Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

26. April 2012 *

„Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Befreiungen — Art. 151 Abs. 1 Buchst. c — Abwrackung von Altschiffen der US-Marine im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats“

In der Rechtssache C-225/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 9. Mai 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 13. Mai 2011, in dem Verfahren

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

gegen

Able UK Ltd

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal (Berichterstatterin) sowie der Richter K. Schiemann und L. Bay Larsen,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Seeboruth als Bevollmächtigten,

— der polnischen Regierung, vertreten durch M. Szpunar als Bevollmächtigten,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und C. Soulay als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

* Verfahrenssprache: Englisch.

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: Commissioners) und der Able UK Ltd (im Folgenden: Able) wegen Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen der Abwrackung von Altschiffen der US-Marine.

Rechtlicher Rahmen

Internationales Recht

3 Der Nordatlantikvertrag wurde am 4. April 1949 in Washington (Vereinigte Staaten) unterzeichnet.

4 Das Protokoll über die Rechtsstellung der auf Grund des Nordatlantikvertrags errichteten internationalen militärischen Hauptquartiere, unterzeichnet in Paris am 28. August 1952 (im Folgenden: Protokoll über die militärischen Hauptquartiere), sieht in Art. 8 Abs. 1 vor:

„Um die Errichtung, den Bau, die Instandhaltung und die Tätigkeit der Alliierten Hauptquartiere zu erleichtern, werden diese nach Möglichkeit von Gebühren und Abgaben in Bezug auf Ausgaben befreit, die ihnen im Interesse der gemeinsamen Verteidigung und für ausschließlich dienstliche Zwecke entstehen; jede Partei dieses Protokolls nimmt mit den in ihrem Hoheitsgebiet tätigen Alliierten Hauptquartieren Verhandlungen auf mit dem Ziel, entsprechende Vereinbarungen zu schließen."

Unionsrecht

5 Art. 151 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie besagt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

c) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die in den Mitgliedstaaten, die Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind, an die Streitkräfte anderer Vertragsparteien bewirkt werden, wenn diese Umsätze für den Gebrauch oder Verbrauch durch diese Streitkräfte oder ihr ziviles Begleitpersonal oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen bestimmt sind und wenn diese Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen;

d) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, deren Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat liegt und die für die Streitkräfte anderer Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags als die des Bestimmungsmitgliedstaats selbst bestimmt sind, wenn diese Umsätze für den Gebrauch oder Verbrauch durch diese Streitkräfte oder ihr ziviles Begleitpersonal oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen bestimmt sind und wenn diese Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen;

…"

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

6 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass Able mit dem United States Department of Transportation, Maritime Administration (Schifffahrtsverwaltung des Verkehrsministeriums der Vereinigten Staaten) einen Vertrag über die Abwrackung von 13 Schiffen abgeschlossen hatte, die der US-Marine gedient hatten, zuletzt jedoch in die Reserveflotte der US-Marine überführt und im James River in Virginia (Vereinigte Staaten) festgemacht worden waren. Der Vertrag bestand aus zwei gesonderten Teilen: Erstens mussten die Schiffe vorbereitet und dann im Schlepptau von den Vereinigten Staaten in das Vereinigte Königreich gezogen werden. Zweitens sollten sie in der Betriebsanlage von Able in Teesside (Vereinigtes Königreich) festgemacht und dann abgewrackt werden. Während der gesamten Laufzeit des Vertrags war die Anwesenheit von Inspektoren der Regierung der Vereinigten Staaten auf dem Betriebsgelände vorgesehen.

7 Able ersuchte die Commissioners mit Schreiben vom 27. August 2008 um eine Entscheidung über die Mehrwertsteuerpflichtigkeit der von ihr erbrachten Abwrackdienstleistung. Sie machte geltend, dass ihre Dienstleistungen nach Art. 15 Nr. 10 dritter Gedankenstrich 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), inzwischen ersetzt durch Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, von der Steuer befreit seien.

8 Die Commissioners erließen am 15. Oktober 2008 eine Entscheidung, dass die Abwrackdienstleistungen von Able dem Normalsteuersatz unterlägen. Able beantragte am 21. Oktober 2008 eine Überprüfung dieser Entscheidung. Da die Commissioners diese Entscheidung am 18. November 2008 bestätigten, erhob Able beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) hiergegen Klage; das Gericht stellte mit Entscheidung vom 24. November 2009 fest, dass die Schiffsabwrackdienstleistungen von Able von der Steuer befreit seien.

9 Die Commissioners legten gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein. Ihres Erachtens findet Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf die Streitkräfte eines Staates, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags sei, Anwendung, die sich in einem Mitgliedstaat befänden, der ebenfalls Partei dieses Vertrags sei, und nur dann, wenn diese Streitkräfte an einer Maßnahme teilnähmen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung stehe.

10 Da nach Ansicht des Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits von der Auslegung von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie abhängt, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof nachstehende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er die Lieferung von Dienstleistungen im Vereinigten Königreich, die in der Abwrackung von Altschiffen der US-Marine für das United States Department of Transportation, Maritime Administration, bestehen, unter einem oder beiden der folgenden Umstände von der Mehrwertsteuer befreit,

a) wenn diese Lieferung nicht an einen Teil der Streitkräfte eines NATO[Organisation des Nordatlantikvertrags]-Mitglieds, die der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen, oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wurde;

b) wenn diese Lieferung nicht an einen Teil der im Vereinigten Königreich stationierten oder dort als Gaststreitkräfte befindlichen Streitkräfte eines NATO-Mitglieds oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wurde?

Zur Vorlagefrage

11 Zum ersten Teil der Frage geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass er auf den Wortlaut von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie zurückgeht. Nach ihrem Wortlaut könnte man den letzten Satzteil dieser Bestimmung „wenn diese Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen“ so auslegen, dass er sich nur auf den unmittelbar vorhergehenden Satzteil „[Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen] für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen“ und nicht auf diese Bestimmung insgesamt bezieht. Das Fehlen eines Kommas vor dem letzten Satzteil in einigen Sprachfassungen wie der englischen und der französischen könnte eine solche Auslegung bestätigen.

12 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass in einigen anderen Sprachfassungen dieser Bestimmung wie der spanischen, dänischen und niederländischen an dieser Stelle ein Komma steht. Daher kann das Vorhandensein oder Fehlen eines Kommas nicht als für die Auslegung von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie maßgeblich betrachtet werden.

13 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die in einer der Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts verwendete Formulierung nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung dieser Vorschrift herangezogen werden oder insoweit Vorrang vor den anderen sprachlichen Fassungen beanspruchen. Ein solcher Ansatz wäre nämlich mit dem Erfordernis einer einheitlichen Anwendung des Unionsrechts unvereinbar. Weichen die verschiedenen Sprachfassungen voneinander ab, muss die fragliche Vorschrift nach der allgemeinen Systematik und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört (vgl. insbesondere Urteil vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande, C-41/09, Slg. 2011, I-831, Randnr. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

14 Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind Mehrwertsteuerbefreiungen, zu denen die durch Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuer eingeführte gehört, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, dieser Steuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil vom 22. Dezember 2010, Feltgen und Bacino Charter Company, C-116/10, Slg. 2010, I-14187, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 Eine Auslegung, wonach der letzte Satzteil von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie nur an den unmittelbar vorausgehenden Teil des Satzes anknüpfte, würde darauf hinauslaufen, der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nicht nur einen weiten Anwendungsbereich zuzuerkennen, sondern wäre auch inkohärent, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs zu Recht ausgeführt hat.

16 Nach dieser Auslegung wären nämlich die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die in den Mitgliedstaaten, die Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind, an die Streitkräfte anderer Vertragsparteien bewirkt werden, wenn diese Umsätze für den Gebrauch oder Verbrauch durch diese Streitkräfte oder ihr ziviles Begleitpersonal bestimmt sind, in jedem Fall von der Mehrwertsteuer befreit, während die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen für die Versorgung der Kasinos oder Kantinen dies nur dann wären, wenn diese Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienten. Eine solche Unterscheidung in Bezug auf den Umfang der in Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung ist offensichtlich unsinnig.

17 Zudem ist diese Bestimmung unter Berücksichtigung des Zwecks der mit ihr eingeführten Steuerbefreiung zu verstehen. Was diesen Zweck angeht, gibt es keinen Anhaltspunkt, wonach dieser, wie vor dem vorlegenden Gericht vorgetragen worden ist, darin bestanden haben soll, zu verhindern, dass die Mitgliedstaaten, die Vertragspartei des Nordatlantikvertrags sind, steuerliche Vorteile aus ihrer Mitgliedschaft in der NATO ziehen. Im Übrigen würde, wie das vorlegende Gericht selbst ausführt, ein solcher Zweck eine allgemeine Steuerbefreiung der Lieferungen von Gegenständen und

Dienstleistungen für die im Rahmen der NATO eingegangenen Verpflichtungen einschließlich der Verpflichtungen der eigenen Streitkräfte des Mitgliedstaats, in dem diese Lieferungen oder diese Dienstleistungen bewirkt werden, voraussetzen. Es ist jedoch offenkundig, dass Art. 151 Abs. 1 Buchst. c keine Steuerbefreiung in diesem Umfang einführt.

18 Dagegen ist als vom Unionsgesetzgeber mit dem Erlass dieser Bestimmung verfolgter Zweck, wie die Europäische Kommission bemerkt hat, wohl eher anzusehen, den Mitgliedstaaten die Erfüllung bestimmter im Rahmen der NATO eingegangener Verpflichtungen zu ermöglichen. Den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ist nichts zu entnehmen, was die Folgerung erlaubte, dass die in Randnr. 15 des vorliegenden Urteils beschriebene Auslegung von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c geboten ist, um diese Verpflichtungen erfüllen zu können.

19 Vielmehr bezieht sich Art. 8 des Protokolls über die militärischen Hauptquartiere, von dem sich, wie die Kommission ausgeführt hat, der Unionsgesetzgeber beim Erlass von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie konkret leiten ließ, gerade auf eine Befreiung von Gebühren und Abgaben in Bezug auf Ausgaben, die „im Interesse der gemeinsamen Verteidigung“ entstehen.

20 Daher ist Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass eine Dienstleistung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art, die in einem Mitgliedstaat erbracht wird, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, und die in der Abwrackung von Altschiffen der Marine eines anderen Staates, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, besteht, nach dieser Bestimmung nur dann von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn diese Leistung an einen Teil der Streitkräfte dieses anderen Staates, die der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen, oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wird.

21 Zum zweiten Teil der Frage des vorlegenden Gerichts ist festzustellen, dass der Wortlaut von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst keinen Anhaltspunkt liefert, ob eine Dienstleistung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art, die in einem Mitgliedstaat erbracht wird, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, nur dann von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn sie an einen Teil der Streitkräfte einer anderen Vertragspartei, die im betreffenden Mitgliedstaat stationiert sind oder sich dort als Gaststreitkräfte befinden, oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wird.

22 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift jedoch 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. Urteil Feltgen und Bacino Charter Company, Randnr. 12 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Was den Zusammenhang von Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, so ist, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die polnische Regierung zu Recht bemerken, Abs. 1 Buchst. d dieses Artikels zu berücksichtigen. Während die erste der beiden Bestimmungen unter bestimmten Voraussetzungen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit, die in den Mitgliedstaaten, die Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind, an die Streitkräfte anderer Vertragsparteien bewirkt werden, befreit die zweite Bestimmung unter den gleichen Voraussetzungen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, deren Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat liegt und die für die Streitkräfte anderer Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags als die des Bestimmungsmitgliedstaats selbst bestimmt sind.

24 Aus diesen beiden Bestimmungen ergibt sich, dass der Unionsgesetzgeber, wie bereits in Randnr. 17 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Mehrwertsteuerbefreiung ausschließen wollte, die für die Streitkräfte des Empfängermitgliedstaats dieser Lieferungen oder dieser Dienstleistungen bestimmt sind.

25 Zum einen spricht dieser Ausschluss, weil er gerade für die Streitkräfte gilt, die in ihrem eigenen Mitgliedstaat stationiert sind oder sich dort befinden, als solcher bereits dafür, dass der Ort der Stationierung oder des Aufenthalts der Streitkräfte für die Anwendung dieser Bestimmungen relevant ist.

26 Zum anderen könnten, wenn Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie so ausgelegt würde, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die in einem Mitgliedstaat, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, an die Streitkräfte einer anderen Vertragspartei bewirkt werden, auch dann von der Mehrwertsteuer befreit sind, wenn diese Streitkräfte nicht in diesem Mitgliedstaat stationiert sind oder sich dort als Gaststreitkräfte befinden, diese Lieferungen oder Gegenstände am Ende Streitkräften eines anderen Mitgliedstaats, die in diesem Staat stationiert sind oder sich dort als Gaststreitkräfte befinden, zugutekommen, ohne der Mehrwertsteuer zu unterliegen. Eine solche Auslegung dieser Bestimmung würde dem in Randnr. 24 des vorliegenden Urteils erwähnten Willen des Unionsgesetzgebers zuwiderlaufen.

27 Daher ist nach allem und im Übrigen auch unter Berücksichtigung der Notwendigkeit, Mehrwertsteuerbefreiungen eng auszulegen, auf die in Randnr. 14 des vorliegenden Urteils hingewiesen worden ist, Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass unter den in dieser Bestimmung vorgesehenen Voraussetzungen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die in einem Mitgliedstaat, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, an die Streitkräfte einer anderen Vertragspartei des Nordatlantikvertrags bewirkt werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind, sofern diese Streitkräfte im betreffenden Mitgliedstaat stationiert sind oder sich dort als Gaststreitkräfte befinden.

28 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht nicht hervor, dass eine andere Auslegung dieser Bestimmung als die in der vorhergehenden Randnummer vorgenommene geboten ist, um den Mitgliedstaaten die Erfüllung ihrer im Rahmen der NATO eingegangenen Verpflichtungen zu ermöglichen.

29 Vielmehr ergibt sich aus Art. 8 des Protokolls über die militärischen Hauptquartiere, dass dieser Artikel dadurch, dass er zur Erleichterung der Errichtung, des Baus, der Instandhaltung und der Tätigkeit der Alliierten Hauptquartiere eine Befreiung von Gebühren und Abgaben vorsieht, naturgemäß voraussetzt, dass es sich um in diesem Staat stationierte oder dort als Gaststreitkräfte befindliche Streitkräfte handelt.

30 Infolgedessen ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Dienstleistung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art, die in einem Mitgliedstaat erbracht wird, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, und die in der Abwrackung von Altschiffen der Marine eines anderen Staates, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, besteht, nach dieser Bestimmung nur dann von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn

— diese Leistung an einen Teil der Streitkräfte dieses anderen Staates, die der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen, oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wird und

— eben diese Leistung an einen Teil dieser im betreffenden Mitgliedstaat stationierten oder dort als Gaststreitkräfte befindlichen Streitkräfte oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wird.

Kosten

31 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 151 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass eine Dienstleistung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art, die in einem Mitgliedstaat erbracht wird, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, und die in der Abwrackung von Altschiffen der Marine eines anderen Staates, der Vertragspartei des Nordatlantikvertrags ist, besteht, nach dieser Bestimmung nur dann von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn

— **diese Leistung an einen Teil der Streitkräfte dieses anderen Staates, die der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen, oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wird und**

— **eben diese Leistung an einen Teil dieser im betreffenden Mitgliedstaat stationierten oder dort als Gaststreitkräfte befindlichen Streitkräfte oder an ihr ziviles Begleitpersonal bewirkt wird.**

Unterschriften