

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

4. Mai 2017(*)

„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“

In der Rechtssache C-33/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht, Finnland) mit Entscheidung vom 15. Januar 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Januar 2016, in dem Verfahren auf Antrag von

A Oy,

Beteiligte:

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters J. Malenovský (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Achten Kammer sowie der Richter M. Safjan und D. Šváby,

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: I. Illéssy, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 20. Oktober 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der A Oy, vertreten durch R. Nyrhinen und M. Pokkinen,
- der finnischen Regierung, vertreten durch H. Leppo als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch E. Tsaousi und K. Nasopoulou als Bevollmächtigte,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. Bulterman und M. de Ree als Bevollmächtigte,
- der polnischen Regierung, vertreten durch A. Kramarczyk-Szałdzińska und B. Majczyna als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Owsiany-Hornung und P. Aalto als

Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. Dezember 2016
folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines von der A Oy angestregten Verfahrens, das die Begründetheit eines Steuervorbescheids des Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss, Finnland) betrifft, wonach das Beladen und Entladen eines Schiffes durch einen Unterauftragnehmer, der seine Leistung dem Auftraggeber und nicht unmittelbar der Reederei in Rechnung stellt, nicht unter die in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung fallen könne.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 15 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. 1991, L 376, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sah vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

1. Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden;

...

5. Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen der unter Nummer 4 Buchstaben a) und b) bezeichneten Seeschiffe sowie Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Schiffe eingebauten Gegenstände – einschließlich der Ausrüstung für die Fischerei – oder der Gegenstände für ihren Betrieb;

...

8. andere Dienstleistungen als die nach Nummer 5, die für den unmittelbaren Bedarf der dort bezeichneten Seeschiffe und ihrer Ladungen bestimmt sind;

...“

4 Die Sechste Richtlinie wurde durch die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Richtlinie 2006/112 aufgehoben und ersetzt.

5 Art. 28 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“

6 Art. 131 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 [des Titels IX] werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

7 Art. 148 in Kapitel 7 („Steuerbefreiungen bei grenzüberschreitenden Beförderungen“) des Titels IX dieser Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) die Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr, zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei sowie als Bergungs- oder Rettungsschiffe auf See oder zur Küstenfischerei eingesetzt sind, wobei im letztgenannten Fall die Lieferungen von Bordverpflegung ausgenommen sind;

...

c) Lieferung, Umbau, Reparatur, Wartung, Vercharterung und Vermietung der unter Buchstabe a genannten Schiffe, sowie Lieferung, Vermietung, Reparatur und Wartung von Gegenständen, die in diese Schiffe eingebaut sind – einschließlich der Ausrüstung für die Fischerei –, oder die ihrem Betrieb dienen;

d) Dienstleistungen, die nicht unter Buchstabe c fallen und die unmittelbar für den Bedarf der unter Buchstabe a genannten Schiffe und ihrer Ladung erbracht werden;

...“

Finnisches Recht

8 § 71 Nr. 3 des Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Gesetz 1501/1993 über die Mehrwertsteuer) vom 30. Dezember 1993 (im Folgenden: AVL) sieht in seiner für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung vor:

„Nicht steuerpflichtig sind:

...

3) die Erbringung von Dienstleistungen auf einem im gewerblichen internationalen Verkehr tätigen Schiff oder Luftfahrzeug an Personen, die ins Ausland reisen, sowie die Erbringung von Dienstleistungen für den unmittelbaren Bedarf eines solchen Schiffes oder dessen Ladung“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 A ist eine Tochtergesellschaft der B Oy. Sie übt ihren Betrieb in zwei Häfen aus, wo sie gegen Entgelt Stauer-, Lager-, Schiffsagentur- und Speditionsleistungen erbringt.

10 Zu den Dienstleistungen von A zählt das Be- und Entladen von auf hoher See zur Ausübung einer Handelstätigkeit eingesetzten Schiffen. Faktisch wird die Verladung durch einen Unterauftragnehmer durchgeführt, der sie A in Rechnung stellt, die sie wiederum an ihren Auftraggeber verrechnet, der je nach den Umständen B, der Inhaber der Waren, der Befrachter, das Beförderungsunternehmen oder der Reeder sein kann. Die Identifizierungsdaten des Seefahrzeugs und der Ladung werden dem Unterauftragnehmer mitgeteilt und sowohl in der Rechnung, die A erhält, als auch in jener, die von A erteilt wird, vermerkt.

11 A stellte beim Zentralen Steuerausschuss einen Antrag auf Erlass eines Steuervorbescheids zur Klärung der Frage, ob das Be- und Entladen durch einen Unterauftragnehmer für Rechnung seiner Kunden gemäß § 71 Nr. 3 AVL von der Mehrwertsteuer befreit werden kann.

12 Mit Bescheid vom 1. Oktober 2014 teilte der Zentrale Steuerausschuss A mit, dass die Verladedienstleistungen nicht als mehrwertsteuerbefreite Dienstleistungen im Sinne des zur Umsetzung des Art. 148 Buchst. a, c und d der Richtlinie 2006/112 ergangenen § 71 Nr. 3 AVL anzusehen seien, da Dienstleistungen, die für internationale Seefahrzeuge oder deren Ladung erbracht würden, nur von der Mehrwertsteuer befreit sein könnten, wenn sie auf der letzten Handelsstufe der betreffenden Dienstleistungen erfolgten. In dem im Antrag bezeichneten Fall würden die Verladedienstleistungen hingegen auf einer vorausgehenden Handelsstufe erbracht.

13 Gegen diesen Bescheid legte A Beschwerde beim Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht, Finnland) mit der Begründung ein, dass der Bescheid Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 missachte, da diese Bestimmung dahin auszulegen sei, dass Dienstleistungen, die ihrem Wesen nach unmittelbar mit dem Bedarf eines Schiffes und seiner Ladung verknüpft seien – wie Be- und Entladedienstleistungen – unabhängig von der Person, die diese Dienstleistungen anbiete oder beziehe, von der Mehrwertsteuer befreit werden müssten.

14 Die finnische Steuerverwaltung trat der Beschwerde insbesondere unter Berufung auf das Urteil des Gerichtshofs vom 14. September 2006, Elmeke (C-181/04 bis C-183/04, EU:C:2006:563), entgegen und machte geltend, dass die nach der genannten Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur auf der letzten Handelsstufe der betreffenden Dienstleistungen Anwendung finde.

15 Das vorliegende Gericht ist allerdings der Auffassung, dass sich diesem Urteil nicht entnehmen lasse, ob für die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung noch erforderlich sei, dass diese Dienstleistung unmittelbar dem Reeder in Rechnung gestellt werde, wenn sich bereits aus dem Wesen der betreffenden Dienstleistung ergebe, dass diese unmittelbar mit dem Bedarf von auf hoher See eingesetzten Schiffen und ihrer Ladung verknüpft sei.

16 Unter diesen Umständen hat das Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass das Beladen und Entladen eines Schiffes Dienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift sind, die im Sinne des Art. 148 Buchst. a dieser Richtlinie für den unmittelbaren Bedarf der Ladung von Seeschiffen bestimmt sind?

2. Ist Art. 148 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112 unter Berücksichtigung der Rn. 24 des Urteils vom 14. September 2006, Elmeka (C?181/04 bis C?183/04, EU:C:2006:563), wonach die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung nicht auf Dienstleistungen ausgedehnt werden kann, die auf einer vorausgegangenen Handelsstufe erbracht werden, dahin auszulegen, dass dies auch für die hier fragliche Dienstleistung gilt, bei der die auf der ersten Umsatzstufe von einem Unterauftragnehmer von A erbrachte Dienstleistung eine physisch unmittelbar auf die Ladung gerichtete Dienstleistung umfasst, die A dem Speditions- oder Transportunternehmen weiterberechnet?

3. Ist Art. 148 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112 unter Berücksichtigung der Rn. 24 des genannten Urteils, wonach die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung nur für Dienstleistungen gilt, die unmittelbar an den Reeder erbracht werden, dahin auszulegen, dass die darin vorgesehene Befreiung keine Anwendung finden kann, wenn die Dienstleistung an den Verfügungsberechtigten der Ladung, etwa den Ausführer oder Einführer der Ware, erbracht wird?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

17 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass das Beladen und das Entladen eines Schiffes Dienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift sind, die für den unmittelbaren Bedarf der Ladung von Seeschiffen im Sinne von Art. 148 Buchst. a dieser Richtlinie erbracht werden.

18 Zunächst gilt es, in Erinnerung zu rufen, dass gemäß Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 Dienstleistungen, die nicht unter Buchst. c dieses Artikels fallen und die unmittelbar für den Bedarf der unter Buchst. a dieses Artikels genannten Schiffe und ihrer Ladung erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind.

19 Somit ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 148 Buchst. d, dass nach dieser Bestimmung die betreffenden Dienstleistungen unter „andere Dienstleistungen“ fallen, wenn sie unmittelbar für den Bedarf eines Schiffes und seiner Ladung erbracht werden und es sich bei diesem Schiff um ein Schiff im Sinne von Art. 148 Buchst. a der Richtlinie handelt.

20 Die zweite Voraussetzung hält das vorlegende Gericht im Ausgangsverfahren offenbar für erfüllt, was zu beurteilen dem vorlegenden Gericht obliegt.

21 Was die erste Voraussetzung betrifft, legt Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 nicht fest, wie die Wendung „unmittelbar für den Bedarf eines Schiffes und seiner Ladung“ zu verstehen ist. Unter diesen Umständen ist diese Wendung anhand des systematischen Zusammenhangs, in dem Art. 148 Buchst. d steht, auszulegen.

22 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.

23 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).

24 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.

25 Daher ist davon auszugehen, dass derartige Dienstleistungen unmittelbar dem Bedarf der Ladung eines Schiffes im Sinne von Art. 148 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 und, da sie für den Betrieb des diese Ladung befördernden Schiffes unerlässlich sind, auch unmittelbar dem Bedarf dieses Schiffes dienen.

26 Unter diesen Umständen ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass das Beladen und Entladen eines Schiffes Dienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift sind, die für den unmittelbaren Bedarf der Ladung von Seeschiffen im Sinne von Art. 148 Buchst. a dieser Richtlinie erbracht werden.

Zur zweiten und zur dritten Frage

27 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die im Folgenden gemeinsam behandelt werden, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ausschließlich Dienstleistungen im Bereich des Beladens und Entladens eines Schiffes im Sinne von Art. 148 Buchst. a dieser Richtlinie von der Steuer befreit sind, die auf der letzten Handelsstufe einer solchen Dienstleistung erbracht werden, oder ob auch auf einer vorausgehenden Handelsstufe erbrachte Dienstleistungen wie eine von einem Unterauftragnehmer an einen Wirtschaftsteilnehmer erbrachte Dienstleistung, die dieser Wirtschaftsteilnehmer dann einem Speditions- oder Transportunternehmen weiterberechnet, von der Steuer befreit sind. Des Weiteren möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 148 Buchst. d dahin auszulegen ist, dass auch Be- und Entladedienstleistungen von der Steuer befreit sind, die an den Verfügungsberechtigten dieser Ladung, etwa deren Ausführer oder Einführer, erbracht werden.

28 Erstens ist festzuhalten, dass sich Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 hinsichtlich der von ihm erfassten Dienstleistungen weder auf eine bestimmte Stufe der Handelskette dieser Dienstleistungen bezieht noch den Kreis der Personen, denen diese Dienstleistungen in Rechnung zu stellen sind, festlegt. Folglich erlaubt der Wortlaut dieser Bestimmung für sich allein nicht die Annahme, dass Dienstleistungen, die nicht auf der letzten Handelsstufe erbracht werden oder die einer Mittelsperson in Rechnung gestellt werden, von der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung ausgeschlossen sind.

29 Daher ist zu prüfen, ob ein solcher Ausschluss aus dem systematischen Zusammenhang, in dem Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 steht, hergeleitet werden kann.

30 Insofern muss die in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung gemäß Art. 131 der Richtlinie 2006/112, in dem der Wortlaut von Art. 15 Satz 1 der Sechsten Richtlinie entsprechend übernommen wurde, von den Mitgliedstaaten auf eine Weise umgesetzt werden können, die ihre korrekte und einfache Anwendung sowie die Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch ermöglicht.

31 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 vorliegende 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.

32 Allerdings ist in Erinnerung zu rufen, dass es in den besonders gelagerten verbundenen Rechtssachen, in denen das Urteil vom 14. September 2006, Elmeka (C-181/04 bis C-183/04, EU:C:2006:563), erging, um Dienstleistungen des Transports von Kraftstoff ging, die für Rechnung eines Auftraggebers erbracht wurden, der diesen Kraftstoff in der Folge an Reeder verkaufte. So mussten physisch mehrere Umsätze getätigt werden, bevor die Verwendung dieser Dienstleistungen für den Bedarf im Sinne des Art. 15 Nr. 8 der Sechsten Richtlinie feststand, da eine solche Verwendung erst bei Lieferung des Kraftstoffs an die Betreiber der Schiffe, in denen der Kraftstoff verbraucht wurde, gewiss wurde. Daher hat der Gerichtshof in diesem Urteil festgestellt, dass eine Erstreckung der Steuerbefreiung auf vorhergehende Handelsstufen dieser Dienstleistung die Einführung von Kontroll- und Überwachungsmechanismen erfordert hätte, um sich der endgültigen Bestimmung dieses Kraftstoffs zu vergewissern. Diese Mechanismen hätten aber Zwänge geschaffen, die mit einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen unvereinbar gewesen wären.

33 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.

34 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.

35 Da kein sonstiger besonderer Umstand ersichtlich ist, der eine Beschränkung der Anwendung der in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung auf die letzte Stufe der Handelskette der betreffenden Dienstleistungen rechtfertigen könnte, ist festzustellen, dass diese Befreiung bei Be- und Entladedienstleistungen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen nicht nur für Dienstleistungen auf der letzten Handelsstufe, sondern auch für solche auf einer vorangehenden Handelsstufe gilt.

36 Dieses Ergebnis wird im Übrigen auch durch das mit Art. 148 der Richtlinie 2006/112 verfolgte Ziel bestätigt.

37 Wie nämlich der Überschrift des Kapitels 7 des Titels IX dieser Richtlinie zu entnehmen ist,

wird mit diesem Kapitel das Ziel der Förderung der grenzüberschreitenden Beförderung von Waren oder Personen verfolgt. Eine Auslegung, die die Geltung der in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung auf die letzte Stufe der Handelskette der Be- und Entladedienstleistungen beschränkt, liefe aber diesem Ziel zuwider, weil jedes Zwischenglied dieser Handelskette bestrebt wäre, die Finanzierungskosten für den aus der Mehrwertsteuerentrichtung resultierenden Liquiditätsbedarf auf seine Kunden abzuwälzen, und brächte somit eine Verteuerung der Preise bei der grenzüberschreitenden Beförderung mit sich, ohne dass eine solche Verteuerung durch die Gewährleistung der korrekten und einfachen Anwendung dieser Steuerbefreiung gerechtfertigt wäre.

38 Zweitens steht hinsichtlich der an einen Wirtschaftsteilnehmer erbrachten, aber einem anderen Wirtschaftsteilnehmer wie etwa einem Speditions- oder Beförderungsunternehmen weiterberechneten Be- und Entladedienstleistungen fest, dass zum einen von jedem Wirtschaftsteilnehmer vermutet wird, dass er im eigenen Namen handelt. Zum anderen kann jemand, der die Zahlung einer Dienstleistung für Rechnung eines anderen übernimmt, so behandelt werden, als sei er bei der Erbringung dieser Leistung tätig geworden.

39 Gemäß Art. 28 der Richtlinie 2006/112 werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

40 Daraus folgt, dass im Fall einer Weiterberechnung einer an einen Wirtschaftsteilnehmer erbrachten Verladeleistung an ein Speditions- oder Beförderungsunternehmen – sofern nicht festgestellt wird, dass dieses Unternehmen nicht in eigenem Namen gehandelt hat – davon auszugehen ist, dass eine neue Dienstleistung erbracht wurde, die eine Änderung des Ranges der zuvor erbrachten Dienstleistung in der Handelskette dieser Dienstleistungen bewirkt hat.

41 Dieser Umstand kann jedoch für sich genommen die Anwendung der in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung auf Verladedienstleistungen nicht in Frage stellen. Da nämlich, wie sich aus Rn. 35 des vorliegenden Urteils ergibt, die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung für derartige Dienstleistungen unabhängig von der Stufe der Handelskette gilt, auf der die betreffende Dienstleistung erbracht wird, hat die Einfügung einer weiteren Leistung in diese Handelskette keine Auswirkungen auf die Anwendung der Steuerbefreiung.

42 Drittens gilt hinsichtlich der Anwendbarkeit der in Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung auf Verladedienstleistungen, die an die Verfügungsberechtigten der betreffenden Ladungen erbracht werden, dass solche Leistungen, da diese Befreiung, wie eben festgehalten, auf das Be- und Entladen unabhängig von der Stufe der Handelskette, auf der die betreffende Dienstleistung erbracht wird, Anwendung finden kann, von der Steuer befreit werden können, sofern sie Teil dieser Handelskette sind.

43 Wie das vorliegende Gericht betont, hat der Gerichtshof in diesem Zusammenhang in Rn. 24 des Urteils vom 14. September 2006, Elmeka (C?181/04 bis C?183/04, EU:C:2006:563), entschieden, dass die Handelskette der in den diesem Urteil zugrunde liegenden Fällen erbrachten Dienstleistung mit der Erbringung dieser Dienstleistung an den Reeder des betreffenden Schiffes endete.

44 Auch diese Entscheidung ist in ihrem Zusammenhang zu betrachten. In diesen Fällen ging es nämlich um die Beförderung von Kraftstoff zur Versorgung von Schiffen. Da diese Leistungen für den Bedarf der betreffenden Schiffe bestimmt waren, ohne einen unmittelbaren Bezug zu den beförderten Ladungen aufzuweisen, konnten ihre Kosten nicht als solche auf die Verfügungsberechtigten dieser Ladungen abgewälzt werden.

45 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.

46 Daher ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass Art. 148 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, 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.

Kosten

47 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorliegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

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.

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.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Finnisch.