

**Bundesfinanzhof**  
**Beschl. v. 23.10.2003, Az.: V R 30/02**

---

**Umsatzsteuer: Geschäfte an fremdem Land sind von Kreuzer-Boutique nicht zu melden**

Die Betreiberin einer Boutique, die auf einem Kreuzfahrtschiff ihren Standort hat, wird für die Geschäfte während der Fahrt nach deutschem Recht besteuert.

Quelle: Wolfgang Büser

**Bestimmung des Lieferortes bei Lieferungen von Gegenständen an Bord von Schiffen während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Kreuzfahrt; Auslegung des Begriffs "Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets" i.S. des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG; Vorlage der Rechtsfrage an den Europäischen Gerichtshof (EuGH)**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 23.10.2003

**Aktenzeichen:** V R 30/02

**Entscheidungsform:** Beschluss

**Referenz:** JurionRS 2003, 16197

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Düsseldorf - 22.03.2002 - AZ: 1 K 6122/98 U

**Rechtsgrundlagen:**

Art 234 EGV

Art. 8 Abs. 1 Richtlinie 77/388/EWG

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG

§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG

§ 3 Abs. 6 UStG

§ 3e Abs. 1 UStG

§ 3e Abs. 2 UStG

**Fundstellen:**

BFHE 204, 327 - 332

BB 2004, 482 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2004, 593-595 (Volltext mit amtl. LS)

BFH NV 2004, 593-595 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, 524 (amtl. Leitsatz)

DB 2004, VI Heft 9 (amtl. Leitsatz)

DStR 2004, X Heft 9 (Kurzinformation)

DStRE 2004, 415-417 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2004, 176

INF 2004, 250

IStR 2004, 461-463 (Volltext mit amtl. LS)

KÖSDI 2004, 14093

NWB 2005, 3214 (Kurzinformation)

NWB 2005, 3277 (Kurzinformation)

NWB 2004, 597

stak 2004

StB 2004, 124

StBW 2004, 5

UR 2004, 236-238 (Volltext mit amtl. LS)

UStB 2004, 108 (Volltext mit amtl. LS)

---

## BFH, 23.10.2003 - V R 30/02

### Redaktioneller Leitsatz:

Dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) wird die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob Aufenthalte eines Schiffes in Häfen von Drittstaaten, bei denen die Reisenden das Schiff nur kurzfristig, z.B. zu Besichtigungen, verlassen können, aber keine Möglichkeit besteht, die Reise zu beginnen oder zu beenden, "Zwischenaufenthalte außerhalb der Gemeinschaft" i.S. des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG sind.

### Tenor:

Dem EuGH wird folgende Frage zur Auslegung der Richtlinie 77/388/EWG vorgelegt:

Sind Aufenthalte eines Schiffes in Häfen von Drittstaaten, bei denen die Reisenden das Schiff nur kurzfristig, z.B. zu Besichtigungen, verlassen können, aber keine Möglichkeit besteht, die Reise zu beginnen oder zu beenden, "Zwischenaufenthalte außerhalb der Gemeinschaft" i.S. des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG?

### Gründe

#### 1 I.

Sachverhalt

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Streitjahr 1994 u.a. eine Boutique auf einem Kreuzfahrtschiff. Im Rahmen des Betriebs dieser Boutique führte sie Lieferungen aus, deren Steuerbarkeit streitig ist. Die meist ein- bis zweiwöchigen Kreuzfahrten erstreckten sich sowohl auf das Gemeinschaftsgebiet als auch auf Drittlandsgebiet.

#### 3

Die streitbefangenen Kreuzfahrten begannen in Kiel, in Bremerhaven und in Travemünde. Endpunkte waren Kiel, Bremerhaven und Genua. Alle Reisen führten auch in Häfen außerhalb des Gemeinschaftsgebiets, z.B. Jondal/Norwegen, Alesund/Norwegen, Tallin/Estland, Sankt Petersburg/Russland, Flekkefjord/Norwegen, Tanger/Marokko. Die Reisen konnten nur für die gesamte Kreuzfahrt gebucht werden; Teilstrecken mit Zu- oder Ausstiegsmöglichkeit wurden nicht angeboten.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die Umsätze aus der Boutique entsprechend den Reiserouten gemäß § 3e des Umsatzsteuergesetzes 1993 ( UStG ) als steuerbar (und steuerpflichtig), soweit der Abgangsort des Schiffes in der Bundesrepublik Deutschland (Bundesrepublik) und der Ankunftsort im Gemeinschaftsgebiet lag.
- 5 Mit ihrer Klage gegen den entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid für 1994 machte die Klägerin geltend, die streitigen Verkäufe seien nicht steuerbar. Sie habe diese nicht während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets ausgeführt, wie dies § 3e UStG voraussetze. Als Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets gelte die Beförderung oder der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort des Beförderungsmittels ohne Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Bei den Reisen im Streitfall hätten solche Zwischenaufenthalte vorgelegen.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es führte u.a. aus, das FA habe die Umsätze aus der Boutique zu Recht als teilweise im Inland steuerbar und steuerpflichtig behandelt. Die Umsätze gälten nicht deshalb als außerhalb des Inlands ausgeführt, weil die Beförderung zwischen Abgangs- und Ankunftsorten durch Halte außerhalb des Gemeinschaftsgebiets unterbrochen gewesen wäre. Denn dort hätten neue Reisende nicht zusteigen oder Reisende das Schiff endgültig verlassen können. Als "Zwischenaufenthalte" i.S. des § 3e Abs. 2 Satz 1 UStG seien aber nur Zu- und Aussteigehalte anzusehen.
- 7 Mit der vom FG zugelassenen Revision bringt die Klägerin u.a. vor, die vom FG vorgenommene Auslegung des Begriffs "Zwischenaufenthalte" sei nicht zwingend.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
  
die Umsatzsteuer 1994 für die streitigen Leistungen von bislang 45.061,20 DM auf 28.344,75 DM herabzusetzen.
- 9 Das FA ist der Revision entgegengetreten.
- 10 **II.**  
  
Der erkennende Senat setzt das Verfahren aus (§ 74 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gemäß Art. 234 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) die im Tenor genannte Frage zur Vorabentscheidung vor.
- 11 **III.**  
  
Zur Rechtslage nach deutschem Recht
- 12 **1.**  
  
Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 13

Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung ist Inland im Sinne dieses Gesetzes das Gebiet der Bundesrepublik mit Ausnahme des Gebiets von Büsingen, der Insel Helgoland, der Freihäfen, der Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie sowie der deutschen Schiffe und der deutschen Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören.

14 § 3 Abs. 6 UStG bestimmt:

"Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zurzeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet."

15 § 3e Abs. 1 UStG sieht vor:

"Wird ein Gegenstand, der nicht zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt ist, an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert, so gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung."

16 § 3e Abs. 2 UStG bestimmt:

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

17 2.

Die von der Klägerin im Rahmen des Betriebes der Boutique an Bord des Kreuzfahrtschiffes ausgeführten Lieferungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar, wenn sie an Bord eines Schiffes während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets i.S. des § 3e UStG ausgeführt wurden und der Abgangsort des Schiffes im Inland liegt.

18 Ob Aufenthalte eines Schiffes in Häfen von Drittstaaten, bei denen Reisende das Schiff (wie im Streitfall) nur kurzfristig verlassen können, Zwischenaufenthalte i.S. von § 3e Abs. 2 Satz 1 UStG sind, ist im Gesetz nicht definiert. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt zu dieser Frage noch nicht vor. In der Literatur wird angenommen, dass es sich um einen Haltepunkt handeln müsse, an dem Reisende planmäßig zusteigen bzw. das Beförderungsmittel verlassen können.

19 IV.

Zur Vorlage an den EuGH

20 1.

§ 3e UStG beruht auf Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG).

21 Diese Bestimmung lautet:

*"Als Ort der Lieferung gilt ..."*

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

Im Sinne dieser Bestimmung gilt als

- "innerhalb der Gemeinschaft stattfindender Teil einer Beförderung" der Teil einer Beförderung zwischen Abgangsort und Ankunftsort des Personenbeförderungsmittels ohne Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft;

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

- "Ankunftsort eines Personenbeförderungsmittels" der letzte Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem in der Gemeinschaft zugestiegene Reisende das Beförderungsmittel verlassen können, gegebenenfalls vor einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft.

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

..."

**22**     **2.**

Die Auslegung des Begriffs "Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets" i.S. von Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG ist im Streitfall entscheidungserheblich.

**23**     **3.**

Es ist für den Senat nicht zweifelsfrei, ob unter den gemeinschaftsrechtlichen Begriff des "Zwischenaufenthalts außerhalb des Gemeinschaftsgebiets" auch Aufenthalte fallen, bei denen Reisende nur kurzfristig zu Besichtigungen aussteigen können.

**24**     Fallen die Aufenthalte in Drittstaaten nicht unter den Begriff des "Zwischenaufenthalts", so gilt als Ort der Lieferungen der Abgangsort im Inland (Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 2. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG ; § 3e Abs. 1 UStG).

**25**     Liegen hingegen "Zwischenaufenthalte" vor, so ist Lieferort grundsätzlich der Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet ( Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG ; § 3 Abs. 6 UStG). Gelangt das Schiff nach einem solchen Zwischenaufenthalt wiederum an einen Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, so stellt dieser einen neuen "Abgangsort" dar. Liegt er nicht im Inland, sind auf der mit dem neuen Abgangsort beginnenden Beförderungsstrecke ausgeführte Lieferungen nicht steuerbar. Liegt er im Inland, sind sie steuerbar (Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 2. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG ; § 3e Abs. 1 UStG).

**26**     a)

Aus der Formulierung "Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft" ergibt sich nicht ohne weiteres die Einschränkung, dass es sich um einen Halt handeln muss, an dem Reisende neu zusteigen oder das Schiff (endgültig) verlassen können. Dies spricht für eine Auslegung, die als Zwischenaufenthalt auch die Aufenthalte während Kreuzfahrten ansieht, während denen Reisende das Schiff lediglich kurzfristig zu Besichtigungen verlassen.

27 b)

Aus dem Wortlaut des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c ergeben sich jedoch Hinweise darauf, dass die Bestimmung auf Beförderungen abzielt, während denen "Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können" (vgl. Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 2. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG ) und "in der Gemeinschaft zugestiegene Reisende das Beförderungsmittel verlassen können (Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG ). Dies legt es nahe, auch für den Begriff des "Zwischenaufenthalts" vorauszusetzen, dass Reisende dort zusteigen oder das Beförderungsmittel endgültig verlassen können.

28 c)

Die Beantwortung der angeführten Rechtsfrage ergibt sich nicht aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung.

29 Buchst. c des Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG wurde mit der Richtlinie des Rats vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen ( Richtlinie 91/680/EWG ) eingefügt.

30 Danach galt als Ort der Lieferung

"für den Fall, dass die Lieferung an Bord eines Schiffs, Flugzeugs oder in einer Eisenbahn im Rahmen einer Beförderung erfolgt, deren Abgangs- und Ankunftsort im Hoheitsgebiet der Gemeinschaft gelegen sind, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beginn der Beförderung befinden."

31 Diese Fassung des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c nach der Richtlinie 91/680/EWG enthielt keinen Hinweis darauf, dass am Abgangs- und Ankunftsort das Ein- bzw. Aussteigen von Reisenden möglich sein muss.

32 Mit der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer erhielt die Bestimmung die im Streitjahr geltende Fassung. Erklärtes Ziel dieser Änderungs-Richtlinie war es, gemeinsame Vorschriften zur Vereinfachung der Behandlung innergemeinschaftlicher Umsätze zu schaffen (vgl. 18. Begründungserwägung der Richtlinie 92/111/EWG , Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. 1 384/48). Mit der Änderung sollte der Ort der Besteuerung bestimmter Umsätze, die an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während einer Personenbeförderung innerhalb der Gemeinschaft bewirkt werden, genauer definiert werden (vgl. 6. Begründungserwägung der Richtlinie 92/111/EWG ).

33 Dass die Bestimmung neu gefasst worden war, weil eine Präzisierung der erfassten Umsätze für erforderlich gehalten wurde, könnte für eine erhöhte Bedeutung der neu eingefügten Tatbestandsmerkmale sprechen. Eindeutige Hinweise für die Auslegung finden sich in den entsprechenden Materialien jedoch nicht.

34 Daraus ergibt sich die Vorlagefrage:

35 "Sind Aufenthalte eines Schiffes in Häfen von Drittstaaten, bei denen die Reisenden das Schiff nur kurzfristig, z.B. zu Besichtigungen, verlassen können, aber keine Möglichkeit besteht, die Reise zu beginnen oder zu beenden, 'Zwischenaufenthalte außerhalb der Gemeinschaft' i.S. des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG?"

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus -

insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.