

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

29. Juni 2023(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Sonderregelung für Reisebüros – Anwendungsbereich – Konsolidierer von Beherbergungsdienstleistungen, der diese Leistungen im eigenen Namen kauft und ohne zusätzliche Leistungen an andere Gewerbetreibende verkauft“

In der Rechtssache C-108/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 26. August 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Februar 2022, in dem Verfahren

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

gegen

C. sp. z o.o. (in Liquidation)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Safjan sowie der Richter N. Jääskinen und M. Gavalec (Berichterstatter),

Generalanwalt: A. Rantos,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch O. Serdula, M. Smolek und J. Vlášil als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch ? Habiak und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 306 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde, Polen) (im Folgenden: Steuerbehörde) und der in Liquidation befindlichen C. sp. z o.o. im Hinblick auf die Frage, ob die für Reisebüros geltende Mehrwertsteuer-Sonderregelung auf den Weiterverkauf von Beherbergungsdienstleistungen durch C. im eigenen Namen an andere Steuerpflichtige ohne zusätzliche Leistungen anwendbar ist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Titel XII („Sonderregelungen“) der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst Kapitel 3 („Sonderregelungen für Reisebüros“), dessen Art. 306 bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten wenden auf Umsätze von Reisebüros die Mehrwertsteuer-Sonderregelung dieses Kapitels an, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen.

Diese Sonderregelung gilt nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage Artikel 79 Absatz 1 Buchstabe c anzuwenden ist.

(2) Für die Zwecke dieses Kapitels gelten Reiseveranstalter als Reisebüro.“

4 Art. 307 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die zur Durchführung der Reise vom Reisebüro unter den Voraussetzungen des Artikels 306 bewirkten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden.

Die einheitliche Dienstleistung wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat.“

5 Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Für die von dem Reisebüro erbrachte einheitliche Dienstleistung gilt als Steuerbemessungsgrundlage und als Preis ohne Mehrwertsteuer im Sinne des Artikels 226 Nummer 8 die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekommen.“

6 Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der [Europäischen] Gemeinschaft bewirkt, wird die Dienstleistung des Reisebüros einer gemäß Artikel 153 von der Steuer befreiten Vermittlungstätigkeit gleichgestellt.

Werden die in Absatz 1 genannten Umsätze sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gemeinschaft bewirkt, ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros als steuerfrei anzusehen, der auf die Umsätze außerhalb der Gemeinschaft entfällt.“

7 Art. 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mehrwertsteuerbeträge, die dem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für die in Artikel 307 genannten Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugutekommen, sind in keinem Mitgliedstaat abziehbar oder erstattungsfähig.“

Polnisches Recht

8 Art. 119 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„(1) Die Steuerbemessungsgrundlage bei der Erbringung von Reisedienstleistungen ist der Betrag der Marge, vermindert um den Betrag der geschuldeten Steuer, vorbehaltlich Abs. 5.

(2) Unter der ‚Marge‘ nach Abs. 1 ist die Differenz zwischen dem von dem Dienstleistungsempfänger zu zahlenden Betrag und dem von dem Steuerpflichtigen gegenüber anderen Steuerpflichtigen zu entrichtenden Kaufpreis für Gegenstände und Dienstleistungen, die dem Reisenden unmittelbar zugutekommen, zu verstehen; unter ‚unmittelbar dem Reisenden zugutekommenden Dienstleistungen‘ sind die Dienstleistungen zu verstehen, die einen Teil der Leistung darstellen, d. h. insbesondere die Beförderung, die Beherbergung, die Mahlzeiten, die Versicherung.

(3) Die Bestimmungen von Abs. 1 finden unabhängig davon Anwendung, wer der Empfänger der Reiseleistungen ist, wenn der Steuerpflichtige:

1) (aufgehoben)

2) gegenüber dem Dienstleistungsempfänger in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelt;

3) bei anderen Steuerpflichtigen für die Zwecke der Leistung Gegenstände und Dienstleistungen kauft, die dem Reisenden unmittelbar zugutekommen;

4) (aufgehoben)

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

9 C., eine Gesellschaft polnischen Rechts, die mehrwertsteuerpflichtig ist, übt als „Konsolidierer von Hoteldienstleistungen“ eine wirtschaftliche Tätigkeit aus. Im Rahmen dieser Tätigkeit bietet sie ihren Kunden, d. h. eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübenden Personen, die Möglichkeit an, Beherbergungsdienstleistungen in Hotels und anderen Einrichtungen mit ähnlicher Funktion, die in Polen und im Ausland gelegen sind, zu reservieren.

10 Da C. über keine eigenen Beherbergungseinrichtungen verfügt, kauft sie in eigenem Namen und für eigene Rechnung diese Beherbergungsdienstleistungen bei anderen der Mehrwertsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen und verkauft sie anschließend an ihre Kunden.

11 Entsprechend den Bedürfnissen und Erwartungen der Kunden liefert sie auch Beratung bei der Auswahl der Beherbergung und Unterstützung für die Organisation der Reise. Das vorlegende Gericht weist jedoch darauf hin, dass C. meist nur eine Beherbergungsdienstleistung erbringt. Der Preis, zu dem sie diese Beherbergungsdienstleistung weiterverkauft, umfasst den Kaufpreis dieser Leistung und die Marge der Gesellschaft in Form eines Reservierungspreises, der zur Deckung der Geschäftskosten bestimmt ist.

12 In einer am 27. April 2017 erteilten Steuerauskunft stellte die Steuerbehörde fest, dass der von C. erbrachte Weiterverkauf von Beherbergungsdienstleistungen, anders, als C. geltend gemacht habe, nicht unter den Begriff der Reisedienstleistungen falle, die im Wesentlichen von Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes erfasst würden. Die Steuerbehörde war nämlich vor allem der Ansicht, dass eine Dienstleistung, damit sie als Reisedienstleistung angesehen werden könne, als komplexe Dienstleistung, die eine Gesamtheit von externen und internen Dienstleistungen umfasse, aus mehr als einer Leistung bestehen müsse. Die von C. erbrachten Dienstleistungen, die nur die Beherbergung umfassten, könnten keine Reisedienstleistung darstellen, da es sich nicht um eine derartige komplexe Dienstleistung handele.

13 C. focht diese Entscheidung vor dem Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Wrocław, Polen) an, der in einem Urteil vom 16. November 2017 die Klage für begründet erklärte und befand, dass die von C. erbrachten Dienstleistungen als „Reisedienstleistungen“ nach der in Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Sonderregelung besteuert werden müssten. Dieses Gericht stützte seine Erwägungen auf eine Auslegung dieser Bestimmung nach Wortlaut und Zusammenhang sowie darauf, dass diese Bestimmung Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetze und folglich die diesbezügliche Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union anzuwenden sei.

14 Die Steuerbehörde legte Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) ein, welches das vorlegende Gericht ist. Die Steuerbehörde rügte, dass das erstinstanzliche Gericht gegen Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes verstoßen habe, soweit es davon ausgegangen sei, dass die betreffende Dienstleistung nicht dem Erfordernis der Komplexität genügen müsse, um als Reisedienstleistung eingestuft zu werden. Die Steuerbehörde vertrat die Auffassung, dass eine Beherbergungsdienstleistung, die allein angeboten werde, keine Reisedienstleistung darstelle und ihr mithin nicht die Sonderregelung für Reisebüros, die eine Margenbesteuerung vorsehe, zugutekommen könne.

15 Das mit diesem Rechtsmittel befasste vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass für die Feststellung, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung unter die Sonderregelung nach Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes falle, insbesondere Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu prüfen sei. Insoweit beruft sich das vorlegende Gericht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, aus der im Wesentlichen hervorgehe, dass die in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltene Sonderregelung auch für

Beherbergungsdienstleistungen gelte, die ohne zusätzliche Leistungen verkauft würden. Mithin könnten solche Dienstleistungen unter diese Sonderregelung fallen, auch wenn sie keine Komplexität aufwiesen.

16 Das vorlegende Gericht stellt klar, dass diese Auslegung mit dem Grundsatz der Neutralität nach der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sei. Wenn der ohne zusätzliche Leistungen erbrachte Weiterverkauf von Beherbergungsdienstleistungen – im Gegensatz zu dem mit Zusatzleistungen verbundenen Weiterverkauf solcher Dienstleistungen – nach den allgemeinen Regeln besteuert werde, würde der Grundsatz der Neutralität verletzt.

17 Das vorlegende Gericht meint jedoch, dass die Auslegung der betreffenden Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie durch den Gerichtshof die Zweifel beseitigen könnte, die in der Rechtssache, mit der es befasst sei, bestünden.

18 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er auf einen Steuerpflichtigen anwendbar ist, der als Konsolidierer von Hoteldienstleistungen Beherbergungsdienstleistungen kauft und an andere Wirtschaftsteilnehmer weiterverkauft, wenn diese Umsätze nicht mit anderen Zusatzleistungen verbunden sind?

Zur Vorlagefrage

19 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Leistung eines Steuerpflichtigen, die darin besteht, Beherbergungsdienstleistungen bei anderen Steuerpflichtigen zu kaufen und sie an andere Wirtschaftsteilnehmer weiterzuverkaufen, auch dann unter die für Reisebüros geltende Sonderregelung der Mehrwertsteuer fällt, wenn diese Dienstleistungen nicht mit zusätzlichen Dienstleistungen verbunden sind.

20 Zunächst ist festzustellen, dass die mit den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführte Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros für deren Tätigkeit eigene Regeln enthält, die vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem abweichen. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass diese Sonderregelung als Ausnahme vom gemeinsamen System der Mehrwertsteuerrichtlinie nur angewandt werden darf, soweit dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (Urteil vom 19. Dezember 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, Rn. 24 und 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Mit der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros soll vor allem den Schwierigkeiten abgeholfen werden, die sich für die Wirtschaftsteilnehmer ergäben, wenn auf die Umsätze, die die Erbringung von bei Dritten bezogenen Leistungen voraussetzen, die allgemeinen Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar wären. Denn die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Steuerbemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug würde aufgrund der Vielzahl und aufgrund der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesen Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern würden (Urteile vom 12. November 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, Rn. 14, und vom 25. Oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, Rn. 19).

22 Nach Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie wenden die Mitgliedstaaten diese Regelung auf Umsätze von Reisebüros an, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und

Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen.

23 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen, dass C. als Konsolidierer von Hoteldienstleistungen Beherbergungsdienstleistungen im eigenen Namen bei anderen Steuerpflichtigen kauft, um sie sodann an ihre Kunden weiterzuverkaufen, bei denen es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Personen handelt. Daraus folgt, dass eine Gesellschaft wie C. die in Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen materiellen Voraussetzungen erfüllt, um grundsätzlich die steuerliche Sonderregelung dieses Artikels in Anspruch nehmen zu können.

24 Zudem ist festzustellen, dass C. im Rahmen ihrer Tätigkeiten Umsätze tätigt, die mit denen eines Reisebüros oder eines Reiseveranstalters identisch oder diesen zumindest vergleichbar sind. So weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass diese Gesellschaft entsprechend den Bedürfnissen und Erwartungen ihrer Kunden gelegentlich auch Beratung bei der Auswahl der Beherbergung und Unterstützung für die Organisation der Reisen liefert.

25 Es ist jedoch zu prüfen, ob die Erbringung von Beherbergungsdienstleistungen unter die Sonderregelung für Reisebüros fällt, wenn sie nicht mit zusätzlichen Leistungen verbunden ist.

26 Hierzu ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass, wenn vom Anwendungsbereich von Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie Leistungen eines Reisebüros allein deswegen ausgeschlossen würden, weil sie nur die Bereitstellung einer Unterkunft umfassen, dies zu einer komplexen steuerlichen Regelung führen würde, in der die anwendbaren Mehrwertsteuervorschriften davon abhängen, welche Bestandteile die dem Reisenden angebotenen Leistungen umfassten. Eine solche Steuerregelung widerspräche den Zielen dieser Richtlinie (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, Alpenchalets Resorts, C?552/17, EU:C:2018:1032, Rn. 25 bis 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Daraus folgt, dass die Bereitstellung einer Ferienunterkunft durch ein Reisebüro unter diese Sonderregelung fällt, selbst wenn diese Leistung nur die Unterbringung umfasst. Da die bloße Bereitstellung von Ferienunterkünften durch das Reisebüro genügt, damit die in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Sonderregelung Anwendung findet, kann der Stellenwert etwaiger anderer Lieferungen von Gegenständen oder anderer Dienstleistungen, die zu dieser Bereitstellung von Unterkünften hinzutreten, keine Auswirkung auf die rechtliche Qualifikation des in Rede stehenden Sachverhalts haben, die dahin geht, dass er unter die Sonderregelung für Reisebüros fällt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, Alpenchalets Resorts, C?552/17, EU:C:2018:1032, Rn. 29 und 33).

28 Daher hat der Gerichtshof entschieden, dass die Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die bloße Überlassung einer von anderen Steuerpflichtigen angemieteten Ferienwohnung durch ein Reisebüro oder eine solche Überlassung einer Ferienwohnung verbunden mit zusätzlichen Leistungen unabhängig von dem Stellenwert dieser zusätzlichen Leistungen jeweils eine einheitliche Leistung darstellt, die der Sonderregelung für Reisebüros unterliegt (Urteil vom 19. Dezember 2018, Alpenchalets Resorts, C?552/17, EU:C:2018:1032, Rn. 35).

29 Im vorliegenden Fall verkauft C. ausweislich des Vorabentscheidungsersuchens Beherbergungsdienstleistungen in Hotels und anderen Einrichtungen mit ähnlicher Funktion, und zwar sowohl in Polen als auch im Ausland. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Ferienwohnungen durch ein Reisebüro, wie sie aus den Rn. 26 bis 28 des vorliegenden Urteils hervorgeht, findet auch auf den Fall des Verkaufs von Beherbergungsdienstleistungen in Hotels oder anderen Einrichtungen Anwendung. Insoweit ist insbesondere klarzustellen, dass die geografische Vielfalt der Hotels und Einrichtungen, die

Gegenstand dieser Dienstleistungen sind, als solche praktische Schwierigkeiten verursachen könnte, denen diese steuerliche Sonderregelung gemäß der in Rn. 21 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung abhelfen soll.

30 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Leistung eines Steuerpflichtigen, die darin besteht, Beherbergungsdienstleistungen bei anderen Steuerpflichtigen zu kaufen und sie an andere Wirtschaftsteilnehmer weiterzuverkaufen, auch dann unter die für Reisebüros geltende Sonderregelung der Mehrwertsteuer fällt, wenn diese Dienstleistungen nicht mit zusätzlichen Leistungen verbunden sind.

Kosten

31 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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. 306 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

die Leistung eines Steuerpflichtigen, die darin besteht, Beherbergungsdienstleistungen bei anderen Steuerpflichtigen zu kaufen und sie an andere Wirtschaftsteilnehmer weiterzuverkaufen, auch dann unter die für Reisebüros geltende Sonderregelung der Mehrwertsteuer fällt, wenn diese Dienstleistungen nicht mit zusätzlichen Leistungen verbunden sind.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.