

Conclusions

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 25. März 2004(1)

## In der Rechtssache C-382/02

**Cimber Air A/S**

gegen

**Skatteministeriet**

(Vorabentscheidungsersuchen des Vestre Landsret)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Steuerbefreiungen – Grenzüberschreitende Beförderungen – Versorgung und Dienstleistungen für Luftfahrzeuge – Auslegung von Artikel 15 Nummern 7 und 9“

1. Die Luftfahrtgesellschaften, die grenzüberschreitende Passagierbeförderung betreiben, sind gewöhnlich auch auf den Inlandsmärkten tätig. Das dänische Vestre Landsret (Territorialgericht West) (2) fragt sich, ob in solchen Fällen Leistungen, die für Flugzeuge erbracht werden, die für die Inlandslinien bestimmt sind, von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

2. Deshalb bittet es den Gerichtshof im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens um Auslegung von Artikel 15 Nummern 6, 7 und 9 der Sechsten Richtlinie (3) . Hierzu stellt es zwei Fragen, die den Anwendungsbereich der in diesen Bestimmungen vorgesehenen Steuerbefreiungen sowie die Frage betreffen, nach welchen Kriterien zu entscheiden ist, ob das Haupttätigkeitsfeld eines Unternehmens im internationalen gewerblichen Luftverkehr liegt.

### **I – Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

3. Cimber Air A/S (im Folgenden: Klägerin) gehört zum gleichnamigen Konzern, der im Eigentum einer Holding gleichen Namens und der Firma SAS steht. Die Klägerin ist in erster Linie im regionalen Luftverkehr in Europa in Zusammenarbeit mit der letztgenannten Gesellschaft und der Lufthansa tätig. Sie bietet Flüge innerhalb Dänemarks und solche an, die dieses Land mit dem Ausland verbinden; sie bedient auch Linien mit Abflug und Ankunft außerhalb Dänemarks (4) .

4. Die Klägerin ist Eigentümerin einer Flotte von zehn Luftfahrzeugen (5) , deren Einsatz so organisiert ist, dass dieselbe Maschine auf allen Strecken verwendet werden kann.

5. Die Tätigkeit der Klägerin auf dem Gebiet der Luftfahrt umfasst somit einen „nationalen“ und einen „internationalen“ Teil. Ob der eine oder andere überwiegt, hängt von der gewählten Maßeinheit ab. Stellt man auf den Umsatz oder auf das „Sitzkilometer-“ und das „Passagierkilometer-“Verhältnis ab, so ist der Auslandsverkehr etwas umfangreicher. Jedoch ist der „nationale“ Bestandteil höher, wenn man das Kriterium der Anzahl der Passagiere oder das der Anzahl der Abflüge zugrunde legt (6) .

6. Die Klägerin beantragte beim Skatteministeriet (dänisches Finanzministerium) die Erstattung der Mehrwertsteuer, die im Zeitraum vom 1. Mai 1996 bis zum 30. April 2001 für die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die für gewerbliche Inlandspassagierflüge

bestimmt waren, entrichtet wurde, sowie die Anerkennung des Anspruchs darauf, dass ab 30. April 2001 sowohl die einen als auch die anderen Umsätze von der Mehrwertsteuer befreit seien, da das Haupttätigkeitsfeld der Klägerin im internationalen Verkehr liege. Das Ministerium lehnte diesen Antrag ab.

7. Im Verfahren vor dem Vestre Landsret wurde über die Auslegung von Artikel 15 Nummern 6, 7 und 9 der Sechsten Richtlinie und insbesondere darüber gestritten, ob die beiden letztgenannten Nummern die Umsätze im Zusammenhang mit Flugzeugen umfassen, die im Inlandsverkehr eingesetzt werden.

8. Das dänische Gericht hält die Auslegung dieser Bestimmungen, von denen das Ergebnis des Rechtsstreits abhängt, nicht für klar und hat daher dem Gerichtshof die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Ist Artikel 15 Nummern 7 und 9 in Verbindung mit Artikel 15 Nummer 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates) dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat berechtigt ist, Lieferungen für Flugzeuge, die für einen Inlandsflug eingesetzt werden, nicht von der Mehrwertsteuer zu befreien, auch wenn die Gesellschaft, die das Flugzeug verwendet, hauptsächlich im internationalen Verkehr tätig ist, oder ist ein Mitgliedstaat verpflichtet, diese Lieferungen von der Mehrwertsteuer zu befreien?

2. Für den Fall des Bestehens einer solchen Verpflichtung: Nach welchen Kriterien – wie z. B. Umsatz, Sitzkilometer, Passagierkilometer oder Anzahl der Passagiere und Abflüge – bestimmt sich, ob eine Luftfahrtgesellschaft im Sinne von Artikel 15 Nummer 6 „hauptsächlich“ im internationalen Verkehr tätig ist?

## **II – Verfahren vor dem Gerichtshof**

9. Die dänische Regierung, die Klägerin und die Kommission haben in diesem Verfahren schriftliche Erklärungen innerhalb der hierfür nach Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes vorgesehenen Frist abgegeben.

10. In der mündlichen Verhandlung vom 4. März 2004 haben die Beteiligten des schriftlichen Verfahrens und die deutsche Regierung mündlich Stellung genommen.

## **III – Gemeinschaftsrecht**

11. Die Sechste Richtlinie regelt die Steuerbefreiungen im Abschnitt X. Sie legt zunächst die Befreiungen fest, die den inländischen Umsätzen (Artikel 13) und den Einfuhren (Artikel 14) zugute kommen, und fasst sodann in Artikel 15 die Befreiungen bei Ausfuhren nach Orten außerhalb der Gemeinschaft, bei gleichgestellten Umsätzen und bei grenzüberschreitenden Beförderungen zusammen (7). In der letztgenannten Kategorie wird zwischen See- und Luftverkehr unterschieden, auf den sich speziell die Nummern beziehen, nach deren Auslegung in der Vorlagefrage ersucht wird; sie lauten wie folgt:

„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:

...

6. Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind, sowie Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb;

7. Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung der in Nummer 6 genannten Luftfahrzeuge;

...

9. andere Dienstleistungen als die nach Nummer 6, die für den unmittelbaren Bedarf der dort bezeichneten Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind;

...“

## **IV – Abzug und Erstattung der Mehrwertsteuer auf Leistungen für Luftfahrzeuge nach dänischem Recht**

12. Die Kenntnis des dänischen Rechts insbesondere über die Besteuerung der Versorgung und der Dienstleistungen für Flugzeuge des gewerblichen Luftverkehrs erscheint nicht unerlässlich, um dem Vestre Landsret die gewünschten Antworten zu erteilen, doch erleichtert sie ein umfassendes Verständnis der dem Ausgangsrechtsstreit zugrunde liegenden Probleme.

13. Das Lov om merværdiafgift (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: Momslov) regelt die Mehrwertsteuer. Die derzeit geltende Fassung findet sich im Gesetz Nr. 804, das am 16. August 2000 veröffentlicht wurde und das die frühere Regelung mit Wirkung vom 1. Juli 1994 ersetzt.

14. § 34 Absatz 1 erklärt für befreit: erstens, die Lieferungen von Gegenständen und die Leistungen zur Ausstattung und zur Versorgung von Maschinen, die auf internationalen Strecken eingesetzt werden (Nummer 7); zweitens, mit Ausnahme von Sportflugzeugen, die Veräußerung und die Vermietung von Luftfahrzeugen jeder Art und deren fester Ausstattung sowie deren Instandsetzungen, Wartungen und Umbauten (Nummern 8 und 9); und, drittens, den Erwerb von Proviant, von Gegenständen für den Verbrauch oder den Verkauf an Bord, gemäß den Zollvorschriften (Nummer 16). Ob die Steuerbefreiung zur Anwendung kommt, hängt sodann von der Art der Reise ab, es sei denn, es handelt sich um die in den Nummern 8 und 9 erfassten Leistungen, die außer im Fall von Sportflugzeugen immer befreit sind.

15. Demgegenüber befreit das Momslov die inländische und die internationale Passagierbeförderung (Artikel 13 Absatz 1 Nummer 15) von der Mehrwertsteuer, soweit die Luftfahrtgesellschaften nach § 37 Absatz 1 nicht zum Abzug der Steuerlast berechtigt sind, die durch den Kauf von Gegenständen und Dienstleistungen, die für die genannte gewerbliche Tätigkeit bestimmt sind, auf sie verlagert wird. Bei Auslandsflugstrecken ist der Abzug indessen möglich, wenn der Umsatz nicht nach § 34 steuerfrei ist, weil § 45 Absatz 3 die Erstattung der Quote gestattet, die in Dänemark für Geschäfte im Zusammenhang mit dem Transit von Passagieren in andere Länder gezahlt worden ist.

16. Zusammengefasst lässt sich feststellen, dass die Klägerin nicht den Abzug derjenigen Steuerlast erreichen kann, die sie beim Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen für Reisen innerhalb Dänemarks trifft.

## **V – Prüfung der Vorlagefragen**

### *A – Einige Klarstellungen nicht nur terminologischer Art*

17. Im internationalen Warenverkehr gilt der so genannte Grundsatz der Besteuerung am Bestimmungsort oder am Ort des Endverbrauchs. Demnach ist, wenn die „Ausfuhr“ von indirekten Steuern aus dem Ursprungsland vermieden werden soll – was Doppelbesteuerung bedeuten würde –, ein Entlastungssystem für Auslandsumsätze einzurichten (8). Mit anderen Worten: Wie der Gerichtshof im Urteil Lange (9) hervorgehoben hat, besteht der Grund der Steuerbefreiungen in Artikel 15 der Sechsten Richtlinie darin, die Verbraucher in Drittstaaten vor der Steuer zu bewahren (Randnr. 20).

18. Die Sechste Richtlinie wurde durch die Richtlinie 91/680/EWG (10) geändert, deren Hauptziel nach der Beseitigung der Steuerkontrollen an den Binnengrenzen darin liegt, den Übergang zu einer endgültigen Besteuerungsregelung des innergemeinschaftlichen Handels im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch zu erleichtern, dass der Handelsverkehr im Ursprungsmitgliedstaat besteuert wird. Da jedoch am 31. Dezember 1992 (dem Stichtag) die erforderlichen Voraussetzungen nicht vorlagen, sah die Richtlinie eine Übergangszeit vor, während der die Regel der Besteuerung am Bestimmungsort aufrechterhalten blieb (11). Bis zu einer endgültigen Regelung bleibt somit zeitweilig der innergemeinschaftliche Erwerb, der von Steuerpflichtigen oder nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen getätigt wird, der Besteuerung derart unterworfen, dass man den Steuertatbestand in dem Mitgliedstaat ansiedelt, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versandes oder der Beförderung an den Erwerber befinden (Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a und Artikel 28b Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie). Im Umkehrschluss folgt daraus, dass diese Umsätze nicht steuerbar sind, wenn der Käufer eine natürliche Person ist, die zu privaten Zwecken handelt.

19. Der Wortlaut von Artikel 15 wurde berichtigt, um zum Ausdruck zu bringen, dass die befreiten Ausfuhren diejenigen „nach Orten außerhalb der Gemeinschaft“ sind. Diese Klarstellung

ist folgerichtig, denn zum einen werden die innergemeinschaftlichen Käufe einer Privatperson, wie ich soeben aufgezeigt habe, gar nicht besteuert, was es ausschließt, sie als von der Steuer befreit anzusehen (12) , und zum anderen werden diejenigen, die für einen Steuerpflichtigen oder für eine juristische Person bestimmt sind, immer besteuert, wenn eine solche Voraussetzung nicht vorliegt. Gleichzeitig bleibt in diesem zweiten Fall die entsprechende Lieferung, die im Ursprungsmitgliedstaat bewirkt wird, steuerfrei (Artikel 28d Teil A Buchstabe a), um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

20. Die Reform von 1991 hat jedoch auf die Beförderung von Personen keine Auswirkungen, und, was diejenige von Gegenständen anbelangt, so wird diese beiläufig behandelt, soweit es für die Durchführung der in Artikel 28a erwähnten Rechtsgeschäfte unabdingbar ist (13) . Im Einklang mit dem Ausgeführten gilt der Transport von Reisenden als an dem Ort erbracht, an dem die Beförderung endet (Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie), so dass die Mitgliedstaaten, sofern nicht in fremde Steuerkompetenzen eingegriffen wird, die Beförderungen in ihrem Hoheitsgebiet besteuern können, auch wenn die Beförderungsstrecke teilweise außerhalb dessen verläuft (14) . Demzufolge hat der Gerichtshof im Urteil Reisebüro Binder entschieden (15) , dass im Fall grenzüberschreitender Personenbeförderung der Pauschalpreis nach dem Verhältnis der jeweils in den verschiedenen Mitgliedstaaten zurückgelegten Strecken aufgeteilt werden muss.

21. Hieraus folgen zwei Prämissen: Erstens bezieht sich der Begriff des „internationalen Verkehrs“ nach Artikel 15 Nummer 6 darauf, dass dieser durch mindestens zwei Mitgliedstaaten verläuft, und zweitens ändert die neue Regelung hieran nichts (16) .

22. Verwendet man aber diesen Begriff im Rahmen der Sechsten Richtlinie nach der Änderung von 1991, besteht die Gefahr, dass sich dessen Bedeutung in erweiterter Anwendung auf Verbindungen nach außerhalb der Union erstreckt. Dann erweisen sich meine obigen Klarstellungen als notwendig, um Missverständnisse zu vermeiden, so dass im Folgenden in diesen Schlussanträgen der genannte Begriff und seine Synonyma so zu verstehen sind, dass sie sich auf den Verkehr durch mehr als einen Mitgliedstaat beziehen, auch wenn der Bestimmungsort nicht in einem Drittland liegt, worauf sich die Zweifel des dänischen Gerichts zu beziehen scheinen.

#### *B – Die Auslegungskriterien*

23. In den Schlussanträgen, die ich am 12. Juli 2001 in der Rechtssache CSC Financial Services vorgelegt habe (17) , habe ich auf die Leitlinien hingewiesen, die bei der Auslegung der Vorschriften gelten, die bestimmte Rechtsgeschäfte von der Mehrwertsteuer befreien.

24. Zunächst habe ich aufgezeigt, dass, wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergibt, jede Befreiung von einer Steuerpflicht restriktiv auszulegen ist (18) , weil es sich um eine Ausnahme von der allgemeinen Regel der Steuerpflicht aus Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie handelt.

25. Ich habe auch den Grundsatz der Neutralität betont, der das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beherrscht und den die Regelungen über die Steuerbefreiung verletzen, da sie den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Instrument des Wettbewerbs auf dem Gemeinsamen Markt beeinträchtigen.

26. Beide Gesichtspunkte sind für die Beantwortung dieser Vorlagefrage einschlägig, weil, wie die Kommission und die dänische Regierung anmerken, manches in den Vorschriften, die den Vorlagefragen zugrunde liegen, eine merkliche Einschränkung der Neutralität der Steuererhebung darstellt, die aus praktischen Gründen der Steuererhebung erforderlich ist. Außerdem gehören die in Artikel 15 Nummern 7 und 9 der Sechsten Richtlinie aufgeführten Befreiungstatbestände, wenn man, wie ich es in Fußnote 11 der zitierten Schlussanträge getan habe, zwischen objektiven und subjektiven unterscheidet, wie nachfolgend gezeigt werden wird, zu den objektiven, die, weil sie auf pragmatischen und situationsbedingten Gründen beruhen und nicht an die tragenden Grundsätze der Rechtsordnung gekoppelt sind, besonders eng auszulegen sind.

#### *C – Die Befreiungen der Umsätze in Bezug auf Luftfahrzeuge*

27. Artikel 15 der Sechsten Richtlinie umfasst drei Arten von Tätigkeiten, die mit gewerblich

genutzten Flugzeugen in Zusammenhang stehen (19) :

1. Lieferungen, Umbauten und Vercharterung der Maschinen sowie Instandsetzungen, Wartungen und Vermietung der eigenen Maschinen und der in sie eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb (Nummer 6).
2. Lieferungen zur Versorgung (Nummer 7).
3. Andere Dienstleistungen, die mit dem unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladung in Verbindung stehen (Nummer 9).

28. Der Bezugspunkt, von dem die Anwendung der Steuerbefreiung nach Punkt 1 abhängt, ist die Gesellschaft, die die Beförderung durchführt, so dass, wenn sie „hauptsächlich“ im entgeltlichen internationalen Luftverkehr tätig ist, der Steuervorteil gewährt wird, und zwar ebenso, wenn die Flugzeuge auf Inlandsflügen eingesetzt werden, wie wenn sie auf Strecken außerhalb des Landes benutzt werden. Über diesen Grenzfall besteht im Verfahren kein Streit.

29. Streit besteht über die Auslegung der Nummern 7 und 9. Nach Auffassung der Kommission und der dänischen Regierung betreffen die dort vorgesehenen Befreiungen nur Steuertatbestände im Zusammenhang mit Flugzeugen, die für internationale Flüge verwendet werden, während die Klägerin und die deutsche Regierung der Ansicht sind, dass ihr Anwendungsbereich mit dem der Nummer 6 übereinstimmt und dass auch hier das Luftfahrtunternehmen den Bezugspunkt bildet, so dass, wenn seine „Auslandskomponente“ überwiegt, die in den genannten Nummern erwähnten Leistungen auch dann nicht steuerbar sind, wenn sie für Flugzeuge erbracht werden, die Flüge im Inneren des Landes durchführen.

30. Die Auffassung der Klägerin und der deutschen Regierung liegt nahe und scheint bei einer ersten Annäherung an die in Streit stehende Frage eher zuzutreffen. Die wörtliche Auslegung der Nummern 7 und 9 in Verbindung mit Nummer 6 führt nämlich zu dem Schluss, dass die Luftfahrzeuge, auf die sie sich beziehen, diejenigen sind, die „von ... [G]esellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind“, folglich unabhängig von der Art ihrer Flüge. Die Einfachheit der Durchführung der Besteuerung und die Wirtschaftswirklichkeit, die in der Gemeinschaftsrechtsprechung als gültige Kriterien zu finden sind (20) , weisen nachhaltig in dieselbe Richtung, da es den Erbringern von Dienstleistungen schwer fällt, zwischen Vorräten und Dienstleistungen für eine Inlandsstrecke und solchen, die für einen internationalen Flug bestimmt sind, zu unterscheiden (21) . Schließlich würde eine systematische, an Artikel 15 orientierte Auslegung diese Auffassung stützen, weil die dort genannten „gleichgestellten“ Geschäfte diejenigen einschließen könnten, die Flugzeuge von Unternehmen betreffen, die sich hauptsächlich der internationalen Beförderung widmen.

31. Eine gründlichere Prüfung der zitierten Vorschriften und ein Blick auf das gesamte gemeinsame Mehrwertsteuersystem widerlegen die Auffassung der Klägerin und der deutschen Regierung jedoch schnell; sie erlauben die Feststellung, dass die Steuerbefreiung in Nummer 6 an die Luftfahrtgesellschaft anknüpft und so subjektiven Charakter hat, die Anwendung der beiden anderen Bestimmungen aber von der Art der Beförderung abhängt, für die das Luftfahrzeug tatsächlich verwendet wird, so dass deren objektiver Charakter feststeht.

32. Das Auslegungskriterium, das sich an der Struktur von Artikel 15 orientiert, führt gerade zu einem anderen Ergebnis als dem der Klägerin und der deutschen Regierung. Die genannte Norm umfasst die Befreiung von Ausfuhren nach Orten außerhalb der Gemeinschaft, von diesen Ausfuhren gleichgestellten Umsätzen und von internationalen Beförderungen. Zu der ersten Gruppe gehören die ersten drei Nummern, die die allgemeine Steuerbefreiung des Außenhandels sowie die Steuerbefreiung behandeln, die beweglichen Sachen, die Reisende in ihrem persönlichen Gepäck mitführen, und bestimmten Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen zugute kommt, die für die Wiederausfuhr außerhalb der Grenzen der Gemeinschaft bestimmt sind.

33. Die Gruppe der Befreiungen von dem Versand ins Ausland gleichgestellten Umsätzen umfasst Befreiungen, die den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen im Rahmen diplomatischer und konsularischer Beziehungen, Körperschaften und der internationalen Hilfe privilegieren (Nummern 10 und 12). Die gleiche Einstufung kommt Lieferungen von Gold an die

Zentralbanken (Nummer 11), Leistungen im Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr nach einer Sonderregelung sowie denen der Vermittler bei steuerfreien Auslandstransaktionen (Nummern 13 und 14) zu.

34. Die übrigen Nummern des Artikels 15 (die Nummern 4 bis 9) (22) betreffen den Auslandsverkehr von Schiffen und Luftfahrzeugen. Die im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren geprüften Vorschriften betreffen nicht steuerfreien Ausfuhr gleichgestellte Tätigkeiten, sondern beziehen sich auf die internationale Luftfahrt (23) .

35. Sie regeln die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen für Flugzeuge, die derartigen Strecken zugeteilt sind. Es zeigt sich jedoch, dass es bei manchen Umsätzen nicht möglich ist, zwischen dem Anteil zu unterscheiden, der der einen oder der anderen Flugstreckengattung zukommt, weil in der Praxis ein und dasselbe Flugzeug ohne Unterschied für Inlandsflüge und für solche Flüge verwendet wird, die ein ausländisches Ziel haben. Dies ist der Fall bei der Überlassung der eigenen Maschinen und deren Zubehörs sowie bei deren Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen, auf die sich Nummer 6 bezieht. Die Unmöglichkeit der Unterscheidung führt zu solchen Schwierigkeiten bei der Steuerverwaltung, dass ein Rückgriff auf eine gesetzliche Fiktion geboten ist, die die genannten Rechtsgeschäfte von der Steuer befreit, wenn sie für ein Unternehmen bestimmt sind, das „hauptsächlich“ im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig ist, d. h., das seine Flotte hauptsächlich für die Auslandsbeförderung einsetzt. In diesem Punkt besteht Einigkeit zwischen den am Verfahren Beteiligten.

36. Indessen erscheinen die Hindernisse im Fall der Versorgung und der mitumfassten Dienstleistungen, mithin bei den Nummern 7 und 9, geringfügiger. Im Unterschied zu den Tätigkeiten, die ich in der vorstehenden Nummer genannt habe und die gegenständlich unteilbar sind, sind Verproviantierung und Hilfeleistungen beim unmittelbaren Bedarf der Flugzeuge und deren Ladung (z. B. Reinigung, Start- und Landegebühren, Nutzung der Einrichtungen zur Aufnahme von Fluggästen oder Waren, zur Sicherung und zum Unterstellen der Luftfahrzeuge oder zur Gepäckabfertigung) (24) Vorgänge, die es zulassen, sie einem bestimmten Flug zuzuordnen. Andere Lieferungen, wie die von Treibstoff, werfen größere Probleme auf, sind aber von Natur aus teilbar und können anteilmäßig zwischen verschiedenen Strecken aufgeteilt werden (25) . Zwar ist die Abgrenzung gelegentlich nicht einfach, doch erreichen die auftretenden Schwierigkeiten keinen solchen Grad, dass eine Ausnahme vom Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Mehrwertsteuer gerechtfertigt wäre (26) . Die Regel von der engen Auslegung, auf die ich oben hingewiesen habe, greift hier mit voller Kraft und spricht dafür, die These der Klägerin und der deutschen Regierung zu verwerfen. Es darf nicht vergessen werden, dass die restriktive Auslegung, wie der Gerichtshof in dem Urteil *Velker International Oil Company* ausgeführt hat, insbesondere bei solchen Bestimmungen geboten ist, die Ausnahmen von der Regel der Steuerpflicht im Inland getätigter Umsätze enthalten (Randnr. 20).

37. Anderenfalls stünden die Dreh- und Angelpunkte des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf dem Spiel.

38. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Lipjes* aufgezeigt habe, ist die Mehrwertsteuer eine Steuer, die auf Verbrauchshandlungen als Ausdruck der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit lastet. Dieses Ziel wird erreicht, indem die Umsätze der Unternehmer oder Gewerbetreibenden besteuert werden, die die Belastung im Wege der Abwälzung an den Endverbraucher weitergeben und so eine „neutrale“ Besteuerung herbeiführen. Jede steuerliche Maßnahme, die, wie die in Rede stehenden Steuerbefreiungen, Rechtsakte, die grundsätzlich der Steuer unterworfen wären, von der Mehrwertsteuer freistellt, unterbricht die Kette und beeinträchtigt die Neutralität, weswegen sie eng auszulegen und restriktiv anzuwenden ist. Folglich muss der Bruch einheitlich erfolgen: Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen gleicher Art müssen ausnahmslos entweder der Steuer unterworfen oder von der Steuer befreit sein (27) .

39. Die von der Klägerin vorgeschlagene Auslegung lässt diese zentrale Regel außer Acht, ohne dass, wie bereits ausgeführt, gewichtige Gründe vorlägen, die dies rechtfertigen könnten.

40. Wenn die Tätigkeiten, auf die sich Artikel 15 Nummer 7 und 9 der Sechsten Richtlinie bezieht, von der Steuer befreit würden, soweit sie mit Flugzeugen in Zusammenhang stehen, die auf Inlandsflügen von Unternehmen eingesetzt werden, deren Haupttätigkeitsfeld die internationale Beförderung von Fluggästen ist, würden diese Gesellschaften grundlos gegenüber denjenigen bevorzugt, die ausschließlich im Inlandsverkehr tätig sind oder bei denen dieses Tätigkeitsfeld überwiegt. Es lässt sich nicht erklären, warum diverse individualisierbare Vorgänge im Inland (28), die einer bestimmten Reise zugeordnet werden können, von der Steuer befreit sein sollten. Die gegenteilige Lösung würde den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verkennen, deren Neutralität sprengen und sich als ernstliches Hindernis eines echten Wettbewerbs auf dem Gemeinsamen Markt erweisen.

41. Die Antwort, die ich vorschlage, beruht auf den strukturellen Erfordernissen der Gemeinschaftsrechtsordnung und lässt die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten unberücksichtigt, wobei zu bedenken ist, dass diese verschiedene Lösungen anbieten (29). So erkennt ein System wie das dänische zunächst eine allgemeine Befreiung für Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterung und Vermietung der durch die in Rede stehenden Gesellschaften genutzten Luftfahrzeuge an und bezieht sich sodann hinsichtlich der Anschaffung von Gegenständen, der Versorgung und sonstiger Dienstleistungen nur auf diejenigen Maschinen, die im Auslandsverkehr eingesetzt werden (30). Eine entsprechende Regelung enthält der Value Added Tax Act 1994 (Section 30 [6] [b]), der Lieferungen für die Verproviantierung von Flügen mit Zielort außerhalb des Vereinigten Königreichs von der Steuer befreit.

42. Andere Rechtsordnungen nehmen indessen eine andere Position ein. Das luxemburgische Gesetz vom 12. Februar 1979 über die Taxe sur la valeur ajoutée (31) befreit in Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe h ohne weitere Klarstellung die Umsätze zur Bedarfsdeckung der Luftfahrt bei Maschinen von der Steuer, die von Gesellschaften eingesetzt werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind. In Belgien äußert sich das Gesetz vom 3. Juli 1969, das den Code de la taxe sur la valeur ajoutée (32) einführt, in gleicher Weise hinsichtlich der Versorgung der genutzten Luftfahrzeuge (Artikel 42 Absatz 2 Nummer 4), indem es die Belieferungen der Flugzeuge und die entsprechenden Dienstleistungen von der Steuer befreit, wenn die Flugzeuge von solchen Unternehmen eingesetzt werden (Artikel 42 Absatz 2 Nummern 1, 2 und 3).

43. Eine dritte Gruppe von Mitgliedstaaten folgt der Sechsten Richtlinie, weswegen die Auslegung ihrer Vorschriften grundsätzlich dieselben Fragen aufwirft wie die der Gemeinschaftsnorm. Beispiele sind der Code général des impôts (Artikel 262, Teil II, Nummern 4, 5, 6 und 7) in Frankreich, das Umsatzsteuergesetz (§ 8) in Deutschland (33) und die Ley del impuesto sobre el valor añadido (Artikel 22 Absätze 4, 6 und 7) in Spanien (34). Indessen stellt dort das Reglamento del impuesto (35) klar, dass es um Tätigkeiten im Zusammenhang mit auf internationalen Flügen eingesetzten Luftfahrzeugen geht (36), wie es auch in der Rechtslehre verstanden wurde (37).

44. Letztendlich ergibt sich aus den nationalen Vorschriften keine Richtschnur, die es erlauben würde, die Zweifelsfragen des Vestre Landsret zu klären. Sie sind somit unter Rückgriff auf die Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu erhellen, die, wie ich bereits aufgezeigt habe, zu dem Schluss führen, dass die in Artikel 15 Nummern 7 und 9 der Sechsten Richtlinie niedergelegten Steuervorteile sich auf Umsätze im Zusammenhang mit Transfers außerhalb der Landesgrenzen beziehen, bei denen von einer Luftfahrtgesellschaft betriebene Flugzeuge zum Einsatz kommen, unabhängig davon, ob das Haupttätigkeitsfeld dieser Gesellschaft der entgeltliche internationale Verkehr ist.

45. Die Antwort, die ich auf die erste Frage vorschlage, erübrigt eine Prüfung der zweiten Vorlagefrage.

## **VI – Ergebnis**

46. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Vestre Landsret wie folgt zu beantworten:

Artikel 15 Nummern 7 und 9 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 ist  
dahin auszulegen, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, die Umsätze, auf die sich die  
genannten Bestimmungen beziehen, von der Steuer zu befreien, wenn diese Umsätze  
Luftfahrzeuge auf Inlandsflügen betreffen, und zwar selbst dann nicht, wenn diese Luftfahrzeuge  
von Gesellschaften betrieben werden, deren Haupttätigkeitsfeld der entgeltliche internationale  
Luftverkehr ist.

1 – Originalsprache: Spanisch.

2 – Das Vestre Landsret ist ein Rechtsprechungsorgan mit erstinstanzlichen Zuständigkeiten in  
zivil- und strafrechtlichen Rechtssachen sowie bei der Anfechtung bestimmter Verwaltungsakte, u.  
a. derer über die Fälligkeit der Steuern.

3 – 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).

4 – Die Zusammenarbeit mit SAS erstreckt sich auf die innerdänischen Strecken und die  
internationalen Linien mit Abflug in Kopenhagen, Karup und Sønderborg. Der Zusammenschluss  
mit der Lufthansa bedient innerdeutsche Verbindungen und europäische Regionallinien ab Berlin  
und Hamburg.

5 – Zwei der Flugzeuge sind an andere Gesellschaften vermietet, während Cimber Air sich  
mietweise fünf weiterer Maschinen bedient.

6 – Die Unterschiede sind nicht groß, welchen Parameter man auch verwendet; sie reichen von  
einer Maximalquote von 62,24 % für den Inlandsverkehr nach der Anzahl der Kunden (im  
Zweijahreszeitraum 1996/97) zu einer Minimalschwelle von 32,41 %, wenn man auf das  
Passagierkilometer-Verhältnis (im Zweijahreszeitraum 2000/01) abstellt. Der Umsatz dieser  
Tätigkeitssparte des Unternehmens ist jedenfalls immer geringer (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 %  
und 33,60 %, jeweils für die Zeiträume 1996/97, 1997/98, 1998/99, 1999/2000 und  
2000/01).

7 – Der Abschnitt schließt mit Artikel 16 – „Besondere Steuerbefreiungen beim  
grenzüberschreitenden Warenverkehr“.

8 – Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1.  
Auflage, Barcelona 1997, S. 236.

9 – Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-111/92, Slg. 1992, I-4677.

10 – Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen  
Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die  
Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1).

11 – Kürzlich habe ich diesen Gedanken in den Schlussanträgen vom 13. Januar 2004 in der  
Rechtssache C-68/93, *Lipjes*, ausgeführt, in der noch kein Urteil ergangen ist.

12 – Eine Befreiung setzt eine zunächst gegebene Steuerpflicht voraus, so dass dort, wo keine  
Besteuerung stattfindet, nicht von Befreiung gesprochen werden kann.

13 – Bei diesen innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen ist der Steuertatbestand im  
Allgemeinen im Abgangsmitgliedstaat erfüllt (Artikel 28b Teil C Absatz 2 der Sechsten Richtlinie).

14 – Urteile vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache C-283/84 (*Trans Tirreno Express*, Slg. 1986,  
231, Randnr. 21) und vom 13. März 1990 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich,  
Slg. 1990, I-691, Randnr. 18).

15 – Urteil vom 6. November 1997 in der Rechtssache C-116/96, Slg. 1997, I-6103.

16 – Soweit er es für erforderlich hielt, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber von 1991 in Artikel 15  
der Sechsten Richtlinie die notwendigen Änderungen vorgenommen (neben dem bereits  
Genannten hat er die Nummern 1, 2, 3, 10, 12, 13 und 14 geändert).

17 – Urteil vom 13. Dezember 2001 in der Rechtssache C-235/00, Slg. 2001, I-10237.

18 – Urteile vom 26. Juni 1990 in der Rechtssache C-185/89 (*Velker International Oil Company*,  
Slg. 1990, I-2561, Randnr. 19), vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95 (*SDC*, Slg. 1997, I-  
3017, Randnr. 20), vom 12. September 2000 in der Rechtssache C-359/97

(Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 2000, I-6355, Randnr. 64) und vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-240/99 (Skandia, Slg. 2001, I-1951, Randnr. 32). Kürzlich hat der Gerichtshof den Grundsatz der engen Auslegung der Befreiungstatbestände in drei Urteilen vom 20. November 2003 wiederholt (Rechtssachen C-8/01, Assunrandør-Societet, C-212/01, Margarete Unterpertinger, und C-307/01, Peter d'Ambrumenil, Randnrn. 36, 34 bzw. 52), die noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht sind.

19 – Nummer 2, die sich auf private Flugzeuge oder Sportflugzeuge bezieht, ist in dieser Rechtssache ohne Belang.

20 – Der Gerichtshof spricht sich gelegentlich für sichere und einfache Leitlinien bei der Anwendung der Vorschriften der Sechsten Richtlinie aus (ein Beispiel hierfür ist das Urteil vom 25. Januar 2001 in der Rechtssache C-429/97, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-637, Randnr. 49). Bei anderer Gelegenheit hat er die Wirtschaftswirklichkeit in Betracht gezogen (Urteil vom 20. Februar 1997 in der Rechtssache C-260/95, DFDS, Slg. 1997, I-1005, Randnr. 23). Artikel 15 der Sechsten Richtlinie selbst verlangt in seinem einleitenden Absatz eine korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiungen.

21 – Die Schwierigkeit ist beträchtlich, wenn man sich vergegenwärtigt, dass ein Flugzeug, das heute eine Beförderung außerhalb der Landesgrenzen durchführt, morgen für einen Einsatz im Landesinneren bestimmt sein kann.

22 – Diese Nummern hat die Richtlinie 91/680 nicht geändert, so dass sie ihre ursprüngliche Fassung behalten haben.

23 – Der Grund, weswegen sie als von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden, ist der gleiche, der die Befreiung der Ausfuhren und der diesen vergleichbaren Umsätze rechtfertigt (vgl. Randnr. 20 des bereits zitierten Urteils Lange), aber dieser Umstand erlaubt es nicht, die drei Kategorien zu vermengen.

24 – Die dänische Regierung legt in ihren schriftlichen Erklärungen dar, dass die Erbringer von Dienstleistungen bei den genannten Start- und Landegebühen, der Lieferung von Lebensmitteln für den Bordservice und der Gepäckabfertigung die Mehrwertsteuer nur dann in Rechnung stellen, wenn sich das Flugzeug auf einem Inlandsflug befindet.

25 – Was die Brennstoffe anbelangt, so wird die Mehrwertsteuer nach dem dänischen Steuersystem immer in Rechnung gestellt, aber die Gesellschaft gibt eine monatliche Erklärung zum Verbrauch ab, wobei sie die Brennstoffe nach Inlandsflügen und internationalen Flügen aufteilt. So ist es ihr möglich, den auf die letztgenannten entfallenden Steueranteil erstattet zu bekommen.

26 – Im Urteil vom 27. Oktober 1992 in der Rechtssache C-74/91 (Kommission/Deutschland, Slg. 1992, I-5437) hat der Gerichtshof bekräftigt, dass technische Schwierigkeiten bei der Aufteilung von Beförderungsleistungen auf dem Luftweg in die inner- und außergemeinschaftlichen Teile es nicht rechtfertigen, die Richtlinie nicht anzuwenden (Randnr. 12). Diesen Gedanken hat der Gerichtshof in Bezug auf Schiffsrundfahrten im Urteil vom 23. Mai 1996 in der Rechtssache C-331/94 (Kommission/Griechenland, Slg. 1996, I-2675, Randnr. 12) bestätigt. Diese Probleme sind gerade das Hauptargument der Klägerin, was sie auf meine Fragen hin in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat. Demgegenüber erscheinen die genannten Hindernisse nicht als so unüberwindlich, wie behauptet wird, denn nach den Worten des Bevollmächtigten der dänischen Regierung funktionierte das in Dänemark bestehende System in Bezug auf die Klägerin mehr als 30 Jahre.

27 – In den Urteilen vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 20) und vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 30) hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden.

28 – Es ist daran zu erinnern, dass das Ziel der Sechsten Richtlinie nach ihrem Artikel 2 Nummer 1 darin besteht, „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher *im Inland* gegen Entgelt ausführt“ (Hervorhebung von mir), zu besteuern.

29 – Bei zahlreichen Gelegenheiten und auf unterschiedlichen Gebieten hat der Gerichtshof auf das Konzept des „Begriffs des Gemeinschaftsrechts“ zurückgegriffen, um aufzuzeigen, dass ein bestimmter Terminus, der in einer von den Organen der Union stammenden Norm enthalten ist, nicht nach den Besonderheiten der nationalen Rechtsordnungen auszulegen ist, sondern unter Berücksichtigung der besonderen Erfordernisse der Gemeinschaftsrechtsordnung. Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer kann ich beispielsweise den Begriff der „Vermietung von Grundstücken“ nennen (vgl. Urteil vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-275/01, Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965, Randnr. 22, und die dort zitierten Urteile), mit dem ich mich demnächst in der Rechtssache C-284/03, Temco Europa, beschäftigen werde.

30 – Artikel 34 Nummer 7 des Momslov befreit nur die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen für Ausstattung und Versorgung der Maschinen, die für internationale Flüge eingesetzt werden.

31 – *Mémorial A* 1979, S. 451ff.

32 – *Moniteur belge* vom 17. Juli 1969.

33 – Gesetz vom 9. Juni 1999 (BGBl. I 1999, S. 1270).

34 – Gesetz 37/1992 vom 28. Dezember (*Boletín Oficial del Estado* – im Folgenden BOE – vom 29. Dezember 1992, S. 44247). Artikel 22 Absatz 4 gewährt Steuerbefreiung für „Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vollvercharterungen oder Vermietungen folgender Flugzeuge: 1. derjenigen, die ausschließlich von Gesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im internationalen Luftverkehr in Ausübung gewerblicher Tätigkeiten der entgeltlichen Waren- oder Fluggastbeförderung tätig sind“. Im Folgenden äußern sich die Absätze 6 und 7 in dieselbe Richtung im Zusammenhang mit der Versorgung und anderen Dienstleistungen für die Flugzeuge, auf die sich die Steuerbefreiungen aus dem erwähnten Absatz 4 beziehen. Die frühere gesetzliche Regelung dieser Steuer (Gesetz 30/1985 vom 2. August) war klarer und nahm in Artikel 10 Absatz 4 Bezug auf „Luftfahrzeuge, die in der internationalen Luftfahrt eingesetzt werden“.

35 – Diese Verordnung wurde am Tag nach dem Gesetz durch das Real decreto 1624/1992 (BOE vom 31. Dezember 1992) angenommen.

36 – Artikel 10 Absatz 3 lautet: „1. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auf Hin- und Rückbeförderungen mit Zwischenstopp in Hoheitsgebieten außerhalb des räumlichen Anwendungsbereichs der Steuer. 2. Die Steuerbefreiung erstreckt sich nicht auf die Beförderungen von Reisenden und deren Gepäck, die nach Beginn der Reise auf dem Gebiet der Halbinsel oder dem der Balearen diese auch in den gleichen Gebieten beenden, auch wenn das Schiff oder Flugzeug seine Route mit Ziel auf Häfen oder Flughäfen außerhalb des genannten Gebiets fortsetzt.“

37 – Serrano Sobrado, J. A., *El IVA en el comercio exterior*, Edición del Banco Exterior de España, Madrid 1997, ist der Auffassung, dass die Befreiung diejenigen Luftfahrzeuge betrifft, die tatsächlich eine internationale Reise vollenden (S. 38). Die gleiche Meinung vertritt Castellano Montero, L. *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, Edición de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid 1997, S. 43. Es ist jedoch einzuräumen, dass die Auffassung der spanischen Verwaltung durchaus unterschiedlich ausfällt, da die Dirección General de Tributos mit nicht verbindlichem Beschluss vom 27. April 1993 (496/93) bekräftigt hat, dass „die Lieferungen von Versorgungswaren von der Steuer befreit sind, unabhängig davon, ob die genannten Waren auf internationalen Flügen oder auf Inlandsflügen der betreffenden Luftfahrzeuge genutzt oder verbraucht werden“. Indessen hat sie bei der Auslegung von Artikel 16 Absatz 6 des Reglamento de la Ley von 1985 (angenommen mit dem Real Decreto 2028/1985 vom 30. Oktober – BOE vom 31. Oktober 1985) die Meinung vertreten, dass „die Lieferungen von Waren zur Versorgung von Luftfahrzeugen, die in der internationalen Luftfahrt oder in dieser gleichgestellten Bereichen eingesetzt werden, von der Steuer befreit sind“ (Beschluss vom 23. Dezember 1986, veröffentlicht im BOE vom 26. Januar 1987).