entschieden hat, können die Bestimmungen eines Abkommens zwischen zwei Mitgliedstaaten im Verhältnis untereinander keine Anwendung finden, wenn sie gegen die Bestimmungen des Vertrags verstoßen<sup>32</sup>. Gleiches muss meines Erachtens für die Unvereinbarkeit eines solchen Abkommens mit abgeleiteten Rechtsakten der Union gelten, denn sonst könnten die Mitgliedstaaten untereinander Abweichungen vom Unionsrecht vereinbaren und damit dessen Wirksamkeit untergraben. Folglich kann das Fehlen einer Vereinbarung wie der in Art. 5 des Grenzvertrags von 1984 vorgesehenen nicht die Aufrechterhaltung eines mit dem Unionsrecht unvereinbaren Zustands rechtfertigen, nämlich die Nichtbesteuerung von Umsätzen, die auf dem Gebiet des Kondominiums bewirkt werden. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Grenzvertrag von 1984 später datiert als die Richtlinie 77/388, so dass zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrags beiden beteiligten Mitgliedstaaten ihre Verpflichtungen aus dieser Richtlinie bewusst waren.

45. Was schließlich das Argument der deutschen Regierung anbelangt, die Nichtbesteuerung der im Gebiet des Kondominiums getätigten Umsätze sei vorübergehend, da die betroffenen Mitgliedstaaten dabei seien, eine entsprechende Vereinbarung auszuhandeln, so genügt der Hinweis, dass dieser „vorübergehende“ Zeitraum bereits seit fast 45 Jahren andauert<sup>33</sup>. Außerdem sieht die Richtlinie 77/388 für das Gebiet des Kondominiums weder dauerhafte noch vorübergehende Ausnahmen vor.

46. Diese Erwägungen werden auch nicht durch den Erlass des Durchführungsbeschlusses 2010/579/EU durch den Rat in Frage gestellt<sup>34</sup>. Dieser Durchführungsbeschluss betraf die Grenzbrücke über die Mosel zwischen Luxemburg und Deutschland, die für die Zwecke der

<sup>29</sup> Jetzt Art. 52 EUV und Art. 355 AEUV. Siehe auch Art. 77 Abs. 4 AEUV.

<sup>30</sup> Jetzt Art. 5 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1), die die Richtlinie 77/388 ersetzt hat.

<sup>31</sup> Die Regierung zitiert insbesondere die Urteile vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, Rn. 57 ff.), und vom 27. Februar 2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>32</sup> Vgl. u. a. Urteil vom 20. Mai 2003, Ravil (C-469/00, EU:C:2003:295, Rn. 37). Das Urteil vom 6. März 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158), beruhte ebenfalls auf dieser Annahme.

<sup>33</sup> Gemäß Art. 1 der Richtlinie 77/388 waren die Mitgliedstaaten verpflichtet, spätestens ab dem 1. Januar 1978 ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem einzuführen. Obwohl der Grenzvertrag von 1984 erst danach geschlossen wurde, deutet jedoch nichts darauf hin, dass die steuerliche Situation im Gebiet des Kondominiums vor Vertragsschluss anders war als heute.

<sup>34</sup> Durchführungsbeschluss des Rates vom 27. September 2010 zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland und des Großherzogtums Luxemburg, eine von Art. 5 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden (ABl. 2010, L 256, S. 20).

Besteuerung von Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gegenständen im Zusammenhang mit der Renovierung dieser Brücke als vollständig auf luxemburgischem Gebiet gelegen angesehen wurde.

47. Anders als es Navitours in ihren Erklärungen nahelegt, ergab sich dieser Beschluss nicht daraus, dass die Vorschriften über die Mehrwertsteuer auf Umsätze im Rahmen der Renovierung der Brücke nicht anwendbar waren, sondern nur aus dem Erfordernis, ihre Anwendung dadurch zu vereinfachen, dass das Gebiet eines einzigen Mitgliedstaats als Leistungsort angegeben wird<sup>35</sup>. Er betraf nicht nur Umsätze, deren Leistungsort das Gebiet des Kondominiums war, sondern auch Umsätze, deren Leistungsort gemäß den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 das alleinige Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats gewesen wäre. Im Übrigen geht schon aus dem Titel dieses Durchführungsbeschlusses klar hervor, dass er es ermöglicht, von den Bestimmungen dieser Richtlinie *abzuweichen*, und nicht, dass er Maßnahmen zulässt, die zu ihrer Anwendung erforderlich sind.

48. Außerdem war eine der Bedingungen für den Erlass dieses Durchführungsbeschlusses, dass er keine nachteiligen Auswirkungen auf die Mehrwertsteuer-Eigenmittel der Europäischen Union hat<sup>36</sup>. Die Nichtbesteuerung der im Gebiet des Kondominiums getätigten Umsätze seit 1978 hat jedoch unbestreitbar solche nachteiligen Auswirkungen.

49. Außerdem zeigen der vorliegende Fall und der Verlauf des Ausgangsverfahrens deutlich, dass die Nichtbesteuerung der fraglichen Umsätze zu weiteren Unregelmäßigkeiten bei der Anwendung der Mehrwertsteuer auf vorgelagerte Umsätze führt. Diese Umsätze, wie z. B. der Erwerb des Ausflugschiffs für Tätigkeiten im Gebiet des Kondominiums, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens war, werden entweder nicht besteuert (so der ursprüngliche Standpunkt von Navitours<sup>37</sup>), oder sie werden ohne Recht auf Vorsteuerabzug besteuert (so der ursprüngliche Standpunkt der Finanzbehörden<sup>38</sup>), oder sie führen zu einem Recht auf Vorsteuerabzug, obwohl die nachgelagerten Umsätze in Wirklichkeit nicht besteuert werden (so die Rechtsprechung der Gerichte erster und zweiter Instanz des Ausgangsverfahrens<sup>39</sup>). Keiner dieser Fälle steht im Einklang mit den Bestimmungen der Richtlinie 77/388<sup>40</sup>.

50. Nach alledem ist festzustellen, dass sowohl das Großherzogtum Luxemburg als auch die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Bestimmungen der Richtlinie 77/388 (jetzt Richtlinie 2006/112) verstoßen haben, dass sie die im Gebiet des Kondominiums bewirkten Umsätze nicht der Mehrwertsteuer unterworfen haben<sup>41</sup>. Diese Umsätze sind nämlich nach diesen Bestimmungen steuerbar, und das Fehlen einer Vereinbarung nach Art. 5 des Grenzvertrags von 1984 befreit die beiden Mitgliedstaaten nicht von ihrer Anwendung.

<sup>35</sup> Erwägungsgründe 4 und 5 des Beschlusses 2010/579.

<sup>36</sup> Sechster Erwägungsgrund des Beschlusses 2010/579.

<sup>37</sup> Siehe Fn. 8 der vorliegenden Schlussanträge.

<sup>38</sup> Siehe Nr. 10 der vorliegenden Schlussanträge.

<sup>39</sup> Siehe Nr. 11 der vorliegenden Schlussanträge.

<sup>40</sup> Die vorgelagerten Umsätze sind nicht Gegenstand der vorliegenden Rechtssache. Deshalb werde ich dazu nichts weiter ausführen. Ich möchte nur kurz erläutern, dass im ersten und im dritten Fall der Grundsatz der Besteuerung aller Umsätze, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 77/388 fallen und nicht von der Steuer befreit sind, und im zweiten Fall der Grundsatz der Steuerneutralität verletzt wird.

<sup>41</sup> Vgl. Urteil vom 23. Mai 1996, Kommission/Griechenland (C-331/94, EU:C:1996:211).

51. Es bleibt daher zu prüfen, ob die Bestimmungen der Richtlinie 77/388 einer einseitigen Besteuerung der im Gebiet des Kondominiums erbrachten Dienstleistungen durch einen der beteiligten Mitgliedstaaten entgegenstehen.

***Besteuerung der im Kondominium erzielten Umsätze durch einen der beteiligten Mitgliedstaaten***

52. Wie aus dem siebten Erwägungsgrund der Richtlinie 77/388 hervorgeht, bezwecken die Vorschriften über die Bestimmung des Ortes des mehrwertsteuerbaren Umsatzes insbesondere die Vermeidung von Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten, die zu einer Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung solcher Umsätze führen könnten<sup>42</sup>. Der Unionsgesetzgeber hat jedoch den Ausnahmefall eines Kondominiums, in dem die auf seinem Gebiet getätigten Umsätze in die steuerliche Zuständigkeit von zwei Mitgliedstaaten fallen, nicht vorhergesehen und nicht geregelt.

53. Gemäß Art. 5 des Grenzvertrags von 1984 ist diese Situation durch eine Vereinbarung zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zu lösen, die auf der Grundlage dieser Bestimmung geschlossen werden soll. Die beteiligten Mitgliedstaaten haben jedoch keine solche Vereinbarung geschlossen. Das Fehlen der Vereinbarung und die daraus resultierende Nichtbesteuerung von Umsätzen, die auf dem Gebiet des Kondominiums getätigt werden, führt nicht nur zu einem Verstoß gegen die Vorschriften über die Mehrwertsteuer, sondern kann auch als Verstoß gegen den in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit angesehen werden<sup>43</sup>. Es ist daher zu prüfen, wie die steuerliche Zuständigkeit der beteiligten Mitgliedstaaten für die Besteuerung dieser Umsätze in Ermangelung einer Vereinbarung zwischen ihnen zu bestimmen ist.

*Vorschlag der Kommission*

54. In ihren Erklärungen schlägt die Kommission vor, in einem solchen Ausnahmefall davon auszugehen, dass der Ort der Beförderungsleistung der Ort ihres Beginns sei, d. h. unter den tatsächlichen Umständen des Ausgangsverfahrens die Anlegestelle, von der aus das Ausflugschiff, mit dem die Beförderungsleistung erbracht wird, ablegt. Dieser Vorschlag hat zweifellos den Vorteil, die Frage der steuerlichen Zuständigkeit eindeutig zu klären, da die Ufer der Mosel im Gegensatz zu den Gewässern der Mosel im ausschließlichen Hoheitsgebiet der beteiligten Mitgliedstaaten liegen, im Falle des Ausgangsverfahrens auf luxemburgischem Gebiet. Dieser Vorschlag steht auch im Einklang mit dem allgemeinen Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs. Es kann nämlich davon ausgegangen werden, dass der Ort des Verbrauchs einer Personenbeförderungsleistung der Ort ist, von dem aus die Fahrgäste die Reise antreten.

55. Ich bin jedoch nicht davon überzeugt, dass der Gerichtshof diesem Vorschlag zustimmt, und zwar aus drei Gründen.

56. Erstens findet dieser Vorschlag keine Grundlage in den Bestimmungen der Richtlinie 77/388. Für die Erbringung von Dienstleistungen sieht die Richtlinie nur die allgemeine Regel der Besteuerung am Ort der Niederlassung des Dienstleistungserbringers (Art. 9 Abs. 1) und eine

<sup>42</sup> Vgl. Urteil vom 6. November 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, Rn. 12), und zuletzt Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 41).

<sup>43</sup> Vgl. Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 41).

Reihe von Ausnahmen vor, von denen eine die Beförderungsleistungen betrifft und vorschreibt, dass als Ort einer Dienstleistung der Ort gilt, an dem die Beförderung stattfindet (Art. 9 Abs. 2 Buchst. b). Es gibt in ihr aber keine Bestimmung, die es, sei es auch nur im Wege der Analogie, ermöglichen würde, eine Verbindung zwischen dem Ort der Erbringung einer Beförderungsleistung und dem Ort des Beginns dieser Beförderung herzustellen.

57. Ergänzend möchte ich hinzufügen, dass die derzeit geltenden Vorschriften tatsächlich den Abgangsort als Ort der Beförderungsleistung bestimmen, aber nur für die innergemeinschaftliche Beförderung von Gegenständen an nicht steuerpflichtige Personen<sup>44</sup>. Für Personenbeförderungsleistungen gilt hingegen derselbe Grundsatz wie in Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388, wonach als Ort einer solchen Dienstleistung der Ort gilt, an dem die Beförderung unter Berücksichtigung der zurückgelegten Strecken erfolgt<sup>45</sup>. Selbst eine dynamische Auslegung dieser Bestimmung erlaubt es daher nicht, den Ort der Dienstleistung der Personenbeförderung mit dem Abgangsort dieser Beförderung in Verbindung zu bringen.

58. Sollte der Vorschlag der Kommission angenommen werden, würde sich außerdem die Frage stellen, ob die von ihr vorgeschlagene Regelung nur für das Gebiet des Kondominiums oder auch für andere Fälle der Personenbeförderung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten gelten soll. Ich sehe in der Tat keinen Grund, warum für das Gebiet des Kondominiums andere Regeln gelten sollten als für andere ähnliche Fälle. Die Schwierigkeit bei der Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf dem Gebiet des Kondominiums ist technischer Natur und muss auf der Grundlage der geltenden Vorschriften gelöst werden, und nicht, indem – im Wege der Auslegung – gesonderte Rechtsregeln geschaffen werden. Würde man den Vorschlag der Kommission auf alle Personenbeförderungsleistungen zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten anwenden, so liefe dies *de facto* auf eine Änderung der Bestimmungen der Richtlinie 77/388 hinaus.

59. Zweitens findet der Vorschlag der Kommission keine Grundlage in der Faktenlage des vorliegenden Falles. Wie in Art. 1 Abs. 3 des Grenzvertrags von 1984 festgelegt, ist die Grenze des gemeinsamen Hoheitsgebiets die Schnittlinie der Wasseroberfläche mit der Landoberfläche. Mit anderen Worten besteht das Gebiet des Kondominiums aus der gesamten Wasseroberfläche der Mosel. Gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 ist der Ort einer Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung *nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungstrecke* jeweils stattfindet, d. h. ab dem Moment, in dem das Beförderungsmittel, in diesem Fall das Schiff, abfährt.

60. Das bedeutet, dass die Passagiere zwar von einer Anlegestelle aus an Bord gehen, die sich möglicherweise im ausschließlichen Hoheitsgebiet eines der beteiligten Mitgliedstaaten befindet<sup>46</sup>, die Beförderungsleistung aber vollständig auf der Wasseroberfläche und damit auf dem Gebiet des Kondominiums erbracht wird. Man kann daher nicht, wie es die Kommission gerne möchte, schließen, dass die Leistung auf dem Gebiet ausschließlich eines Mitgliedstaats beginnt und dann auf dem Gebiet des Kondominiums lediglich fortgesetzt wird. Daher besteht im vorliegenden Fall keine Analogie zu der Rechtssache, in der das Urteil *Trans Tirreno Express*<sup>47</sup> ergangen ist, in dem der Gerichtshof die Besteuerung von Beförderungsleistungen auf See, die in den Hoheitsgewässern eines Mitgliedstaats beginnen und abgeschlossen werden, auch

<sup>44</sup> Art. 50 der Richtlinie 2006/112.

<sup>45</sup> Art. 48 der Richtlinie 2006/112.

<sup>46</sup> Auch das ist nicht selbstverständlich, da nach Art. 1 Abs. 2 des Grenzvertrags von 1984 das gemeinsame Gebiet auch Anlagen auf dem Wasser umfasst.

<sup>47</sup> Urteil vom 23. Januar 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

für den Teil zugelassen hat, in dem diese Beförderung in internationalen Gewässern stattfand. Denn die Beförderung auf der Mosel, auf ihrem Grenzabschnitt zwischen Luxemburg und Deutschland, findet gänzlich auf dem gemeinsamen Hoheitsgebiet der beiden Mitgliedstaaten statt.

61. Drittens und letztens kann man es natürlich sehr kritisch sehen, dass das Großherzogtum Luxemburg und die Bundesrepublik Deutschland bis heute die in Art. 5 des Grenzvertrags von 1984 vorgesehene Vereinbarung nicht geschlossen und deshalb die auf dem Gebiet des Kondominiums erbrachten Beförderungsleistungen nicht der Besteuerung unterworfen haben. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass das Gebiet ihrer gemeinsamen Hoheit unterliegt und in diesem Zusammenhang beide Mitgliedstaaten grundsätzlich über das Besteuerungsrecht auf diesem Gebiet verfügen und das Recht haben, im Einklang mit dem Unionsrecht die Art und Weise der Ausübung dieser Zuständigkeit festzulegen.

62. Dagegen würde die Annahme des Vorschlags der Kommission der Bundesrepublik Deutschland ihr Besteuerungsrecht auf dem Gebiet des Kondominiums nehmen, soweit die Beförderungsleistungen auf diesem Gebiet von einer im ausschließlich luxemburgischen Hoheitsgebiet gelegenen Anlegestelle aus ausgeführt würden (und umgekehrt). Es gibt aber keine Bestimmungen in der Richtlinie 77/388, die es rechtfertigen würden, ihnen dieses Recht zu entziehen.

63. Dies ist auch nicht erforderlich, da meines Erachtens eine viel einfachere Lösung des in der vorliegenden Rechtssache gegenständlichen Sachverhalts im Rahmen des Unionsrechts gefunden werden kann.

#### *Mein Lösungsvorschlag*

64. Das Unionsrecht verlangt, dass die auf dem Gebiet des Kondominiums bewirkten Umsätze im Einklang mit den Bestimmungen der Richtlinie 77/388 besteuert werden. Unter diesem Gesichtspunkt ist es nicht wesentlich, ob und wie sich das Großherzogtum Luxemburg und die Bundesrepublik Deutschland über die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf diesem Gebiet einigen. Sowohl die einseitige Besteuerung durch einen der beteiligten Mitgliedstaaten als auch die Besteuerung in einer von diesen Mitgliedstaaten vereinbarten Form erfüllen diese Bedingung. Folglich entspricht die einseitige Besteuerung der betreffenden Umsätze durch einen dieser Mitgliedstaaten den Anforderungen des Unionsrechts. Weitere mögliche Vereinbarungen zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten sind Gegenstand ihrer bilateralen Beziehungen auf der Grundlage der Regeln des Völkerrechts, einschließlich des Grenzvertrags von 1984. Dies ist jedoch für das Unionsrecht nicht von Belang.

65. Die Situation ist vergleichbar mit dem im Zivilrecht bekannten Institut der gesamtschuldnerischen Haftung, bei dem mehrere Schuldner für die Erfüllung einer bestimmten Leistung verantwortlich sind. Sobald aber die Forderung des Gläubigers durch einen von ihnen erfüllt wird, muss sich dieser nicht mit den weiteren Abrechnungen zwischen den Schuldnern befassen.

66. Das Unionsrecht steht daher dem nicht entgegen, dass Beförderungsleistungen, die auf dem Gebiet des Kondominiums erbracht werden, in Luxemburg mit der Mehrwertsteuer besteuert werden. Ist eine solche Aufteilung des Besteuerungsrechts für die Bundesrepublik Deutschland hingegen nicht zufriedenstellend, kann es sich mit dem Großherzogtum Luxemburg auf eine entsprechende Vereinbarung auf der Grundlage von Art. 5 des Grenzvertrags von 1984 einigen.

67. Entgegen den Bedenken der deutschen Regierung besteht bei einer solchen Lösung keine Gefahr einer Doppelbesteuerung der genannten Dienstleistungen.

68. Wie die Regierung selbst in ihren Erklärungen feststellt, widerspricht die Doppelbesteuerung der Umsätze dem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, nämlich dem Grundsatz seiner Steuerneutralität<sup>48</sup>. Die Regeln der Richtlinie 77/388 über den Ort der steuerpflichtigen Umsätze dienen eben u. a. dazu, die Doppelbesteuerung derselben Umsätze in verschiedenen Mitgliedstaaten zu vermeiden.

69. Wenn also ein bestimmter Umsatz in einem Mitgliedstaat nach den Vorschriften der Richtlinie 77/388 besteuert wurde, bedeutet dies, dass er in den anderen Mitgliedstaaten nicht erneut besteuert werden darf. Eine solche erneute Besteuerung wäre eine unionsrechtswidrig erhobene Steuer und müsste rückerstattet werden<sup>49</sup>. Erforderlichenfalls sollten die Steuerbehörden eines der beteiligten Mitgliedstaaten die Behörden des anderen Mitgliedstaats im Rahmen der Verwaltungszusammenarbeit um einschlägige Informationen ersuchen<sup>50</sup>. Das Verbot der Doppelbesteuerung unterliegt der Kontrolle der nationalen Gerichte, die im Zweifelsfall die Möglichkeit und mitunter auch die Pflicht haben, den Gerichtshof um eine richtige Auslegung der Bestimmungen des Unionsrechts zu ersuchen<sup>51</sup>.

70. Außerdem können die beteiligten Mitgliedstaaten im Falle einer Streitigkeit über die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf dem Gebiet des Kondominiums diese gemäß Art. 273 AEUV mittels einer Schiedsvereinbarung der Zuständigkeit des Gerichtshofs unterwerfen.

### **Schlussbemerkung**

71. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Bestimmungen der Richtlinie 77/388 in vollem Umfang auf Umsätze auf dem Gebiet des Kondominiums anwendbar sind, unabhängig davon, ob die in Art. 5 des Grenzvertrags von 1984 vorgesehene Vereinbarung geschlossen wurde oder nicht. Detaillierte Regeln für die Anwendung dieser Vorschriften auf dem Gebiet des Kondominiums können im Wege dieser Vereinbarung festgelegt werden. Solange es jedoch keine Vereinbarung gibt, steht das Unionsrecht der einseitigen Besteuerung der fraglichen Umsätze durch einen der beteiligten Mitgliedstaaten nicht entgegen. Eine solche Besteuerung bedeutet das Verbot der Besteuerung der gleichen Umsätze durch den anderen beteiligten Mitgliedstaat.

### **Ergebnis**

72. Nach alledem schlage ich vor, die Vorlagefrage der Cour de cassation (Kassationsgerichtshof, Luxemburg) wie folgt zu beantworten:

Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, geändert durch die

<sup>48</sup> Vgl. u. a. Urteil vom 23. November 2017, CHEZ Elektro Bulgaria und FrontEx International (C-427/16 und C-428/16, EU:C:2017:890, Rn. 66 und die dort angeführte Rechtsprechung).

<sup>49</sup> Vgl. u. a. Urteile vom 23. November 2017, CHEZ Elektro Bulgaria und FrontEx International (C-427/16 und C-428/16, EU:C:2017:890, Rn. 67), und vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 52).

<sup>50</sup> Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Nr. 3 des Tenors).

<sup>51</sup> Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 51).

Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991, in Verbindung mit Art. 3 Abs. 2 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass er auf Personenbeförderungsleistungen anwendbar ist, die innerhalb eines Gebietes erbracht werden, das Kraft völkerrechtlicher Verträge der gemeinsamen Hoheit des Großherzogtums Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland unterliegt, unabhängig davon, ob die beteiligten Staaten eine Vereinbarung über die Anwendung dieser Vorschrift im genannten Gebiet geschlossen haben.

Art. 9 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass er der Besteuerung der genannten Dienstleistungen durch beide beteiligten Mitgliedstaaten im Einvernehmen oder einseitig durch einen von ihnen nicht entgegensteht. Im letzteren Fall verliert der andere Mitgliedstaat das Recht, die fraglichen Umsätze zu besteuern.