Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
ELEANOR SHARPSTON
vom 5. März 2015 [1]

**Rechtssache C-526/13**

**Fast Bunkering Klaipėda UAB**
**gegen**
**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(Vorabentscheidungsersuchen der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės [Litauen])

„Mehrwertsteuer — Steuerbefreiung von Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen, die auf hoher See eingesetzt sind — Anwendbarkeit auf Lieferungen an in eigenem Namen handelnde Mittelspersonen — Vor der Lieferung bekannte und ordnungsgemäß durch der Steuerbehörde vorgelegte Nachweise belegte endgültige Verwendung der Gegenstände“

1. Art. 148 der Mehrwertsteuerrichtlinie [2] verpflichtet die Mitgliedstaaten, u. a. Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung bestimmter Schiffe, die auf hoher See eingesetzt sind, von der Steuer zu befreien. Ein Rechtsstreit vor der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen; im Folgenden: Kommission für Steuerstreitigkeiten) [3] betrifft Lieferungen von Treibstoff, die zwar nicht unmittelbar den Betreibern solcher Schiffe, sondern Mittelspersonen in Rechnung gestellt werden, bei denen die endgültige Verwendung des Treibstoffs jedoch vorher belegt ist und der Treibstoff unmittelbar an die betreffenden Schiffe geliefert wird. Die Kommission für Steuerstreitigkeiten möchte wissen, ob die Steuerbefreiung in diesem Fall anwendbar ist.

## Mehrwertsteuerrichtlinie

2. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer.

3. Art. 14 Abs. 1 definiert eine solche Lieferung als „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Nach Art. 14 Abs. 2 Buchst. c gilt als Lieferung von Gegenständen auch „die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission“ [4].

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

3 — Die Kommission für Steuerstreitigkeiten hat der Gerichtshof als Gericht im Sinne von Art. 267 AEUV anerkannt; vgl. Urteil Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 34 bis 40).

4 — Siehe auch unten, Nrn. 55 ff.

4. Im Kapitel „Steuerbefreiungen bei grenzüberschreitenden Beförderungen“ bestimmt Art. 148 der Mehrwertsteuerrichtlinie u. a.:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) die Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen, die auf hoher See … eingesetzt 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;

…“

5. Nach Art. 131 werden diese Steuerbefreiungen unter Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung ihrer „korrekten und einfachen Anwendung“ und zur „Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch“ festlegen.

6. Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die unmittelbare Nachfolgebestimmung zu Art. 15 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie [5], den der Gerichtshof im Urteil Velker International Oil Company [6] dahin ausgelegt hat, dass er nur für Lieferungen von Gegenständen an einen Betreiber von Schiffen gilt, der sie zur Versorgung der Schiffe verwendet, und nicht für deren Lieferung auf einer vorhergehenden Handelsstufe. Dies wurde insbesondere damit begründet, dass die Erstreckung der Steuerbefreiung auf die der endgültigen Lieferung der Gegenstände an den Betreiber der Schiffe vorausgehenden Handelsstufen von den Mitgliedstaaten verlangen würde, Kontroll- und Überwachungsmechanismen einzuführen, um sich der endgültigen Bestimmung der unter Steuerbefreiung gelieferten Gegenstände zu vergewissern.

7. Art. 148 Buchst. e, f und g der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält den Buchst. a, c und d vergleichbare Bestimmungen, die eine Befreiung von Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Luftfahrzeugen vorsehen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind. Diese Bestimmungen bzw. ihre Vorgängerbestimmungen in der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof durch Rechtsprechung ausgelegt, die möglicherweise auch für Art. 148 Buchst. a relevant ist [7].

5 — Sechste 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. L 145, S. 1).

6 — Urteil Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, Rn. 22 und 24, im Folgenden: Urteil Velker); vgl. auch Urteil Elmeka (C-181/04 bis C-183/04, EU:C:2006:563, Rn. 23).

7 — Vgl. beispielsweise Urteile Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534) und A (C-33/11, EU:C:2012:482).

## Litauisches Recht

8. Art. 44 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Gesetz Nr. IX-751 der Republik Litauen über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht u. a. vor:

„(1) Die Lieferung von Gegenständen wird mit einem Mehrwertsteuer-Nullsatz besteuert, wenn die Gegenstände zur Versorgung von Schiffen, auf die in Art. 43 Abs. 1 dieses Gesetzes Bezug genommen wird, [nämlich ‚Schiffen, die auf hoher See zum Transport von Passagieren und/oder Fracht auf internationalen Strecken und/oder zur Erbringung anderer Dienstleistungen gegen Bezahlung eingesetzt sind'] geliefert werden.

…

(3) In diesem Gesetz sind unter Versorgungsmitteln … Treibstoffe (Kraftstoffe) und Schmiermittel zu verstehen …"

9. In verschiedenen Regelungen für die Versorgung von Schiffen und Luftfahrzeugen sind eine Reihe strenger administrativer Vorschriften vorgesehen, die u. a. die volle Nachverfolgbarkeit aller Treibstofflieferungen an Schiffe, insbesondere solcher aus Zolllagern, unter der Kontrolle und Überwachung der Zollbehörden bewirken.

## Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

10. Die Fast Bunkering Klaipėda UAB (im Folgenden: FBK) ist in Litauen für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert. Sie steht mit der zuständigen Steuerbehörde im Streit über Treibstofflieferungen, die sie zwischen 2008 und 2011 an Hochseeschiffe erbracht hatte.

11. Der Treibstoff stammte von außerhalb der Europäischen Union und wurde in Litauen im Zolllagerverfahren gelagert, so dass die auf seine Einfuhr anfallende Mehrwertsteuer noch nicht erhoben worden war. FBK erhielt Aufträge zur Belieferung bestimmter Hochseeschiffe mit Treibstoff, den sie FOB Klaipėda verkaufte und im Zollverfahren für die Wiederausfuhr selbst in die Treibstofftanks der Schiffe lieferte.

12. Die Aufträge wurden jedoch nicht unmittelbar von den Eigentümern oder Betreibern der Schiffe erteilt, sondern von in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Mittelspersonen. Dementsprechend stellte FBK die Verkäufe auch den Mittelspersonen und nicht den Eigentümern oder Betreibern in Rechnung. Die Mittelspersonen handelten sowohl FBK als auch den Eigentümern oder Betreibern gegenüber – beim Kauf von Ersterer und Verkauf an Letztere – in eigenem Namen, ihnen selbst wurde aber zu keinem Zeitpunkt tatsächlich Treibstoff geliefert. FBK wandte auf die den Mittelspersonen ausgestellten Rechnungen den Nullsatz nach Art. 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes an.

13. Die Steuerbehörde kam, weitgehend gestützt auf die Urteile des Gerichtshofs Velker und Elmeka, zu der Ansicht, dass die fraglichen Lieferungen, da sie an Mittelspersonen erbracht worden seien, „auf einer vorhergehenden Handelsstufe erfolg[t]" seien und daher nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden könnten.

14. Der Rechtsstreit ist jetzt bei der Kommission für Steuerstreitigkeiten anhängig, die Zweifel an der Übertragbarkeit der Begründung der Urteile Velker und Elmeka auf eine Situation hat, in der der Treibstoff tatsächlich von FBK unmittelbar an die betreffenden Schiffe geliefert wurde und tatsächlich hinreichende Kontrollen bestanden, um seine endgültige Verwendung mit Gewissheit feststellen zu können. Die Kommission für Steuerstreitigkeiten weist ferner darauf hin, dass der Gerichtshof im

Urteil A [8] für die Versorgung von Luftfahrzeugen ausdrücklich einen weniger strengen Ansatz vertreten habe und der Ansicht gewesen sei, dass sich keine mit der korrekten und einfachen Anwendung der Befreiung unvereinbaren Zwänge ergeben könnten, wenn vorausgesetzt werde, dass die fragliche Bestimmung des Luftfahrzeugs ab dem Zeitpunkt seines Erwerbs bekannt und belegt sei und seine tatsächliche Verwendung anschließend überprüft werde.

15. Die Kommission für Steuerstreitigkeiten fragt daher:

Ist Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass dessen Bestimmungen über die Befreiung von der Mehrwertsteuer nicht nur auf Lieferungen an den Betreiber eines Hochseeschiffs anwendbar sind, der diese Gegenstände für die Versorgung des Schiffes verwendet, sondern auch auf Lieferungen an Personen, die vom Betreiber des Schiffes verschieden sind, d. h. an nicht bekannt gegebene Mittelspersonen, wenn zum Zeitpunkt der Lieferung die endgültige Verwendung der Gegenstände schon bekannt und ordnungsgemäß belegt ist und der Steuerbehörde im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften entsprechende Nachweise vorgelegt werden?

16. FBK, die italienische und die litauische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. FBK, die litauische Regierung und die Kommission haben in der Sitzung vom 4. Dezember 2014 mündlich verhandelt.

## Würdigung

### *Vorbemerkungen*

#### Sachverhalt

17. Mir scheint wichtig, dass die Entscheidung des Gerichtshofs über die Auslegung von Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie der besonderen tatsächlichen Situation des Ausgangsverfahrens Rechnung trägt. Die Angaben im Vorlagebeschluss zum Sachverhalt sind von FBK in ihren schriftlichen Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung ergänzt worden. Auch die litauische Regierung und die Kommission haben zum Sachverhalt Stellung genommen. Dennoch war es nicht möglich, genaue Einzelheiten zu den Umsätzen und Beziehungen zwischen den Mittelspersonen und den Eigentümern oder Betreibern der betreffenden Schiffe festzustellen. Gleichwohl ist der Gerichtshof meines Erachtens nicht aufgrund der fehlenden Informationen daran gehindert, die Vorlagefrage zu beantworten.

18. Dessen ungeachtet stimmten alle in der mündlichen Verhandlung anwesenden Beteiligten darin überein, dass die Art und Weise, in der die verschiedenen Umsätze im vorliegenden Fall getätigt wurden, einer üblichen internationalen Praxis entspricht. Die Entscheidung des Gerichtshofs wird daher wahrscheinlich nicht nur für das Ausgangsverfahren, sondern auch überall dort von Bedeutung sein, wo dieser Praxis in der Union gefolgt wird. Möglicherweise ist die Praxis jedoch nicht überall die gleiche oder variiert in Einzelheiten zwischen den Häfen in den Mitgliedstaaten, so dass die richtige Lösung in dieser Rechtssache sich möglicherweise nicht immer als die richtige Lösung in anderen Fällen erweisen wird.

19. Vor diesem Hintergrund scheinen mir die folgenden Aspekte für die vorliegende Rechtssache wesentlich zu sein. Offenbar sind diese alle unstreitig.

8 — Insbesondere in den Rn. 51 bis 56.

20. FBK kauft Treibstoff außerhalb der Europäischen Union und lagert ihn im Zolllagerverfahren ein, wodurch die Erhebung der auf die Einfuhr anfallenden Mehrwertsteuer bis zu dem Zeitpunkt ausgesetzt wird, zu dem der Treibstoff gegebenenfalls in den freien Verkehr in der Union übergeführt wird.

21. Wenn ein Schiff betankt werden muss, nimmt der Betreiber mit einer Mittelsperson Kontakt auf und gibt das Schiff, die (ungefähre) Menge des Treibstoffbedarfs und den Hafen (bzw. eventuell die Häfen) an, in denen das Schiff anlegen und zum Betanken zur Verfügung stehen wird. Die Mittelsperson wählt dann einen Lieferanten (im vorliegenden Fall FBK) aus und erteilt einen Auftrag für die Lieferung des Treibstoffs an Bord des Schiffes.

22. Der Grund für dieses Vorgehen liegt zum einen in der Vereinfachung des Vorgangs und zum anderen in der Absicherung beider Parteien. Betreiber verfügen möglicherweise nicht in jedem Hafen über Kontakte zu Lieferanten. Lieferanten könnten Bedenken haben, Treibstoff zu liefern, wenn sie sich der Kreditwürdigkeit des Betreibers nicht sicher sind. Spezialisierte Mittelspersonen, die mit beiden Parteien regelmäßig zu tun haben und sich somit zur Bezahlung des Lieferanten verpflichten können, weil sie Vertrauen in die Zahlungsfähigkeit des Betreibers haben, erbringen eine sinnvolle Dienstleistung, indem sie Umsätze bündeln und die finanziellen Aspekte in ihre Verantwortung übernehmen.

23. Der von der Mittelsperson erteilte Auftrag gibt Qualität und Menge des an ein bestimmtes Schiff zu liefernden Treibstoffs an, wobei die tatsächlich gelieferte Menge je nach Füllstand der Schiffstanks zum Lieferzeitpunkt, Witterungsbedingungen und möglicherweise sonstigen Variablen abweichen kann (FBK zufolge um bis zu 10 %).

24. FBK liefert den bestellten Treibstoff in die Tanks des betreffenden Schiffes, indem sie ihn unter Anwendung der notwendigen Wiederausfuhrverfahren aus dem Zolllagerverfahren nimmt. FBK kann der Mittelsperson, die ihr einziger Vertragspartner für den Verkauf ist, für die tatsächlich gelieferte Menge erst eine Rechnung stellen, wenn die Lieferung des Treibstoffs erfolgt ist. In der Annahme, dass der Verkauf nach den Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetzenden litauischen Bestimmungen steuerbefreit war, wies FBK auf ihren Rechnungen für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen keine Mehrwertsteuer aus.

25. Die Mittelsperson stellt den Treibstoff dem Betreiber des Schiffes in Rechnung[9]. Zu diesem Aspekt – der selbstverständlich nicht FBK betrifft – liegen dem Gerichtshof die wenigsten Informationen vor. Es mag unterschiedliche Gestaltungen zwischen verschiedenen Mittelspersonen und verschiedenen Betreibern geben. Klar ist jedoch, dass die Mittelsperson den Treibstoff nach seinem Ankauf von FBK an den Betreiber verkaufen muss und anstreben wird, mit der Gesamtgestaltung einen Gewinn zu erzielen. Dazu könnte sie beispielsweise den Treibstoff einfach zu einem höheren Preis verkaufen oder ihn auch zum gleichen Preis verkaufen und zusätzlich ein gesondertes Entgelt für ihre administrativen, kaufmännischen und finanziellen Dienstleistungen verlangen. Ohne weitere Informationen kann also nicht davon ausgegangen werden, dass die Mittelspersonen stets auf einer bestimmten Basis tätig sind. Es scheint aber in der Tat unstreitig zu sein, dass sie bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätzen beim Ankauf des Treibstoffs von FBK und seinem Verkauf an den Betreiber in eigenem Namen und nicht lediglich in Vertretung des Letzteren oder als Makler, die zwei Parteien zusammenbringen, gehandelt haben.

26. Dies ist der Sachverhalt, den ich meiner Würdigung zugrunde lege.

9 — Es wurde vorgetragen, dass es eine Kette mehrerer Mittelspersonen zwischen FBK und dem Betreiber gegeben haben soll. Selbst wenn dem so ist, muss die mehrwertsteuerliche Behandlung der Umsätze unabhängig davon die gleiche sein, wie viele Mittelspersonen möglicherweise beteiligt waren. Es geht um die Frage, ob die Steuerbefreiung nur für den letzten Umsatz in der Reihe oder für die Reihe als Ganzes gilt.

Rechtsprechung

27. Das erste und offenbar am ehesten vergleichbare Urteil des Gerichtshofs auf diesem Gebiet ist das Urteil Velker, das Art. 15 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie, die Vorgängerbestimmung zu Art. 148 Buchst. a der aktuellen Mehrwertsteuerrichtlinie, betraf. Der Sachverhalt jener Rechtssache war im Wesentlichen folgender.

28. Forsythe kaufte zwei für ihre Hochseeschiffe bestimmte Partien Bunkeröl von Velker; Velker hatte beide Partien zuvor von Verhoeven gekauft; Verhoeven wiederum hatte eine dieser Partien von Olie Verwerking Amsterdam (im Folgenden: OVA) gekauft. Zum Zeitpunkt des Verkaufs von Velker an Forsythe befanden sich die Partien noch im Besitz von Verhoeven bzw. OVA. Nach dem Verkauf von Velker an Forsythe wurden die Partien von Verhoeven bzw. OVA an Forsythe geliefert.

29. In dieser Kette von Umsätzen berechnete OVA keine Mehrwertsteuer auf ihren Verkauf an Verhoeven, Verhoeven keine auf ihren Verkauf an Velker und Velker keine auf ihren Verkauf an Forsythe. Im Ausgangsverfahren war streitig, ob, wenn die Verkäufe von Velker an Forsythe nach dem damaligen Art. 15 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie zu Recht von der Mehrwertsteuer befreit waren, diese Befreiung auch für die vorherigen Verkäufe von OVA an Verhoeven und von Verhoeven an Velker galt [10].

30. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Befreiung in dieser Bestimmung eng auszulegen sei und für die Versorgung von Hochseeschiffen gelte, weil diese Umsätze Ausfuhrumsätzen gleichgestellt seien. Daher habe, ebenso wie bei Ausfuhrumsätzen die von Rechts wegen vorgesehene Steuerbefreiung „nur für endgültige Lieferungen ausgeführter Gegenstände durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung gilt, … die in Artikel 15 Nr. 4 vorgesehene Steuerbefreiung nur für Lieferungen von Gegenständen an einen Betreiber von Schiffen gelten [können], der diese Gegenstände zur Versorgung der Schiffe verwendet, und kann sich deshalb nicht auf Lieferungen dieser Gegenstände erstrecken, die auf einer vorhergehenden Handelsstufe erfolgen“. Auf das Vorbringen, eine Erstreckung der Steuerbefreiung auf alle Handelsstufen der Lieferung ermögliche eine verwaltungsmäßige Vereinfachung, entgegnete der Gerichtshof, dass sie im Gegenteil von den Mitgliedstaaten verlangen würde, aufwändige Kontroll- und Überwachungsmechanismen einzuführen, die mit einer „korrekten und einfachen Anwendung“ der Befreiung unvereinbar wären [11].

31. Dies wurde im Urteil Elmeka für Frachtdienstleistungen für Schiffstreibstoff bestätigt, die nicht unmittelbar den Betreibern von Hochseeschiffen, sondern einem Bunkerunternehmen erbracht wurden, das diese Betreiber belieferte. Unter diesen Umständen galt die Befreiung im damaligen Art. 15 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie ebenfalls nicht [12].

32. Dieser Ansatz wurde jedoch im Urteil A nicht bestätigt. Jene Rechtssache betraf eine Lieferung eines Luftfahrzeugs, die nicht unmittelbar an eine „hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig[e]“ [13] Luftfahrtgesellschaft erfolgte, sondern an ein Unternehmen, das einer solchen Luftfahrtgesellschaft das Luftfahrzeug vermietete. Der Gerichtshof war der Auffassung, dass eine Nichtanwendung der Befreiung unter diesen Umständen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigen konnte. Er grenzte den Sachverhalt von demjenigen der Urteile Velker und Elmeka mit folgender Begründung ab: „Da in einem derartigen Fall die Steuerbefreiung davon abhängt, dass die fragliche Bestimmung ab dem Zeitpunkt des Erwerbs des Luftfahrzeugs bekannt und ordnungsgemäß belegt ist und dass die tatsächliche Verwendung des betreffenden Luftfahrzeugs durch

10 — Streitig war ferner, ob die Verkäufe an Forsythe tatsächlich zu Recht befreit waren, da Forsythe den Treibstoff an Land lagerte, bevor sie ihn an Bord der Schiffe verbrachte, für die er bestimmt war. Der Gerichtshof stellte fest, dass die Befreiung unter diesen Umständen zu Recht angewendet worden war, dieser Punkt ist jedoch für den vorliegenden Fall nicht von Interesse.

11 — Urteil Velker (Rn. 20 bis 24).

12 — Jetzt Art. 148 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie; Urteil Elmeka (Rn. 17 bis 25).

13 — Art. 15 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, jetzt Art. 148 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie.

eine solche Gesellschaft anschließend überprüft wird, können sich nämlich in Anbetracht der Art des hier in Rede stehenden Gegenstands und insbesondere der Registrierungs- und Zulassungsverfahren, denen seine Nutzung unterliegt, für die Staaten und die betroffenen Wirtschaftsteilnehmer keine Zwänge ergeben, die mit der von der Sechsten Richtlinie geforderten korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen unvereinbar wären.“ [14]

33. Ein weiterer Aspekt der Rechtsprechung des Gerichtshofs, den ich für relevant halte, betrifft den Begriff „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, der die „Lieferung eines Gegenstands“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert. Nach gefestigter Rechtsprechung bezieht sich dieser Begriff „nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen …, sondern [umfasst] jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei …, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer“; dabei ist es grundsätzlich „Sache des nationalen Gerichts …, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhalts festzustellen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, … übertragen worden ist“ [15].

34. Im Urteil Auto Lease Holland hat der Gerichtshof auf der Grundlage des unstreitigen Sachverhalts seine eigenen Feststellungen getroffen. In jener Rechtssache ging es um einen Fahrzeugleasingvertrag, aufgrund dessen der Leasingnehmer im Namen und für Rechnung des Leasinggebers (Auto Lease) mit einer Tankkreditkarte, die auf den Namen des Leasinggebers lautete und diesem belastet wurde, Kraftstoff kaufen konnte, der Leasingnehmer monatlich ein Zwölftel seiner voraussichtlichen jährlichen Kosten im Voraus zahlte, am Jahresende nach tatsächlichem Verbrauch abgerechnet wurde und zusätzlich eine Gebühr für die Kraftstoffverwaltung berechnet wurde. Der Gerichtshof hat entschieden, dass im mehrwertsteuerlichen Sinne keine Kraftstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vorgelegen habe. Er hat festgestellt, dass „zu untersuchen [sei], auf wen – den Leasinggeber oder den Leasingnehmer – die Mineralölgesellschaften … diese Befähigung, über den Kraftstoff faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen, übertragen haben. … Unstreitig ist der Leasingnehmer befugt, über den Kraftstoff so zu verfügen, als wäre er der Eigentümer, weil er ihn unmittelbar von den Tankstellen erhält und [Auto Lease] zu keiner Zeit darüber entscheiden kann, wie und wozu der Kraftstoff verwendet werden soll. … Der Auffassung, der Kraftstoff werde an [Auto Lease] geliefert, da der Leasingnehmer ihn in ihrem Namen und für ihre Rechnung kaufe und sie den Kaufpreis vorschieße, kann nicht gefolgt werden. … [D]ie Lieferungen [erfolgten] nur vordergründig auf Kosten [von Auto Lease]. … Zum anderen kommt der Leasingnehmer für den am Jahresende abgerechneten tatsächlichen Verbrauch auf und trägt daher die Kosten der Kraftstofflieferung in voller Höhe. … Die Übereinkunft über Kraftstoffverwaltung ist somit kein Vertrag über Kraftstofflieferung, sondern vielmehr ein Vertrag über die Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff. Nicht [Auto Lease] kauft den Kraftstoff – in der Absicht, ihn an den Leasingnehmer weiterzuliefern –, sondern dieser kauft ihn, wobei er dessen Qualität und Menge sowie den Zeitpunkt des Kaufs frei wählt. [Auto Lease] übernimmt dem Leasingnehmer gegenüber in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers.“ [16]

35. Das vorstehende Urteil liefert meines Erachtens eine hilfreiche Perspektive für eine vergleichende Betrachtung der Umstände des vorliegenden Falles mit denjenigen der Entscheidung Velker.

14 — Urteil A (insbesondere Rn. 41 bis 57).

15 — Urteil Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7 und 13, im Folgenden: Urteil Safe); vgl. zuletzt Urteil Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, Rn. 33 und 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 — Urteil Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, insbesondere Rn. 33 bis 36).

*Auslegung von Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens und der Rechtsprechung des Gerichtshofs*

36. Der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Fall weist Parallelen zu dem der Rechtssache Velker auf. In beiden Fällen wurde der Treibstoff von seinem ursprünglichen Eigentümer physisch an den Betreiber des Schiffes geliefert, während das rechtliche Eigentum über einen oder mehrere Dritte überging.

37. Ich bin jedoch nicht davon überzeugt, dass diese Parallelen notwendigerweise zu einer gleichen mehrwertsteuerlichen Behandlung der beiden Fälle führen. Es gibt auch Aspekte, in denen sich die beiden Fälle voneinander unterscheiden.

38. Insbesondere scheint mir von Bedeutung zu sein, dass in der Rechtssache Velker das rechtliche Eigentum am Treibstoff vor Lieferung an den Betreiber der betreffenden Schiffe wechselte, während im Ausgangsverfahren der vorliegenden Rechtssache das rechtliche Eigentum wohl erst übergehen konnte, nachdem die Lieferung des Treibstoffs erfolgt war, da erst zu diesem Zeitpunkt die gelieferte Menge feststand und in Rechnung gestellt werden konnte [17].

39. Zu prüfen ist daher, auf welcher Stufe die „Befähigung, wie ein Eigentümer über [den Treibstoff] zu verfügen“, übertragen wird, da nach der Rechtsprechung diese – für die mehrwertsteuerliche Behandlung maßgebende – Stufe nicht notwendigerweise mit der Übertragung des rechtlichen Eigentums zusammenfällt.

40. Für eine abschließende Entscheidung muss die Kommission für Steuerstreitigkeiten daher meines Erachtens über den dem Gerichtshof bereits mitgeteilten Sachverhalt hinaus noch endgültige Tatsachenfeststellungen treffen.

41. Wenn nach den jeweiligen den Umsätzen zugrunde liegenden Verträgen und dem für diese Verträge geltenden Recht (Umstände, die sich von Umsatz zu Umsatz unterscheiden können und möglicherweise nicht ohne Weiteres feststellbar sind) die Beteiligten (außer den Betreibern der betreffenden Schiffe), auf die bzw. zwischen denen das rechtliche Eigentum am Treibstoff übertragen wurde, sowohl rechtlich als auch tatsächlich die Befugnis erwarben und/oder behielten, über diesen Treibstoff faktisch wie Eigentümer zu verfügen, als er bereits in die Tanks der Schiffe geliefert worden war, dann ist der Sachverhalt mehrwertsteuerlich betrachtet mit dem des Urteils Velker genau vergleichbar [18]. Wenn dem so ist, wäre die Tatsache, dass der Treibstoff im Urteil Velker im Besitz eines anderen Beteiligten als des Betreibers der Schiffe verblieb, während er im vorliegenden Fall bereits in die Tanks der Schiffe gefüllt worden war, meines Erachtens unerheblich.

42. Es ist jedoch sorgfältig zu prüfen, wer von den Beteiligten tatsächlich befähigt ist, über den Treibstoff in gleicher Weise wie ein Eigentümer zu verfügen. Nachdem Treibstoff in die Tanks eines Hochseeschiffs geliefert worden ist, ist kaum vorstellbar, dass über diesen in anderer Weise „verfügt“ wird als durch Verbrauch durch das betreffende Schiff (und somit seinen Betreiber) zur Deckung seines Energiebedarfs. Jede andere faktische Verfügung über den Treibstoff durch einen rechtlichen Eigentümer, der nicht der Betreiber des Schiffes ist, würde wohl eine nicht praktikable physische Intervention voraussetzen [19]. Es ist praktisch ausgeschlossen, dass der Treibstoff nicht für den Bedarf des Schiffes verbraucht wird, und es erscheint fernliegend, dass die Mittelsperson für die Zeit, in der sie möglicherweise rechtlicher Eigentümer wäre, zur Übernahme der aus dem Eigentum folgenden

17 — Siehe oben, Nrn. 23 und 24. Eine Parallele zu der Situation der Rechtssache Auto Lease Holland liegt hier darin, dass die Partei, die den Treibstoff am Anfang bezahlt, bis zum Abschluss und zur Inrechnungstellung der Lieferung nur eine allgemeine Vorstellung davon hat, um wie viel Treibstoff es geht.

18 — Siehe oben, Nrn. 28 und 29.

19 — So erscheint die Annahme fernliegend, dass der Treibstoff (mit Gewinn für die Beteiligten) nach Betankung von Schiff A im Anschluss wieder abgetankt werden könnte, um an Schiff B geliefert zu werden, bevor Schiff A ablegt, und dies alles von den Hafen- oder Zollbehörden unentdeckt bliebe.

Lasten (z. B. in Form von Lager- und Versicherungskosten) bereit sein sollte, um anderweitig darüber verfügen zu können. Dagegen steht in der Rechtssache Velker außer Frage, dass Velker bis zum Verkauf an Forsythe sowohl rechtlich als auch tatsächlich über die im Besitz von Verhoeven bzw. OVA befindlichen Partien zugunsten jeder anderen Partei verfügen konnte, mit der sie einen Vertrag hätte schließen wollen.

43. Angesichts dieser Umstände würde ich bei der Prüfung der „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, nach Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie folgender Bewertung den Vorzug geben.

44. Bis zu dem Zeitpunkt, zu dem der Verkauf unter allen Aspekten abgeschlossen ist, und je nach den tatsächlichen Vertragsbedingungen hat der Lieferant (im vorliegenden Fall nacheinander FBK und die Mittelsperson[en]) das rechtliche Eigentum an dem Treibstoff und natürlich einen Zahlungsanspruch (möglicherweise je nach Umständen und anwendbarem Recht verbunden mit einem Seepfandrecht am Schiff)[20]. Ab dem Zeitpunkt der Lieferung in die Tanks des Schiffes kann jedoch tatsächlich der Betreiber über den Treibstoff so verfügen, als wäre er sein Eigentümer, und dies ist der Zeitpunkt, zu dem – mehrwertsteuerlich – die Lieferung von Gegenständen stattfindet und je nach den Umständen einer Besteuerung oder Befreiung unterliegt.

45. Der Umstand, dass die Lieferung mit zwei oder mehr Übertragungen des rechtlichen Eigentums einhergeht, berührt diese Steuerpflicht oder -befreiung nicht. Worauf es ankommt, ist, dass eine einzige „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in seiner Auslegung durch die Rechtsprechung vorliegt und dass diese Übertragung als eine einzige Lieferung von Gegenständen anzusehen ist. Diese Ansicht steht zu den Zielen von Art. 148 nicht in Widerspruch. Insoweit ist „die Befähigung, [über den Gegenstand] zu verfügen“ als das Recht einer Person zu verstehen, diesen Gegenstand zu nutzen, zu verbrauchen und/oder anderweitig Vorteile daraus zu ziehen, unabhängig davon, ob dieses Recht weiteren vertraglichen Verpflichtungen, insbesondere einer Zahlungsverpflichtung für den betreffenden Gegenstand, unterliegt.

46. Dieser Ansatz dürfte meines Erachtens nicht nur mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer Auslegung durch die Rechtsprechung im Einklang stehen (er folgt der Definition der „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“ in ständiger Rechtsprechung seit dem Urteil Safe und steht angesichts der abweichenden Umstände nicht in Widerspruch zum Urteil Velker), sondern auch die „korrekte und einfache Anwendung“ der Steuerbefreiung begünstigen, die (auch wenn sie sich formell auf von den Mitgliedstaaten festzulegende und nicht auf die in der Richtlinie selbst festgelegten Bedingungen bezieht) zu den in Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Zielen gehört. Wie von FBK vorgetragen, ist das Verfahren der Mehrwertsteuererhebung von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen und der späteren Erstattung der Mehrwertsteuer an sie schwerfällig und unzweckmäßig, wenn der Treibstoff in die Tanks von Hochseeschiffen geliefert worden ist und praktisch nur in einer Weise genutzt werden kann, für die die Steuerbefreiung ihrem Zweck nach gelten soll. Diese Erwägungen stehen ferner im Einklang mit denjenigen des Gerichtshofs im Urteil A, und auch das Urteil Auto Lease Holland weist, auch wenn der Sachverhalt jener Rechtssache nicht identisch war, in die gleiche Richtung.

47. Allerdings haben insbesondere die litauische Regierung und die Kommission Erwägungen vorgetragen, die für eine andere Sichtweise sprechen und die, soweit sie von Bedeutung sind, einer Erörterung bedürfen.

20 — Siehe beispielsweise Clause 10 des „Standard Bunker Contract“ (Baltic and International Maritime Council, BIMCO) und die „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties“ [Ausschlussklausel für seepfandrechtliche Ansprüche] des BIMCO (https://www.bimco.org). Allgemein zu seepfandrechtlichen Ansprüchen vgl. z. B. Baatz, *Maritime Law*, Routledge, 2014, 3. Aufl., S. 490 bis 491.

*Für eine andere Bewertung sprechendes Vorbringen*

48. Erstens wird vorgebracht, dass nach ständiger Rechtsprechung der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bedeute, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigten, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürften, und Steuerbefreiungen in Anbetracht dessen eng auszulegen seien, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass die Mehrwertsteuer auf jede Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen erhoben werde, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführe; die Regel einer engen Auslegung bedeute aber nicht, dass die zur Definition dieser Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen seien, die einer Befreiung ihre praktische Wirkung nähme [21]. Demzufolge ist nach dieser Ansicht Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie eng als auf den letzten Umsatz in der Kette beschränkt auszulegen – wobei es sich nach dem Vorbringen sowohl der Kommission als auch der litauischen Regierung um die Stufe handelt, auf der der Treibstoff „ausgeführt“ wird.

49. Meines Erachtens steht diese Ansicht zu meiner oben vorgeschlagenen Bewertung nicht wirklich im Widerspruch.

50. Wenn, wie in der Rechtssache Velker, aufeinander folgende Lieferungen vorliegen, bei denen jeder der aufeinander folgenden rechtlichen Eigentümer uneingeschränkt befugt ist, in dieser Eigenschaft sowohl rechtlich als auch physisch über den Treibstoff zu verfügen, *bevor* der Punkt des Umsatzes erreicht ist, der der Ausfuhr gleichzustellen ist [22], stimme ich völlig damit überein, dass bei enger – und in der Tat einzig vernünftiger – Auslegung die Steuerbefreiung in Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie erst an diesem Punkt anwendbar sein kann. Wird dagegen die Befugnis, über den Treibstoff faktisch wie oder in gleicher Weise wie ein Eigentümer zu verfügen, nur einmal übertragen, und zwar an dem Punkt in der Kette, der einer Ausfuhr gleichzustellen ist, und kommt es bei jedem zwischengeschalteten oder späteren rechtlichen Umsatz tatsächlich lediglich zum Übergang eines Zahlungsanspruchs gegen den Betreiber des Schiffes, ist eine Auslegung, nach der die Lieferung des Treibstoffs auch solche zwischengeschalteten oder späteren rechtlichen Umsätze umfasst, in Wirklichkeit nicht weniger eng. Auch verstößt eine solche Auslegung nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, da die Mittelspersonen, im vorliegenden Fall diejenigen zwischen FBK und dem Betreiber des Schiffes, nicht an den gleichen Umsätzen beteiligt sind, wie sie OVA oder Verhoeven in der Rechtssache Velker getätigt haben. Letztere verkauften in einem Markt, in dem die endgültige Bestimmung des Treibstoffs noch nicht feststand und eine andere hätte sein können; Erstere sind am Umsatz eines Anteils an Treibstoff beteiligt, dessen endgültige Bestimmung bereits feststeht.

51. Zweitens verweist die litauische Regierung auf Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses vom 1. Juli 2011, in denen der Ausschuss „fast einstimmig“ der Auffassung gewesen sei, dass die Steuerbefreiung gemäß Art. 148 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie ausschließlich bei Reparaturdienstleistungen Anwendung finde, die unmittelbar dem Betreiber des Schiffes erbracht würden, und nicht auf in Verbindung stehende Dienstleistungen erstreckt werden könne, die auf einer vorausgehenden Handelsstufe, insbesondere von Unterauftragnehmern, erbracht würden [23]. In der mündlichen Verhandlung hat die litauische Regierung auch auf Leitlinien vom 24./25. Februar 2014 Bezug genommen, in denen der Mehrwertsteuerausschuss im Anschluss an das Urteil A wiederum „fast einstimmig“ u. a. der Auffassung gewesen sei, dass dieselbe Steuerbefreiung unter keinen Umständen auf Lieferungen anwendbar sei, die auf einer Handelsstufe erfolgten, die der Lieferung an einen Steuerpflichtigen, der ein Schiff im Hinblick auf seine unmittelbare Vermietung erwerbe, vorausgehe [24].

21 — Vgl. beispielsweise Urteil Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, Rn. 21 und 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 — Zu erinnern ist daran, dass der Grund für die Steuerbefreiung gerade darin liegt, dass der Umsatz einer Ausfuhr gleichgestellt ist; vgl. Urteil Velker (Rn. 21).

23 — Leitlinien aus der 93. Sitzung vom 1. Juli 2011 Dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 — Leitlinien aus der 100. Sitzung vom 24./25. Februar 2014 Dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, Nr. 1.

52. Zu beachten ist, dass diese Leitlinien „lediglich die Ansichten eines beratenden Ausschusses wiedergeben. Sie stellen weder eine offizielle Auslegung des Unionsrechts dar, noch stimmt ihnen die Europäische Kommission unbedingt zu. Sie binden weder die Europäische Kommission noch die Mitgliedstaaten, denen es freisteht, sie nicht zu befolgen.“ Sogar ihre Reproduktion „darf nur unter Erwähnung dieses Vorbehalts erfolgen“ [25].

53. Selbst wenn die Leitlinien zu berücksichtigen sein sollten, scheinen mir jedoch zwei Punkte relevant zu sein. Die erstgenannten Leitlinien betreffen ausdrücklich speziell die Erbringung von Reparaturdienstleistungen durch Unterauftragnehmer und nicht Lieferungen von Gegenständen (in diesem Fall Treibstoff). In den zweitgenannten Leitlinien heißt es weiter, dass bei Lieferung von Gegenständen zur Versorgung unmittelbar an den Steuerpflichtigen, der ein Schiff zur Ausübung einer Handelstätigkeit auf hoher See nutze, die Steuerbefreiung in Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unabhängig von einer etwaigen geteilten Nutzung des Schiffes, bei der die anderen Nutzer es nicht ausschließlich für ihre Handelstätigkeit nutzten, anwendbar sein solle [26]. Dieser Punkt bezieht sich zwar speziell auf die geteilte Nutzung des Schiffes und nicht auf die Stellung eines Umsatzes in der Handelskette, doch scheint mir das Abstellen darauf, dass „dem Steuerpflichtigen, der das Schiff zur Ausübung einer Handelstätigkeit auf hoher See nutzt, [Gegenstände] unmittelbar geliefert“ werden, die Annahme zu belegen, dass die *unmittelbare Lieferung an den Betreiber* die Steuerbefreiung in Art. 148 Buchst. a auslöst.

54. Ich sehe daher in den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses nichts, was die Ansicht, zu der ich oben in Nr. 44 gelangt bin, in Frage stellen würde.

55. Drittens schließt die Kommission aus Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie [27] im Licht insbesondere von Art. 28 [28] und Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 [29] dieser Richtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs [30], dass für die Mittelspersonen im vorliegenden Fall gelten müsse, dass sie den betreffenden Treibstoff in zwei voneinander getrennten Umsätzen zunächst gekauft und ihn dann an den Betreiber des Schiffes geliefert hätten und nur der letztgenannte Umsatz unter die Befreiung in Art. 148 Buchst. a falle.

56. Die dieser Ansicht zugrunde liegende Begründung kann ich zwar nachvollziehen, doch ist diese meines Erachtens weitgehend schon bei meiner Auslegung von Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie abgehandelt worden. Diese Auslegung beruht darauf, dass festgestellt werden muss, wie viele Übertragungen der „Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“ im mehrwertsteuerlichen Sinne erfolgt sind, was je nach Sachverhalt mit der Zahl der Übertragungen des rechtlichen Eigentums an diesem Gegenstand übereinstimmen kann oder nicht. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, in dem Treibstoff unmittelbar in die Tanks eines Hochseeschiffs geliefert wird und darüber danach (vorbehaltlich entsprechender Feststellungen durch

25 — Der Vorbehalt und die Bedingung sind auf jeder Seite der Leitlinien wiedergegeben.

26 — Nr. 3 der Leitlinien.

27 — Siehe oben, Nr. 3.

28 — „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.“

29 — „‚[S]teuerpflichtiger Wiederverkäufer‘ ist jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags für fremde Rechnung handelt.“

30 — Urteil Henfling u. a. (C-464/10, EU:C:2011:489, Rn. 34 bis 36): Gemäß der „juristische[n] Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden … wird der … Kommissionär … so behandelt, als ob er zunächst die fraglichen Dienstleistungen von dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er tätig wird … erhalten hätte und anschließend diese Dienstleistungen dem Kunden selbst erbrächte“. Da der betreffende Artikel „allgemein gefasst ist, ohne Beschränkungen in Bezug auf seinen Anwendungsbereich oder seine Tragweite zu enthalten, betrifft [diese] Fiktion auch die Anwendung von … Befreiungen von der Mehrwertsteuer.“

das nationale Gericht) nur durch den Betreiber dieses Schiffes verfügt werden kann, ist nicht unbedingt mit dem einer Erbringung von Dienstleistungen unter Beteiligung einer Mittelsperson oder dem eines Wiederverkäufers von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten vergleichbar.

57. Ich möchte jedoch noch einmal betonen, dass das nationale Gericht bei der Anwendung von Art. 148 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie im Einklang mit der von mir vorgeschlagenen Auslegung eine eingehende Ermittlung der tatsächlichen Umstände vornehmen muss, unter denen die betreffenden Umsätze getätigt worden sind, und dass nicht zwingend stets der Fall eintritt, dass alle Umsätze bei einer Lieferung von Treibstoff unter Beteiligung einer oder mehrerer Mittelspersonen nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

## Ergebnis

58. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass die Frage der Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės vom Gerichtshof wie folgt zu beantworten ist:

Wenn unter den in Art. 148 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem festgelegten Voraussetzungen festgestellt wird, dass ein Verkäufer Gegenstände zur Versorgung eines Schiffes a) unmittelbar an den Betreiber des Schiffes in der Weise liefert, dass b) Letzterer unmittelbar und unbedingt die Befähigung, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, erwirbt und der Verkäufer diese Befähigung zeitgleich verliert und c) keine andere Person diese Befähigung für dieselben Gegenstände erwirbt oder verliert, sind der Umsatz, durch den der Verkäufer diese Befähigung überträgt, der Umsatz, durch den der Betreiber des Schiffes diese Befähigung erwirbt, und alle zwischengeschalteten Umsätze, durch die Dritte möglicherweise Rechte erwerben und weitergeben, die die Befähigung, wie Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, nicht einschließen, von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Andernfalls ist nach dieser Bestimmung nur der Umsatz von der Mehrwertsteuer zu befreien, durch den der Betreiber des Schiffes die Befähigung erwirbt, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen.

In jedem Fall ist es Sache des zuständigen nationalen Gerichts, anhand des einschlägigen Sachverhalts festzustellen, wer die Befähigung, über die Gegenstände faktisch so zu verfügen, als wäre er ihr Eigentümer, erwirbt und auf welcher Stufe dies geschieht; diese Feststellung hängt nicht allein von der Übertragung des rechtlichen Eigentums an den Gegenständen nach dem geltenden Recht ab.