URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

18. Oktober 2007 *

In der Rechtssache C-97/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Spanien) mit Entscheidung vom 23. Januar 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Februar 2006, in dem Verfahren

Navicon SA

gegen

Administración del Estado

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, des Richters G. Arestis (Berichterstatter), der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J. Malenovský und T. von Danwitz,

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: R. Grass,

* Verfahrenssprache: Spanisch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der spanischen Regierung, vertreten durch M. Muñoz Pérez als Bevollmächtigten,

— der belgischen Regierung, vertreten durch A. Hubert als Bevollmächtigten,

— der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis und M. Papida als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch M. Afonso und L. Escobar Guerrero als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 29. März 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 384, S. 47) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Navicon SA (im Folgenden: Navicon), der Klägerin des Ausgangsverfahrens, und der Administración del Estado wegen deren Weigerung, die Beträge, die aufgrund eines Vertrags über die Teilvercharterung der Schiffe von Navicon gezahlt worden sind, von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Unter der Überschrift „Steuerbefreiungen bei Ausfuhren nach einem Drittland, gleichgestellten Umsätzen und grenzüberschreitenden Beförderungen" bestimmt Art. 15 Nrn. 1, 4, 5 und 13 der Sechsten Richtlinie:

„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;

...

4. Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen, die

   a) auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr, zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind;

   b) als Bergungs- oder Rettungsschiffe auf See oder zur Küstenfischerei eingesetzt sind, wobei im letztgenannten Fall Lieferungen von Bordproviant ausgenommen sind,

   ...

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;

...

13. Dienstleistungen, einschließlich der Beförderungsleistungen und der dazugehörigen Leistungen — jedoch mit Ausnahme der nach Artikel 13 von der Steuer befreiten Dienstleistungen — wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gütern oder der Einfuhr von Gütern stehen, für die die Bestimmungen gemäß Artikel 7 Absatz 3 oder gemäß Artikel 16 Absatz 1 Teil A gelten".

Nationales Recht

4 Art. 22 Abs. 1 des Gesetzes 37/1992 über die Mehrwertsteuer (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) vom 28. Dezember 1992 (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44247, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) lautet:

„Steuerbefreiungen bei Umsätzen, die Ausfuhren gleichgestellt sind

Folgende Umsätze sind unter den Bedingungen und mit den Anforderungen, die durch Verordnung festgelegt werden, von der Steuer befreit:

(1) Lieferungen, Fertigungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vollvercharterungen und Vermietungen der nachfolgend aufgeführten Schiffe:

1. Hochseetaugliche Schiffe, die in der internationalen Seeschifffahrt zur geschäftsmäßigen entgeltlichen Beförderung von Waren oder Personen, einschließlich touristischer Rundreisen, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt werden.

Die Steuerbefreiung gilt in keinem Fall für Schiffe, die für sportliche Aktivitäten, Vergnügungszwecke oder zum privaten Gebrauch bestimmt sind."

Sachverhalt und Vorlagefragen

5 Wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, schloss Navicon mit der Compañía Transatlántica Española SA eine Teilchartervereinbarung, nach der sie dieser gegen Entgelt einen Teil des Frachtraums ihrer Schiffe für den Transport von Containern zwischen verschiedenen Häfen der Iberischen Halbinsel und den Kanarischen Inseln, die nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ein außergemeinschaftliches Gebiet bilden, zur Verfügung stellte. Navicon wies in den Rechnungen, die sich auf diese Vereinbarung bezogen, keine Mehrwertsteuer aus, weil sie davon ausging, dass die Vercharterungsumsätze steuerbefreit waren.

6 Die spanische Steuerverwaltung war jedoch der Auffassung, dass die in Art. 22 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehene Befreiung nicht einschlägig sei, da es sich um eine Teilvercharterung und nicht um eine Vollvercharterung gehandelt habe, und erhob auf die entsprechend der genannten Chartervereinbarung gezahlten Beträge Mehrwertsteuer.

7 Navicon focht diese Steuererhebung beim Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid an, das ihre Klage abwies. Im Anschluss an diese klageabweisende Entscheidung legte sie beim vorlegenden Gericht Rechtsmittel ein.

8 Da das Tribunal Superior de Justicia de Madrid der Ansicht ist, dass die Entscheidung in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit eine Auslegung der Sechsten Richtlinie erfordere, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist der Begriff der Vercharterung, der in der Steuerbefreiung nach Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie enthalten ist, in dem Sinne auszulegen, dass er nur die

Vercharterung des gesamten Laderaums eines Schiffes (Vollvercharterung) umfasst, oder umfasst er auch die Vercharterung eines Teils oder Prozentsatzes des Laderaums eines Schiffes (Teilvercharterung)?

2. Steht die Sechste Richtlinie einem nationalen Gesetz entgegen, das die Steuerbefreiung nur für die Vollvercharterung zulässt?

Zu den Vorlagefragen

9 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen ist, dass er sowohl die Vollvercharterung als auch die Teilvercharterung von auf hoher See eingesetzten Schiffen erfasst. In diesem Zusammenhang möchte dieses Gericht auch wissen, ob die genannte Vorschrift nationalen Bestimmungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die die Mehrwertsteuerbefreiung nur bei der Vollcharterung solcher Schiffe gewähren, entgegensteht.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

10 Die spanische und die griechische Regierung sind der Ansicht, dass sich der in Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie verwendete Begriff der Vercharterung nur auf die Vercharterung des gesamten Schiffsraums beziehe, und gelangen daher zu dem Ergebnis, dass das Mehrwertsteuergesetz mit der genannten Vorschrift übereinstimme. Die in der Sechsten Richtlinie festgelegten Steuerbefreiungen seien nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eng auszulegen, da sie eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass die Mehrwertsteuer auf jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführe, erhoben werde.

11 Nach Ansicht der spanischen Regierung bezweckt die in der genannten Vorschrift angeordnete Befreiung zudem, die Erhebung der Mehrwertsteuer bei außergemeinschaftlichen Lieferungen zu erleichtern, was bedeute, dass die Vercharterung nur im internationalen Schiffsverkehr befreit sei. Die engstmögliche und diesem Zweck am ehesten entsprechende Auslegung gehe dahin, die Befreiung nur bei einer Vollvercharterung des Schiffes zu gewähren, nämlich dann, wenn anzunehmen sei, dass der Empfänger der Dienstleistung diese im internationalen Schiffsverkehr nutze.

12 Die belgische Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hingegen sind der Auffassung, dass sich der Begriff „Vercharterungen" in Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie sowohl auf die Voll- als auch auf die Teilvercharterung von Seeschiffen beziehe.

13 Der belgischen Regierung zufolge ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie eindeutig, dass diese Vorschrift bezwecke, die Vercharterung von im internationalen Schiffsverkehr eingesetzten Schiffen, nicht aber bestimmte Arten der Schiffsvercharterung von der Steuer zu befreien. Jedenfalls sei bei mehreren möglichen Auslegungen einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift derjenigen der Vorzug zu geben, die die praktische Wirksamkeit der Vorschrift zu gewährleisten geeignet sei. Im Ausgangsverfahren würde eine auf die Vollvercharterung beschränkte Auslegung des Begriffs der Vercharterung jedoch die praktische Wirksamkeit von Art. 15 Nr. 5 gefährden, da bei gleicher Route und gleichem Frachtertyp eine Teilvercharterung die Zahlung von Mehrwertsteuer zur Folge hätte, eine Vollvercharterung hingegen von der Steuer befreit wäre.

14 Die Kommission weist einleitend darauf hin, dass das Kriterium der engen Auslegung von Vorschriften über Mehrwertsteuerbefreiungen anzuwenden sei, da die in Art. 15 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen in Bezug auf Schiffe und Luftfahrzeuge insofern eine zweifache Ausnahme von den in dieser Richtlinie

vorgesehenen allgemeinen Regelungen darstellten, als es sich um Befreiungen handele und diese eine Ausnahme vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem im Binnenmarkt voraussetzten.

15 Dennoch ergibt sich nach Ansicht der Kommission aus dem Wortlaut von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie, dass sich diese Vorschrift sowohl auf die Voll- als auch auf die Teilvercharterung von Seeschiffen bezieht. Denn die genannte Vorschrift mache keinen Unterschied zwischen diesen beiden Arten der Vercharterung, so dass es nicht möglich erscheine, dass ein Mitgliedstaat der in Rede stehenden Befreiung einen anderen Umfang geben könne als den, der sich eindeutig aus dem Wortlaut dieser Richtlinie ergebe (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. September 2004, Cimber Air, C-382/02, Slg. 2004, I-8379). Im Übrigen berechtige der erste Satz des Art. 15 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten keinesfalls, den materiellen Anwendungsbereich einer Befreiung, so wie sie von dieser Richtlinie festgelegt werde, zu beeinflussen.

16 Darüber hinaus müssten Güter, die in ein Drittland ausgeführt würden, von allen Steuern frei sein, wenn sie das Gebiet der Gemeinschaft verließen, was erfordere, dass die erbrachte Charterleistung — unabhängig davon, ob es sich um eine Voll- oder Teilvercharterung handele — nicht besteuert werde. Schließlich liefe eine auf die Vollvercharterung beschränkte Anwendung der Befreiung darauf hinaus, dass die Befreiung von der Größe des Schiffes, das von der Vercharterung betroffen sei, abhängig gemacht würde, da die gleiche Frachtmenge je nach Ladevolumen dieses Schiffes von der Steuer befreit sein könne oder nicht.

17 Die Kommission geht allerdings auch auf die möglichen Rechtfertigungsgründe für das Mehrwertsteuergesetz ein. Insoweit prüft sie die Möglichkeit, auf den Chartervertrag die gleichen Steuerregeln anzuwenden wie die, die für den in Art. 15 Nr. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Gütertransport gelten. Der Hauptzweck und der Grund des Vertrags sei in beiden Fällen die Beförderung von Gütern von einem Ort zu einem anderen. Diese Gleichstellung widerspräche jedoch dem Inhalt und dem Zweck der Sechsten Richtlinie, der Vercharterungen einer anderen rechtlichen Regelung unterworfen habe als der, die für Transportdienstleistungen gelte.

18 Die Kommission gelangt schließlich zu dem Ergebnis, dass es Sache des nationalen Gerichts sei, unter Berücksichtigung des Wortlauts des zwischen den Parteien bestehenden Vertrags sowie der Art und des Inhalts der erbrachten Dienstleistung zu entscheiden, ob der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vertrag die Merkmale eines Chartervertrags im Sinne von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie aufweise.

Antwort des Gerichtshofs

19 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass Art. 22 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes die Vollvercharterung von Schiffen, die in der internationalen Seeschifffahrt zur geschäftsmäßigen entgeltlichen Beförderung von Waren eingesetzt werden, von der Steuer befreit. Außerdem steht fest, dass die Kanarischen Inseln nach Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ein außergemeinschaftliches Gebiet bilden und dass der Transport von Gütern zu diesen Inseln aufgrund der genannten Vorschrift in Verbindung mit Art. 15 Nr. 1 dieser Richtlinie für die Zwecke der Mehrwertsteuer als Ausfuhr angesehen wird.

20 Hinsichtlich der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen ist daran zu erinnern, dass diese autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellen, die im Gesamtzusammenhang des mit der Sechsten Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind (vgl. u. a. Urteile vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande, 235/85, Slg. 1987, 1471, Randnr. 18, vom 5. Juni 1997, SDC, C-2/95, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 21, und Cimber Air, Randnr. 23).

21 Dieses System beruht insbesondere auf zwei Grundsätzen. Zum einen wird die Mehrwertsteuer auf jede Dienstleistung und jede Lieferung von Gegenständen erhoben, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt. Zum anderen lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zu, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (Urteil Cimber Air, Randnr. 24).

22 In Anbetracht dieser Grundsätze müssen die genannten Steuerbefreiungen eng ausgelegt werden, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass die Mehrwertsteuer auf jede Dienstleistung und jede Lieferung von Gegenständen erhoben wird, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt (vgl. in diesem Sinne Urteile SDC, Randnr. 20, und Cimber Air, Randnr. 25, sowie Urteil vom 14. Juni 2007, Haderer, C-445/05, Slg. 2007, I-4841, Randnr. 18). Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet aber nicht, dass die zur Definition dieser Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre praktische Wirkung nähme (Urteile vom 18. November 2004, Temco Europe, C-284/03, Slg. 2004, I-11237, Randnr. 17, und Haderer, Randnr. 18).

23 Der Begriff der Vercharterung in Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie ist im Licht dieser Auslegungskriterien, die mit der in den Randnrn. 20 bis 22 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung herausgearbeitet worden sind, auszulegen.

24 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass der genannte Artikel keine Definition des Begriffs der Vercharterung enthält. Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (vgl. u. a. Urteile vom 18. Mai 2000, KVS International, C-301/98, Slg. 2000, I-3583, Randnr. 21, und vom 6. Juli 2006, Kommission/Portugal, C-53/05, Slg. 2006, I-6215, Randnr. 20).

25 Erstens geht aus dem Wortlaut von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie hervor, dass die Mitgliedstaaten Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen der unter Nr. 4 Buchst. a und b dieses Artikels bezeichneten Seeschiffe — u. a. derjenigen, die auf hoher See zur Ausübung einer Handelstätigkeit eingesetzt sind — sowie Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Schiffe eingebauten Gegenstände — einschließlich der Ausrüstung für die Fischerei — oder der Gegenstände für ihren Betrieb von der Steuer befreien.

26 Somit ist festzustellen, dass Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie keinerlei Unterscheidung zwischen einer Vollvercharterung und einer Teilvercharterung enthält. Diese Vorschrift beschränkt sich darauf, die Vercharterung von auf hoher See eingesetzten Schiffen als einen der in Art. 15 vorgesehenen Fälle der Steuerbefreiung zu nennen, ohne festzulegen, ob es sich dabei um Voll- oder Teilvercharterung handelt.

27 Soweit sich Art. 22 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes darüber hinaus auf eine eigenständige Definition des Begriffs der Vercharterung stützt, ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung aufgrund des Eingangssatzes von Art. 15 der Sechsten Richtlinie zwar die Bedingungen für die Steuerbefreiungen festsetzen, um die korrekte und einfache Anwendung dieser Befreiungen zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche zu verhüten, dass sich aber diese Bedingungen nicht auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiungen erstrecken können (vgl. im Wege der Analogie Urteile vom 11. Januar 2001, Kommission/Frankreich, C-76/99, Slg. 2001, I-249, Randnr. 26, und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 24).

28 Daher kann die Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Umsatz der Mehrwertsteuer zu unterwerfen oder von ihr zu befreien ist, nicht davon abhängen, wie er nach nationalem Recht qualifiziert wird (vgl. u. a. Urteile Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 25, und Haderer, Randnr. 25).

29 Was zweitens den von Art. 15 der Sechsten Richtlinie verfolgten Zweck betrifft, ist festzustellen, dass dieser Steuerbefreiungen bei Ausfuhren nach einem Drittland, gleichgestellten Umsätzen und grenzüberschreitenden Beförderungen zum Gegenstand hat. Denn im Rahmen des internationalen Handelsverkehrs dient eine solche Befreiung der Beachtung des Grundsatzes, dass die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen an ihrem Bestimmungsort besteuert werden. Alle Ausfuhrumsätze und alle solchen gleichgestellte Umsätze müssen somit von der Mehrwertsteuer befreit werden, um zu gewährleisten, dass der fragliche Umsatz ausschließlich an dem Ort besteuert wird, an dem die betreffenden Erzeugnisse verbraucht werden.

30 Im Ausgangsverfahren geht aus dem Wortlaut von Art. 22 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes hervor, dass nur die Vollvercharterung von im internationalen Schiffsverkehr eingesetzten Hochseeschiffen von der Mehrwertsteuer befreit ist. Daher lässt dieses Gesetz keine Steuerbefreiung bei der Teilvercharterung dieser Schiffe zu, obwohl es sich um Umsätze handelt, die Ausfuhren gleichgestellt sind. Die Besteuerung der genannten Umsätze bei dieser Art der Vercharterung verstößt demzufolge gegen den Grundsatz, dass die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen an ihrem Bestimmungsort versteuert werden, und steht im Widerspruch zu dem Zweck, der mit der in Art. 15 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungsregelung verfolgt wird.

31 Zudem wird — wie das vorlegende Gericht feststellt — mit der Beschränkung der Mehrwertsteuerbefreiung auf die Vollvercharterung deren Gewährung von der Größe des für die Vercharterung verwendeten Schiffes abhängig gemacht, da die gleiche Frachtmenge besteuert oder von der Steuer befreit sein kann, je nachdem, ob sie das gesamte Ladevolumen dieses Schiffes oder nur einen Teil davon beansprucht. Dies nähme jedoch der in Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung der Vercharterung ihre praktische Wirkung.

32 Unter diesen Umständen würde, auch wenn die Begriffe, die zur Bezeichnung der in Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung verwendet werden, eng auszulegen sind, eine besonders enge Auslegung des Begriffs der Vercharterung zu einer Verkennung sowohl des Wortlauts als auch des Zwecks dieser Vorschrift führen.

33 Daher ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen ist, dass er sowohl die Vollvercharterung als auch die Teilvercharterung von auf hoher See eingesetzten Schiffen erfasst. Folglich steht diese Bestimmung nationalen Bestimmungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die die Mehrwertsteuerbefreiung nur bei der Vollvercharterung solcher Schiffe gewähren, entgegen.

34 Die Kommission prüft allerdings in ihren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen die Möglichkeit, die Teilvercharterung eines Schiffes einem Gütertransport gleichzustellen, was es erlauben würde, eine solche Vercharterung in den Genuss der Steuerbefreiung kommen zu lassen, die Art. 15 Nr. 13 der Sechsten Richtlinie für Beförderungsdienstleistungen im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gütern für den Fall vorsieht, dass diese Güter die in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen erfüllen. In diesem Kontext und mittels einer solchen Gleichstellung könnte die Steuerbefreiung für die Teilvercharterung eines Schiffes wie bei einem der Ausfuhr gleichgestellten Umsatz gewährt werden.

35 Dazu ist festzustellen, dass die Sechste Richtlinie hinsichtlich der Steuerbefreiungen bei Ausfuhren für diese beiden Vertragstypen, nämlich den Chartervertrag und den Vertrag über Beförderungsleistungen, unterschiedliche rechtliche Regelungen vorgesehen hat. Die Steuerbefreiung für die Vercharterung von auf hoher See eingesetzten Schiffen ist in Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehen, während die für Leistungen des Gütertransports in Nr. 13 desselben Artikels geregelt ist. Es geht daher unmittelbar aus dem Wortlaut dieses Artikels hervor, dass eine Gleichstellung dieser Verträge mit dem Ziel, auf sie dieselbe Mehrwertsteuerregelung anzuwenden, keine Grundlage in dem mit der Sechsten Richtlinie geschaffenen System von Steuerbefreiungen findet.

36 Wie der Generalanwalt in Nr. 27 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, hätte der Gemeinschaftsgesetzgeber, wenn er den Begriff der Vercharterung von auf hoher See eingesetzten Schiffen auf deren Vollvercharterung hätte beschränken und die Teilvercharterung einer Dienstleistung in Gestalt des Gütertransports hätte gleichsetzen wollen, dies in Art. 15 der Sechsten Richtlinie klar und ausdrücklich festgelegt.

37 Es ist dennoch Sache des vorlegenden Gerichts, die maßgeblichen Umstände, unter denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vercharterung stattgefunden hat, im Hinblick auf ihre charakteristischen Merkmale zu prüfen, um beurteilen zu können, ob dieser Vorgang als Vercharterung oder als Dienstleistung des Güter-

transports zu qualifizieren ist. Dieses Gericht wird insbesondere den Wortlaut des zwischen den Parteien geschlossenen Vertrags sowie Art und Inhalt der konkreten Dienstleistung berücksichtigen müssen, um zu entscheiden, ob dieser Vertrag die Tatbestandsmerkmale eines Chartervertrags im Sinne von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie erfüllt.

38 Wie die Kommission darlegt, unterscheidet sich der Chartervertrag vom Gütertransportvertrag dadurch, dass er beinhaltet, dass eine Person, der Vercharterer, einer anderen Person, dem Charterer, das ganze Schiff oder Teile davon zur Verfügung stellt, während sich bei einem Gütertransportvertrag die Verpflichtung, die der Frachtführer gegenüber seinem Kunden eingeht, nur auf die Beförderung dieser Güter bezieht.

39 Eine solche Prüfung der Rechtsnatur des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vertrags ist zudem notwendig, um die korrekte und einfache Anwendung der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche bei der Durchführung dieser Richtlinie zu verhüten.

40 Demzufolge ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu entscheiden, ob der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vertrag die Tatbestandsmerkmale eines Chartervertrags im Sinne von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie erfüllt.

Kosten

41 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 geänderten Fassung ist in dem Sinne auszulegen, dass er sowohl die Vollvercharterung als auch die Teilvercharterung von auf hoher See eingesetzten Schiffen erfasst. Folglich steht die genannte Vorschrift nationalen Bestimmungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die die Mehrwertsteuerbefreiung nur bei der Vollvercharterung solcher Schiffe gewähren, entgegen.**

2. **Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu entscheiden, ob der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Vertrag die Tatbestandsmerkmale eines Chartervertrags im Sinne von Art. 15 Nr. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 92/111 geänderten Fassung erfüllt.**

Unterschriften