



Sammlung der Rechtsprechung

Rechtssache C-33/16 Verfahren auf Antrag von A Oy

(Vorabentscheidungsersuchen des Korkein hallinto-oikeus)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 148 Buchst. d – Befreiung – Dienstleistungen, die unmittelbar für den Bedarf von auf hoher See eingesetzten Schiffen und ihrer Ladung erbracht werden – Verladung durch einen Unterauftragnehmer für Rechnung einer Mittelsperson“

Leitsätze – Urteil des Gerichtshofs (Achte Kammer) vom 4. Mai 2017

1. *Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen – Dienstleistungen, die unmittelbar für den Bedarf von auf hoher See eingesetzten Schiffen und ihrer Ladung erbracht werden – Geltungsbereich – Beladen und Entladen eines Schiffes – Einbeziehung*

(Richtlinie 2006/112 des Rates, Art. 148 Buchst. d)

2. *Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen – Dienstleistungen, die unmittelbar für den Bedarf von auf hoher See eingesetzten Schiffen und ihrer Ladung erbracht werden – Geltungsbereich – Verladungsleistungen durch einen Unterauftragnehmer für Rechnung einer Mittelsperson – Einbeziehung – Be- und Entladedienstleistungen, die an den Verfügungsberechtigten dieser Ladung auf der letzten Handelsstufe erbracht werden – Einbeziehung*

(Richtlinie 2006/112 des Rates, Art. 148 Buchst. d)

1. Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass das Beladen und Entladen eines Schiffes Dienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift sind, die für den unmittelbaren Bedarf der Ladung von Seeschiffen im Sinne des Art. 148 Buchst. a dieser Richtlinie erbracht werden.

Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass Art. 148 Buchst. c der Richtlinie 2006/112, auf den Art. 148 Buchst. d der Richtlinie ausdrücklich verweist, ebenso wie die letztgenannte Bestimmung darauf abzielt, Dienstleistungen von der Steuer zu befreien, die mit dem internationalen Seeverkehr zusammenhängen, und zur Bestimmung dieser Dienstleistungen auf dieselben Schiffe, nämlich auf die in Buchst. a dieses Artikels genannten Bezug nimmt. Da diese beiden Bestimmungen einander sohin ähneln und ergänzen, ist die Wendung „unmittelbar für den Bedarf eines Schiffes und seiner Ladung“ in Anlehnung an die Systematik der Bestimmungen des Art. 148 Buchst. c der Richtlinie auszulegen.

Art. 148 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 befreit insbesondere die Vermietung, Reparatur und Wartung von der Steuer, wenn diese Dienstleistungen einen Gegenstand betreffen, der dem Betrieb eines Schiffes im Sinne von Buchst. a dieses Artikels dient. Art. 148 Buchst. c normiert somit im

Wesentlichen die Voraussetzung, dass ein Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem Betrieb des betreffenden Schiffes bestehen muss (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juli 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, Rn. 21).

Die Be- und Entladedienstleistungen erfüllen diese Voraussetzung. Die Beförderung von Ladung stellt nämlich eine übliche Art des Betriebs von auf hoher See eingesetzten Schiffen dar. Für die Beförderung einer Ladung und somit für einen derartigen Betrieb eines Schiffes ist es allerdings erforderlich, dass diese Ladung am Ausgangshafen auf dieses Schiff aufgeladen und sodann am Zielhafen wieder abgeladen wird.

(vgl. Rn. 22-24, 26 und Tenor 1)

2. Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass zum einen nicht nur Dienstleistungen im Bereich des Beladens und Entladens eines Schiffes im Sinne von Art. 148 Buchst. a dieser Richtlinie von der Steuer befreit sein können, die auf der letzten Handelsstufe einer solchen Dienstleistung erbracht werden, sondern auch auf einer vorausgehenden Handelsstufe erbrachte Dienstleistungen wie etwa eine von einem Unterauftragnehmer an einen Wirtschaftsteilnehmer erbrachte Dienstleistung, die dieser Wirtschaftsteilnehmer dann einem Speditions- oder Transportunternehmen weiterberechnet, und dass zum anderen auch Be- und Entladedienstleistungen von der Steuer befreit sein können, die an den Verfügungsberechtigten dieser Ladung, etwa deren Ausführer oder Einführer, erbracht werden.

In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof in Rn. 24 des Urteils vom 14. September 2006, Elmeka (C-181/04 bis C-183/04, EU:C:2006:563), auf das auch das vorlegende Gericht verweist, entschieden, dass die in Art. 15 Nr. 8 der Sechsten Richtlinie, dessen Wortlaut in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 übernommen wurde, vorgesehene Steuerbefreiung nur für auf der letzten Handelsstufe der betreffenden Dienstleistung ausgeführte Umsätze gilt.

Diese Rechtsprechung, die auf die Besonderheiten der dem genannten Urteil zugrunde liegenden Fälle zugeschnitten war, in denen es um Dienstleistungen ging, bei denen eine Umgehung ihrer Bestimmung möglich war, kann nicht auf Situationen übertragen werden, in denen die Bestimmung einer Dienstleistung deren Wesen nach von ihrer Vereinbarung an als sicher gelten kann. In solchen Situationen ist nämlich die korrekte und einfache Anwendung der in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung gewährleistet, ohne dass die Einführung von Kontroll- und Überwachungsmechanismen erforderlich wäre.

Dies ist der Fall bei Be- und Entladedienstleistungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden. Aus der Antwort auf die erste Frage ergibt sich nämlich, dass die Prüfung, ob diese Dienstleistungen die Anwendungsvoraussetzungen der in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung erfüllen, ausschließlich von der Art des zu be- oder entladenden Schiffs abhängt. Somit kann die Bestimmung, zu der diese Dienstleistungen verwendet werden, als gewiss gelten, sobald die Modalitäten ihrer Erbringung vereinbart sind.

Da aber Be- und Entladeleistungen in einem unmittelbaren Bezug zu den beförderten Ladungen stehen und ihre Kosten daher als solche auf die Verfügungsberechtigten dieser Ladungen abgewälzt werden können, ist die Erbringung dieser Leistungen an diese Verfügungsberechtigten noch als Teil der Handelskette dieser Leistungen anzusehen. Daraus folgt, dass derartige Dienstleistungen auf der Grundlage von Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 von der Steuer befreit werden können.

(vgl. Rn. 31, 33, 34, 45, 46 und Tenor 2)