Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 2. März 2017 [1]

Rechtssache C-151/16

„Vakarų Baltijos laivų statykla“ UAB
Beteiligte:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Vorabentscheidungsersuchen des Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Verwaltungsgerichtshof, Litauen])

„Vorabentscheidungsersuchen – Verbrauchsteuerrecht – Steuerbefreiung der Lieferung von Energieerzeugnissen – Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt – Anforderungen der Mitgliedstaaten zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung – fehlende Nachweise – Verhältnismäßigkeit – Übertragung der Grundsätze aus dem Mehrwertsteuerrecht“

I. **Einleitung**

1. Im vorliegenden Fall muss sich der Gerichtshof mit einer besonderen unionsrechtlichen Verbrauchsteuerbefreiung beschäftigen. Diese bezweckt die Entlastung der gewerblichen Schifffahrt auf den Gewässern der Union von der Verbrauchsteuerbelastung des Kraftstoffs. Allerdings hat nicht ein Schifffahrtsunternehmen diese Befreiung geltend gemacht, sondern ein Schiffshersteller. Dieser hat ein Schiff samt etwas Kraftstoff an ein Schifffahrtsunternehmen verkauft. Dabei fehlten ihm die nach nationalem Recht notwendigen Lizenzen, um Kraftstoff steuerfrei liefern zu können.

2. Insofern stellen sich zwei grundlegende Fragen. Zum einen ist der persönliche Anwendungsbereich der Steuerbefreiung zu klären. So ist die Frage zu beantworten, ob auch ein Hersteller bzw. Lieferant eines Schiffs von der Begünstigung der Schifffahrt in Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96/EG erfasst wird. Zum anderen ist die Bedeutung von Nachweisanforderungen im Rahmen einer steuerrechtlichen Begünstigungsvorschrift im Verbrauchsteuerrecht zu konkretisieren. Hier ist in zwei Urteilen der Neunten Kammer des Gerichtshofs [2] die Tendenz zu erkennen, die zum Mehrwertsteuerrecht ergangene Rechtsprechung auch auf das Verbrauchsteuerrecht zu übertragen.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Urteile vom 2. Juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, Rn. 59 ff.) und ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, Rn. 20 und21 sowie 35 und 36).

II. **Rechtlicher Rahmen**

A. **Unionsrecht**

3. Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (im Folgenden: Richtlinie 2008/118) lautet:

„Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr."

4. Art. 41 der Richtlinie 2008/118 enthält folgende Regelung:

„Die Mitgliedstaaten können ihre Bestimmungen über Steuerbefreiungen für die Versorgung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen beibehalten, bis der Rat Gemeinschaftsbestimmungen für diesen Bereich erlässt."

5. Art. 6 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom in der zuletzt durch die Richtlinie 2004/75/EG des Rates vom 29. April 2004 geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2003/96) enthält für die Mitgliedstaaten folgende Möglichkeit:

„Den Mitgliedstaaten steht es frei, die in dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen zu gewähren, und zwar entweder:

– a) direkt

– b) über einen gestaffelten Steuersatz oder

– c) indem sie die entrichteten Steuern vollständig oder teilweise erstatten."

6. Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 lautet:

„(1) Über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der Steuer:

…

c) Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft (einschließlich des Fischfangs), mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt, und an Bord von Schiffen erzeugter elektrischer Strom. Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der ‚privaten nichtgewerblichen Schifffahrt' zu verstehen, dass das Wasserfahrzeug von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird. …"

B. **Nationales Recht**

7. Die verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die Anwendung der Verbrauchsteuer auf diese Waren sowie die besonderen Aspekte der Kontrolle und der Beförderung solcher Waren bestimmen sich nach dem litauischen Verbrauchsteuergesetz (Akcizų įstatymas) in der durch das Gesetz Nr. XI 722 vom 1. April 2010 geltenden Fassung. Nach Art. 19 Abs. 1 Nr. 5 des Verbrauchsteuergesetzes „sind verbrauchsteuerpflichtige Waren … von der Verbrauchsteuer befreit, wenn sie … für die Versorgung von Passagier- und/oder Frachtschiffen … auf internationalen Strecken geliefert werden“. Darüber hinaus sieht Art. 43 Abs. 1 Nr. 2 dieses Gesetzes vor, dass die Verbrauchsteuerbefreiung auch gilt für „Schiffskraftstoff, der für die Zwecke der Schifffahrt in den Meeresgewässern der Europäischen Union (einschließlich des Fischfangs) geliefert wird, mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt“.

III. **Ausgangsrechtsstreit**

8. Die Rechtsmittelführerin ist ein in Litauen niedergelassenes Unternehmen, das u. a. den Bau von Seeschiffen verschiedener Art betreibt. Am 7. Oktober 2009 schloss sie einen Vertrag über den Bau eines Frachters (im Folgenden: Schiff) für eine Kundin.

9. Während des Baus des Schiffs erwarb die Rechtsmittelführerin 80 600 l Kraftstoff von einer Lieferantin. Die Lieferantin lieferte den Kraftstoff direkt in die Kraftstofftanks des Schiffs. Sie berechnete die Verbrauchsteuer für den Kraftstoff, die die Rechtsmittelführerin mit der Begleichung der an sie ausgestellten Mehrwertsteuerrechnungen bezahlte. Die Rechtsmittelführerin verbrauchte einen Teil dieses Kraftstoffs für das Testen des Schiffs.

10. Am 6. Juni 2013 übertrug die Rechtsmittelführerin das Eigentum sowie sämtliche Rechte und Beteiligungen am Schiff auf die Kundin. Das Schiff wurde der Kundin samt den der Versorgung dienenden Waren, darunter die nach dem Testen des Schiffs verbliebenen 73 030 l Kraftstoff, übereignet. Die Kundin war gemäß dem Vertrag zum Erwerb dieses Kraftstoffs zum Selbstkostenpreis verpflichtet, der Teil des Gesamtkaufpreises wurde.

11. Nach der Übereignung des Schiffs an die Kundin veranlasste diese, dass das Schiff aus eigener Kraft ohne (gewerbliche) Fracht von der Werft zum Hafen von Stralsund (Deutschland) fuhr. Das Schiff nahm dort seine erste Ladung auf, die entgeltlich nach Santander (Spanien) befördert werden sollte.

12. Die Rechtsmittelführerin stellte kurz nach Verkauf des Schiffs (am 22. Juli 2013) einen Antrag auf Erstattung der Verbrauchsteuer bezüglich des an die Kundin mitverkauften Kraftstoffs. Mit angefochtenem Bescheid vom 21. August 2013 lehnte die Steuerbehörde (Rechtsmittelgegnerin) den Antrag auf Erstattung ab. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Rechtsmittelführerin die Erfassungsunterlagen nicht entsprechend ausgefüllt habe. Außerdem besitze sie keine gemäß dem nach nationalem Recht einschlägigen Verfahren erteilte Zulassung (Erlaubnis) zur Lieferung von Kraftstoff für Schiffe.

13. Aufgrund der Prüfung des Widerspruchs gegen den vorgenannten Bescheid hob der Ausschuss für Steuerstreitigkeiten in seinem Bescheid Nr. S 185 (7 195/2013) vom 28. November 2013 den Bescheid der Steuerbehörde auf. Zur Begründung führte er u. a. an, die Nichterfüllung der Voraussetzungen beziehe sich auf formale Vorschriften und könne den Anspruch der Rechtsmittelführerin auf Erstattung der Verbrauchsteuer nicht zum Erlöschen bringen.

14. Die Rechtsmittelgegnerin erhob dagegen Klage beim Regionalen Verwaltungsgericht Vilnius, das mit Urteil vom 9. Dezember 2014 der Klage stattgab, da die Rechtsmittelführerin nicht im Besitz einer gültigen Zulassung/Erlaubnis zur Durchführung der in Rede stehenden Lieferung war. Dagegen legte nun die Rechtsmittelführerin ihrerseits Rechtsmittel ein.

IV. **Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof**

15. Der nun mit dem Rechtsstreit befasste Verwaltungsgerichtshof hat dem Gerichtshof am 14. März 2016 folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom in der zuletzt durch die Richtlinie 2004/75 des Rates vom 29. April 2004 geänderten Fassung dahin auszulegen, dass Verbrauchsteuer auf Lieferungen von Energieerzeugnissen unter Umständen wie denen des vorliegenden Falls nicht erhoben werden darf, also wenn die Energieerzeugnisse als Kraftstoff für ein Schiff zur Verwendung für die Schifffahrt in den Meeresgewässern der Union mit dem Ziel geliefert werden, das Schiff – ohne dass damit unmittelbar eine Gegenleistung verbunden wäre – aus eigener Kraft von dem Ort, an dem es gebaut wurde, zu einem Hafen in einem anderen Mitgliedstaat fahren zu lassen, damit es dort seine erste gewerbliche Fracht aufnimmt?

2. Steht Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten wie den im vorliegenden Fall einschlägigen entgegen, die die Gewährung der in der genannten Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung ausschließen, wenn bei der Lieferung von Energieerzeugnissen die vom Mitgliedstaat festgelegten Voraussetzungen nicht erfüllt sind, obwohl die wesentlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 vorliegen?

16. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof Litauen, die Republik Polen und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

V. **Rechtliche Würdigung**

A. **Zur ersten Frage**

17. Mit seiner ersten Frage will das vorlegende Gericht wissen, wie Art. 14 der Richtlinie 2003/96 im vorliegenden Fall, einer sogenannten Leerfahrt eines Handelsschiffs, auszulegen ist. Da in dem Vorlageverfahren allerdings der Verkäufer des Schiffs eine Erstattung der Verbrauchsteuer begehrt, ist die Vorlagefrage zu präzisieren. Im Ergebnis will das vorlegende Gericht nämlich wissen, ob der Verkäufer eines Schiffs eine Erstattung von der Verbrauchsteuer beanspruchen kann. Die Frage bezieht sich dabei auf die Erstattung bezüglich des Kraftstoffs, den der Käufer des Schiffs dazu verwendet hat, einen Hafen anzusteuern, in dem das Schiff dann erstmalig beladen wurde.

18. Entscheidend für den hier vorliegenden Fall ist damit allein, ob der Verkauf eines Schiffs samt dem Kraftstoff durch den Hersteller des Schiffs (Verkäufer) eine Erstattung der Verbrauchsteuer an den Verkäufer verlangt, wenn „lediglich“ der Käufer des Schiffs den Kraftstoff eventuell für die Schifffahrt (hier in Gestalt der sogenannten Leerfahrt) verwendet.

19. Eine solche Erstattung kann zwar nicht auf Grundlage von Art. 41 der Richtlinie 2008/118 durch nationales Recht ausgeschlossen werden (dazu unter 1.). Allerdings fällt ein Schiffshersteller, der ein Schiff samt dem bereits in den freien Verkehr überführten Kraftstoff liefert, weder in den persönlichen (a) noch in den sachlichen (b) Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des Art 14 der Richtlinie 2003/96 (dazu unter 2.).

1. *Verhältnis von Art. 41 der Richtlinie 2008/118 zu Art. 14 der Richtlinie 2003/96*

20. Die litauische Regierung vertritt in ihrer Stellungnahme die Auffassung, dass gegebenenfalls Art. 41 der Richtlinie 2008/118 anwendbar sei, weswegen die Steuerbefreiung an den Vorgaben des nationalen Rechts scheitern könne. Dagegen enthält Art. 14 der Richtlinie 2003/96 eine obligatorische Steuerbefreiung. Daher ist zunächst das Verhältnis dieser beiden Bestimmungen zu klären.

21. Art. 41 der Richtlinie 2008/118 enthält jedoch „nur" eine Art Übergangsregelung für die steuerbefreite „Versorgung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen" nach nationalem Recht, bis der Rat Gemeinschaftsbestimmungen für diesen Bereich erlässt.

22. Es mag Bereiche geben, für die noch keine Unionsregelungen existieren. Die Befreiung der „Versorgung" mit Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt ist jedoch explizit und obligatorisch in Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 geregelt, auf den Art. 1 der Richtlinie 2008/118 sogar mit Bezug nimmt. Aus diesem Grund kann Art. 41 der Richtlinie 2008/118 nicht (mehr) den Fall der befreiten Lieferung von Kraftstoffen zur Verwendung für die Schifffahrt meinen.

23. Vielmehr ist Art. 14 der Richtlinie 2003/96 – wie die litauische Regierung auch zutreffend betont – die speziellere Vorschrift. Somit ist im vorliegenden Fall – in Übereinstimmung mit der Kommission – nicht Art. 41 der Richtlinie 2008/118, sondern allein Art. 14 der Richtlinie 2003/96 einschlägig.

2. *Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des Art 14 der Richtlinie 2003/96*

24. Für die begehrte Erstattung müsste ein Schiffshersteller in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 fallen. Dies ist nicht der Fall.

a) *Persönlicher Anwendungsbereich der Befreiung*

25. Wie sich aus Art. 7 der Richtlinie 2008/118 ergibt, entsteht der Verbrauchsteueranspruch – anders als z. B. im Mehrwertsteuerrecht – nicht auf jeder Handelsstufe, sondern nur einmal mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

26. Dabei stellt Art. 6 der Richtlinie 2003/96 klar, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, die in dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen entweder direkt zu gewähren (Buchst. a) oder indirekt, indem die entrichtete Steuer vollständig oder teilweise erstattet wird (Buchst. c). Mit Letzterem ist in der Zusammenschau der Buchst. c und a der Richtlinie 2003/96 eine Erstattung (genauer: Vergütung [3]) einer von einem Dritten getragenen, aber nicht selbst geschuldeten Steuer gemeint [4].

27. Wenn Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 die *Lieferung* von Energieerzeugnissen *zur Verwendung* als Kraftstoff befreit, dann gibt es unter Berücksichtigung von Art. 6 der Richtlinie 2003/96 somit zwei Möglichkeiten einer Steuerbefreiung. Entweder kommt eine (direkte) Befreiung des Lieferanten wegen der Überführung in den freien Warenverkehr (*Lieferung*) oder eine (indirekte) Befreiung der danach erfolgenden *Verwendung* der Energieerzeugnisse in Betracht.

3 Die Terminologie im deutschen Steuerschuldrecht ist insoweit genauer: Mit einer „Erstattung" ist üblicherweise die Rückzahlung der Steuer an den Steuerschuldner gemeint (Zweipersonenverhältnis), während mit einer „Vergütung" die Auszahlung des Steuerbetrags an einen Dritten bezeichnet wird, der die Steuer nicht geschuldet, aber wirtschaftlich getragen hat (Dreipersonenverhältnis).

4 Die Erstattung der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer (hier des Kraftstofflieferanten) wird als direkte Steuerbefreiung bereits von Art. 6 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 erfasst.

28. Die Rechtsmittelführerin im Ausgangsverfahren verlangt die „Erstattung“ der von der Lieferantin geschuldeten Verbrauchsteuer. Daher kommt nur die zweite Möglichkeit einer indirekten Befreiung in Betracht.

29. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich zwar nicht, ob Litauen überhaupt von der in Art. 6 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 eingeräumten Möglichkeit einer indirekten Steuerbefreiung Gebrauch gemacht hat. Die im Vorlagebeschluss erwähnte Lieferregelung scheint wohl primär nur die Überführung in den freien Verkehr zu erfassen. Darauf deuten jedenfalls die dort normierten Lizenzerfordernisse hin.

30. Im Weiteren wird für die Beantwortung der Vorlagefragen jedoch unterstellt, dass die im nationalen Recht vorgesehene Befreiung auch eine indirekte Steuerbefreiung (Erstattung der Verbrauchsteuer an den Verwender der Energieerzeugnisse) erfasst. Sonst würde die Vorlagefrage keinen Sinn ergeben. Diese Befreiung müsste dann vorsehen, dass die von dem Lieferanten abgeführte Steuer auch einem Dritten vergütet (erstattet im Sinne des Art. 6 Buchst. c der Richtlinie 2003/96) wird, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 vorliegen.

31. Im vorliegenden Fall wurde die Lieferung des Kraftstoffs an den Schiffshersteller durch den Lieferanten als steuerpflichtig behandelt. Dies war unionsrechtlich zutreffend, was sich aus dem Vergleich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. c und Art. 15 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2003/96 ergibt. Danach fällt die Lieferung von Kraftstoff für die Verwendung bei der Fertigung und Erprobung von Schiffen nicht unter eine Verwendung als Kraftstoff für die gewerbliche Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft nach Art. 14 Buchst. c der Richtlinie 2003/96. Vielmehr kann die Lieferung von Kraftstoff für die Verwendung bei der Fertigung und Erprobung von Schiffen nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2003/96 von den Mitgliedstaaten befreit werden, muss es aber nicht. Litauen hat von der Steuerbefreiungsmöglichkeit offenbar keinen Gebrauch gemacht.

32. Bei dem Verkauf des fertiggestellten Schiffs mitsamt dem restlichen Kraftstoff ist laut dem mitgeteilten Sachverhalt die Lieferung des Kraftstoffs nicht (noch einmal) versteuert worden. Auch das ist folgerichtig: Der Kraftstoff war bereits in den freien Verkehr überführt. Damit wird die Befreiung nicht von dem Steuerschuldner, sondern einem Dritten in Anspruch genommen.

33. Ohne eine eigene Steuerschuld des Schiffsherstellers im Moment der Lieferung des Kraftstoffs an den Käufer geht eine Befreiung der Lieferung aber ins Leere. Insofern geht es im vorliegenden Fall nicht um die Steuerbefreiung einer *Lieferung* von Kraftstoff.

b) ***Sachlicher Anwendungsbereich***

34. Zudem verwendet der Verkäufer eines Schiffs samt Kraftstoff den Kraftstoff nicht für die zu begünstigende Schifffahrt.

35. Als indirekte Steuerbefreiung befreit Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 die Lieferung von Energieerzeugnissen nur *zur Verwendung* als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft (einschließlich des Fischfangs), mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Schifffahrt. Damit soll die Wettbewerbsfähigkeit der kraftstoffintensiven gewerblichen Seeschifffahrt innerhalb der EU[5] und die Wettbewerbsposition der europäischen Unternehmen gegenüber

5 Siehe 23. Erwägungsgrund der Richtlinie 2003/96, so auch der Gerichtshof im Zusammenhang mit der ähnlich formulierten Steuerbefreiung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 – siehe Urteil vom 1. Dezember 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, Rn. 24 und 26); vgl. auch Urteile vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 28), und vom 29. April 2004, Kommission/Deutschland (C-240/01, EU:C:2004:251, Rn. 39 und 44).

Unternehmen aus Drittländern [6] gesichert werden. Darüber hinaus soll sie damit auch den innergemeinschaftlichen Warenverkehr fördern. [7] Damit steht fest, dass bei einer indirekten Befreiung nur derjenige einen Anspruch auf Vergütung der Verbrauchsteuer haben kann, der Teil der zu begünstigenden Schifffahrt ist.

36. Daher kann hier sogar offenbleiben, ob auch eine sogenannte Leerfahrt eines Schifffahrtsunternehmens mit einem Transportschiff von dem Ort der Herstellung zu dem Ort der ersten Beladung in den Anwendungsbereich des Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 fällt. Das wird von der Kommission, der Republik Polen und im Ergebnis auch von Litauen plausiblerweise bejaht. [8] Diese Frage würde sich aber nur für das Schifffahrtsunternehmen stellen, welches den Kraftstoff für diese sogenannte Leerfahrt verwendet hat. Hier begehrt aber der Verkäufer eines solchen Schiffs die Erstattung der Verbrauchsteuer.

37. Art. 14 der Richtlinie 2003/96 ist aber keine allgemeine Steuerbefreiung, [9] weswegen nur der Kraftstoff befreit wird, der auch für die Schifffahrt verwendet wird.

38. Unter den Begriff der Schifffahrt fallen jedoch nur entgeltliche Dienstleistungen, die unmittelbar mit der Fahrt des Schiffs zusammenhängen. [10] Der Verkauf des Schiffs ist aber keine entgeltliche Dienstleistung, die unmittelbar mit der Fahrt des Schiffs zusammenhängt. Mit dem Verkauf des Schiffs liegt eine Lieferung vor, die es dem Käufer erst ermöglicht, entgeltliche Schifffahrtsdienstleistungen an seine Kunden zu erbringen. Insofern hängt die Lieferung des Schiffs allenfalls vorbereitend (mittelbar) mit der begünstigten Tätigkeit des Käufers zusammen. Dies führt aber nicht dazu, dass der Verkäufer ebenfalls eine begünstigte Tätigkeit ausübt.

39. Schließlich ist nicht ersichtlich, dass auch der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit von Schiffsherstellern ein Ziel des Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 sei. Vielmehr wird die Begünstigung von Schiffsherstellern lediglich als – von Litauen offenbar nicht wahrgenommene – Option in Art. 15 der Richtlinie 2003/96 aufgeführt.

40. Folgerichtig hat auch der Gerichtshof die Steuerbefreiung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2003/96 immer nur demjenigen zugestanden, der ein dort genanntes Transportmittel selbst für die Erbringung von entgeltlichen Dienstleistungen verwendet hat. [11]

41. Folglich widerspräche es Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96, den Verkäufer eines Schiffs nachträglich in den Genuss einer Verbrauchsteuerentlastung gelangen zu lassen. Der Verkäufer gehört weder zu dem begünstigten Personenkreis (der gewerblichen Schifffahrt) noch ist er mit der Verbrauchsteuer belastet. Belastet ist hier allein der Schiffskäufer, weil er die Verbrauchsteuer mittels des Kaufpreises getragen hat.

6 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen vom 12. März 1997 – KOM(97) 30 endg. 97/ 0111(CNS) – S. 7.

7 Für Letzteres ausdrücklich Urteil vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 24 und 25).

8 Insofern dürfte auch die erste Fahrt zum Beladen unter den Begriff der (gewerblichen) Schifffahrt fallen, auch wenn diese Fahrt nicht direkt gegen Entgelt ausgeführt wird. Die Kosten dieser Fahrt sind Kosten des Schifffahrtsunternehmers, die entweder auf die erste oder auf jede weitere (entgeltliche) Fahrt umgelegt werden. Der Sinn und Zweck der Steuerbefreiung des Art. 14 der Richtlinie 2003/96 ist bei einer Fahrt zum Beladeort ebenso einschlägig wie bei einer Fahrt zum Entladeort (mit der Ladung). In beiden Fällen ist der Schiffseigner ohne Zweifel im Rahmen der (gewerblichen) Schifffahrt tätig.

9 So ausdrücklich Urteil vom 1. Dezember 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, Rn. 23), in diesem Sinne auch Urteile vom 10. November 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, Rn. 21), und vom 29. April 2004, Kommission/Deutschland (C-240/01, EU:C:2004:251, Rn. 23).

10 Urteile vom 10. November 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, Rn. 18), vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 37), und vom 1. April 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, Rn. 28); Gleiches betont der Gerichtshof bei der ähnlichen Steuerbefreiung für die Luftfahrt – Urteil vom 1. Dezember 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, Rn. 21).

11 Vgl. nur Urteile vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 33 ff.), und vom 1. April 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, Rn. 28) – in diesen Rechtssachen wurden mit dem Kraftstoff, für den eine Steuerbefreiung beantragt worden war, durch den Antragsteller „Schiffe betrieben, die der Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung dienten“ –, bestätigt durch Urteil vom 1. Dezember 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, Rn. 30), ähnlich Urteil vom 21. Dezember 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:862, Rn. 24).

42. Folglich steht Art. 14 Abs. 1 Buchst c der Richtlinie 2003/96 einer nationalen Regelung nicht entgegen, die einem Verkäufer eines Schiffs eine Befreiung im Wege einer Erstattung/Vergütung der Verbrauchsteuer bezüglich des mit dem Schiff verkauften Kraftstoffs versagt.

B. **Zur zweiten Frage**

43. Sollte der Gerichtshof dennoch der Auffassung sein, dass auch ein Schiffsverkäufer von einer Verbrauchsteuer nach Maßgabe von Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 zu entlasten sei, wenn sein Vertragspartner den Verkaufsgegenstand im Rahmen der Schifffahrt nutzt, dann wäre noch die zweite Frage zu beantworten. Mit dieser möchte das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, ob ein Mitgliedstaat die Steuerbefreiung des Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 von der Einhaltung gewisser Formvorschriften abhängig machen kann.

44. Schon der Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 normiert, dass die Mitgliedstaaten die Lieferung von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft „unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen“, befreien. Damit gestattet das Unionsrecht den Mitgliedstaaten ausdrücklich, weitere Voraussetzungen der Befreiung festzulegen.

45. Allerdings hat der Gerichtshof im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer eine feststehende Rechtsprechung etabliert. Danach ist die Versagung der Steuerbefreiung (einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. einer Ausfuhrlieferung) allein wegen fehlender formaler Nachweise regelmäßig unverhältnismäßig. [12]

1. *Übertragung der Rechtsprechung aus dem Mehrwertsteuerrecht auf eine direkte Steuerbefreiung im Verbrauchsteuerrecht*

46. Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer. Daher ist es naheliegend, die vorstehend genannten Grundsätze aus dem Mehrwertsteuerrecht auch auf das besondere Verbrauchsteuerrecht, mithin auf die Anwendung von Art. 14 der Richtlinie 2003/96, zu übertragen. Dies hat die Neunte Kammer des Gerichtshofs in zwei jüngeren Entscheidungen im Ergebnis getan. [13] Die Kommission neigt in ihrer Stellungnahme auch dazu. Dieser Ansatz ist in Bezug auf die *direkte* Befreiung einer Lieferung von Kraftstoff wegen der hier bestehenden Ähnlichkeit zum System der Mehrwertsteuer systemkonform und folgerichtig.

47. Die Mehrwertbesteuerung erfolgt im Wege einer Allphasenbesteuerung, bei der eine mehrmalige Besteuerung (Kumulation der Steuer) durch den Vorsteuerabzug vermieden wird. Mittels des Vorsteuerabzugs wird sichergestellt, dass nur der Endverbraucher die Mehrwertsteuer trägt [14] und der Steuerpflichtige (der Unternehmer) nicht mit dieser belastet wird (Neutralitätsgrundsatz). Der Steuerpflichtige fungiert dabei auf allen Stufen nur als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates. [15] Eine Begünstigung des Steuerpflichtigen selbst ist darin nicht zu sehen.

12 Vgl. exemplarisch: Urteile vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 45 ff.), vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29 ff.), und vom 27. September 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, Rn. 45 ff.), zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Mehrwertsteuerecht: vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 48), vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a. (C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 29 und 30).

13 Urteile vom 2. Juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, Rn. 59 ff.) und ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, Rn. 20 und 21 sowie 35 und 36).

14 Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), und vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34), sowie Beschluss vom 9. Dezember 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:825, Rn. 21).

15 Urteile vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25), und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21).

48. Diese Rolle des Steuerpflichtigen als zwangsweise eingeschalteter Steuereinsammler stellt in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz besondere Anforderungen an den eingreifenden Staat. Daher kann eine Mehrwertsteuerentlastung nicht ohne Weiteres allein an fehlenden (formellen) Nachweisen scheitern, wenn objektiv feststeht, dass alle ihre materiellen Voraussetzungen vorliegen. Andernfalls läge eine unverhältnismäßige Inanspruchnahme eines Privaten für Zwecke des Staates vor.

49. Im Verbrauchsteuerrecht entsteht der Steuertatbestand (Art. 7 der Richtlinie 2008/118) einmalig mit der Überführung in den freien Verkehr. Steuerschuldner ist laut Art. 8 der Richtlinie 2008/118 derjenige, der die Waren in den freien Verkehr überführt, obwohl der Verbraucher belastet werden soll (Steuerdestinateur). Auch hier wird der Lieferant lediglich als Steuereinsammler für den Staat tätig. Daher müssen hier die gleichen strikten Verhältnismäßigkeitsanforderungen wie im Mehrwertsteuerrecht gelten.[16]

2. *Keine Übertragung der Rechtsprechung aus dem Mehrwertsteuerrecht auf eine indirekte Steuerbefreiung im Verbrauchsteuerrecht*

50. Die Rechtsprechung aus dem Mehrwertsteuerrecht kann jedoch entgegen der Auffassung der Kommission nicht auch auf die hier einschlägige *indirekte* Befreiung im Verbrauchsteuerrecht übertragen werden. Dies resultiert aus der insoweit fehlenden Ähnlichkeit zum Mehrwertsteuersystem. Zu Recht hat der Gerichtshof selbst unter Hinweis auf die unterschiedliche Ausgestaltung von Zoll- und Mehrwertsteuerrecht eine Übertragung seiner Rechtsprechung abgelehnt.[17]

51. Vielmehr erfordert eine *indirekte Steuerbefreiung* im Wege einer Erstattung/Vergütung an einen Dritten – wie in Art. 6 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 vorgesehen – zwangsläufig gewisse Nachweise. Diese dienen dazu, zu entscheiden, ob und wer die Erstattung tatsächlich beanspruchen kann. Andernfalls bestünde die Gefahr einer mehrfachen Erstattung bzw. Vergütung der gleichen Steuer. Insofern folgt die Notwendigkeit gewisser formeller Nachweise bereits aus dem insoweit anders ausgestalteten System der Verbrauchbesteuerung.

52. Im Fall einer *indirekten Befreiung* liegt nämlich immer eine *echte Begünstigung* des Betreffenden vor. Hier wird der Verwender des Kraftstoffs um seiner selbst willen begünstigt. Eigentlich liegt ein zu versteuernder Verbrauch des Konsumguts vor. Dieser wird aber aus bestimmten Gründen (hier aus wirtschaftspolitischen Gründen) zugunsten des Verbrauchers doch nicht besteuert. Der Erstattungsberechtigte handelt hier nicht als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates, sondern auf eigene Rechnung.

53. In einer solchen Konstellation ist es nicht unverhältnismäßig, wenn im Hinblick auf eine effektive Kontrolle eine Begünstigung erst erfolgt, wenn die entsprechenden – zur Kontrolle notwendigen – Nachweise vorliegen. Anders als einem zwangsweise eingeschalteten Steuereinnehmer kann einem steuerrechtlich Begünstigten (hier dem Verwender des Kraftstoffs) eine höhere Mitwirkungslast auferlegt werden. Eine Grenze ist wohl erst erreicht, wenn eine Korrektur fehlerhafter Nachweise oder eine nachträgliche Beibringung dieser Nachweise nach nationalem Recht *per se* ausgeschlossen ist. Das ist hier jedoch nicht ersichtlich.

3. *Ergebnis*

54. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verbietet es nicht, dass ein Anspruch auf Erstattung bzw. Vergütung erst entsteht, wenn der Begünstigte die zur Kontrolle notwendigen Nachweise vorlegt.

16 Insoweit daher zutreffend die beiden Urteile der Neunten Kammer des Gerichtshofs: Urteile vom 2. Juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, Rn. 59 ff.) und ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, Rn. 20 und 21 sowie 35 und 36).

17 Urteil vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 57).

VI. **Entscheidungsvorschlag**

55. Somit schlage ich vor, auf die Vorlagefragen des Verwaltungsgerichtshofs wie folgt zu antworten:

1. Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 setzt für eine indirekte Befreiung voraus, dass der Erstattungsberechtigte den Kraftstoff für die Schifffahrt verwendet hat. Dies ist nicht der Fall, wenn er lediglich ein Schiff samt Kraftstoff an ein Schifffahrtsunternehmen geliefert hat. Ein Schiffshersteller erbringt mit dem Verkauf eines Schiffs samt darin enthaltenem Kraftstoff keine entgeltlichen Dienstleistungen im Rahmen der (gewerblichen) Schifffahrt.

2. Die Mitgliedstaaten dürfen die Voraussetzungen einer Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. c in Verbindung mit Art. 6 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 festlegen. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verbietet es nicht, den Anspruch eines Dritten auf Erstattung bzw. Vergütung der betreffenden Verbrauchsteuer von der Vorlage gewisser Nachweise abhängig zu machen, um eine effektive Kontrolle zu ermöglichen und eine doppelte Entlastung beziehungsweise eine unberechtigte Nichtbesteuerung zu verhindern.