

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

13. März 2014(*)

„Mehrwertsteuer – Sonderregelung für Reisebüros – Umsätze außerhalb der Europäischen Union – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 28 Abs. 3 – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 370 – ‚Stillhalte‘-Klauseln – Änderung der nationalen Rechtsvorschrift während der Umsetzungsfrist“

In der Rechtssache C-599/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien) mit Entscheidung vom 24. Oktober 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Dezember 2012, in dem Verfahren

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

gegen

FOD Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. G. Fernlund (Berichterstatte(r)) sowie der Richterin C. Toader und des Richters E. Jaraši?nas,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Jetair NV und BTW-eenheid BTWE Travel4you, vertreten durch H. Vandebergh, advocaat,
- der belgischen Regierung, vertreten durch M. Jacobs und J. C. Halleux als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels sowie durch C. Soulay und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,
- des Rates der Europäischen Union, vertreten durch A. M. Colaert und E. Chatziioakeimidou als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der „Stillhalte“-Klausel in Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) und in Art. 370 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), die Auslegung der Art. 153 und 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Art. 43 EG und 56 EG sowie die Gültigkeit von Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen von zwei Rechtsstreitigkeiten, in denen sich zum einen die Jetair NV (im Folgenden: Jetair) und zum anderen die BTW-eenheid BTWE Travel4you (im Folgenden: Travel4you), eine aus mehreren Unternehmen gebildete Gruppe, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt wird, gegen den FOD Financiën (Bundesbehörde für Finanzen) wenden wegen der Ablehnung ihres jeweiligen Antrags auf Erstattung der Mehrwertsteuer betreffend Reisen außerhalb der Europäischen Union.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Sechste Richtlinie

3 Art. 1 der Sechsten Richtlinie sah vor:

„Die Mitgliedstaaten passen ihre gegenwärtige Mehrwertsteuerregelung den Bestimmungen der folgenden Artikel an.

Sie erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, damit die Anpassungsvorschriften so bald wie möglich, spätestens am 1. Januar 1978, in Kraft treten.“

4 Art. 26 Abs. 1 und 3 der Sechsten Richtlinie lautete:

„(1) Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften dieses Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Die Vorschriften dieses Artikels gelten nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c) anzuwenden ist. ...

...

(3) Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so wird die Dienstleistung des Reisebüros einer nach Artikel 15 Nummer 14 befreiten Vermittlungstätigkeit gleichgestellt. ...“

5 Art. 28 Abs. 3 Buchst. a und Abs. 4 in Abschnitt XVI („Übergangsbestimmungen“) der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(3) Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

a) die in Anhang E aufgeführten nach Artikel ... 15 befreiten Umsätze weiterhin besteuern;

...

(4) Die Übergangszeit wird zunächst auf fünf Jahre, beginnend mit dem 1. Januar 1978, festgelegt. ...“

6 Die in Anhang E der Sechsten Richtlinie aufgeführten unter Art. 15 Nr. 14 fallenden Umsätze umfassten „in Artikel 26 bezeichnete Dienstleistungen der Reisebüros sowie diejenigen der Reisebüros, die im Namen und für Rechnung des Reisenden tätig werden, für Reisen außerhalb der Gemeinschaft“.

Mehrwertsteuerrichtlinie

7 Art. 153 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, von der Steuer, wenn sie in den Kapiteln 6, 7 und 8 genannte Umsätze oder Umsätze außerhalb der Gemeinschaft betreffen.

...“

8 Art. 306 Abs. 1 in Titel XII Kapitel 3 („Sonderregelung für Reisebüros“) der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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.“

9 Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

...“

10 Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil A genannten Umsätze besteuert haben, dürfen diese weiterhin besteuern.“

11 Anhang X der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht in Teil A („Umsätze, die die Mitgliedstaaten weiterhin besteuern dürfen“) Nr. 4 vor:

„Dienstleistungen der Reisebüros im Sinne des Artikels 306 sowie der Reisebüros, die im Namen und für Rechnung des Reisenden für Reisen außerhalb der Gemeinschaft tätig werden.“

12 Nach der Vorlageentscheidung und den dem Gerichtshof vorgelegten Akten gehören die maßgeblichen belgischen Rechtsvorschriften zum Code de la taxe sur la valeur ajoutée, eingeführt durch Gesetz vom 3. Juli 1969 (*Moniteur belge* vom 17. Juli 1969, S. 7046), in seiner zur Zeit der Ereignisse des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetzbuch).

13 Es ist unstreitig, dass vor dem 1. Dezember 1977 von Reisebüros in Bezug auf Reisen außerhalb der Europäischen Union erbrachte Dienstleistungen von der Steuer befreit waren.

14 Das Mehrwertsteuergesetzbuch wurde durch ein Gesetz vom 29. November 1977, das am 1. Dezember 1977 in Kraft trat, dahin geändert, dass diese Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterworfen wurden.

15 Ferner ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten, dass das Mehrwertsteuergesetzbuch durch eine Königliche Verordnung vom 28. Dezember 1999 mit Wirkung vom 1. Januar 2000 erneut geändert wurde. Danach wurden die in Bezug auf Reisen außerhalb der Union erbrachten Dienstleistungen von Reisebüros nicht mehr mit den Tätigkeiten von Vermittlern gleichgestellt. Gleichwohl wurden diese Umsätze weiterhin der Mehrwertsteuer unterworfen.

Sachverhalt der Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

16 Jetair ist eine Gesellschaft belgischen Rechts, die aufgrund ihrer Tätigkeit als Reisebüro mehrwertsteuerpflichtig ist. Am 1. Februar 2009 schloss sie sich der Travel4you-Gruppe an, die außerdem sechs weitere als Reisebüro tätige Unternehmen umfasst.

17 Jetair und Travel4you veranstalten touristische Reisen, für die sie Dienstleistungen Dritter, u. a. von Hotels und Fluggesellschaften, in Anspruch nehmen.

18 Da nach ihrer Ansicht Reisen außerhalb der Union nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, beantragten sie jeweils Erstattung der von ihnen für solche Reisen erhobenen Mehrwertsteuer.

19 Der erste Antrag betraf Mehrwertsteuerbeträge für Reisen im Zeitraum 2001 bis 2006, die in einer Mehrwertsteuererklärung vom September 2007 aufgeführt waren. Das Amt für Mehrwertsteuerkontrolle von Oostende war mit den geltend gemachten Beträgen nicht einverstanden, behielt etwa 55,7 Mio. Euro ein und erstellte ein Protokoll über Steuervergehen.

20 Der zweite Antrag betraf Mehrwertsteuerbeträge für Reisen im Zeitraum 2007 bis Januar 2010, die in einer Mehrwertsteuererklärung vom März 2010 aufgeführt waren. Das Amt für Mehrwertsteuerkontrolle von Oostende war mit den geltend gemachten Beträgen nicht einverstanden, behielt etwa 37,6 Mio. Euro ein und erstellte ein Protokoll über Steuervergehen.

21 Jetair und die Mitglieder von Travel4you erhoben am 21. Dezember 2010 bzw. am 24. Oktober 2011 Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Gericht erster Instanz Brügge), die die beiden Rechtssachen miteinander verband.

22 Die Klägerinnen machten vor dem vorlegenden Gericht geltend, der belgische Gesetzgeber sei nach der Übergangsvorschrift des Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie nicht dazu befugt gewesen, zu einem Zeitpunkt unmittelbar vor dem Inkrafttreten der Richtlinie seine Rechtsvorschriften in einem dieser Richtlinie zuwiderlaufenden Sinne zu ändern. Gemäß Art. 26 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie (Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie) sei die Dienstleistung des

Reisebüros von der Steuer zu befreien, wenn die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nehme, von diesen außerhalb der Union bewirkt würden.

23 Angesichts der gegenteiligen Ansicht des FOD Financiën, der belgische Gesetzgeber sei nach Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie befugt gewesen, solche Umsätze zu besteuern, hat das vorlegende Gericht Zweifel, wie in den Ausgangsverfahren zu entscheiden sei.

24 Unter diesen Umständen hat die Rechtbank van eerste aanleg te Brugge das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Darf Belgien seine Rechtsvorschriften dahin ändern, dass es eine von der Steuer befreite Dienstleistung – hier Reisen außerhalb der EU – zu einem Zeitpunkt (1. Dezember 1977) unmittelbar vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie (1. Januar 1978) besteuert und damit die Stillhalteklausele des Art. 28 Abs. 3 dieser Richtlinie (Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie) umgeht, der vorsieht, dass diese Reisen nur dann weiterhin besteuert werden dürfen, wenn sie vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bereits besteuert wurden?
2. Musste Belgien seit dem 13. Juni 1977 (Zeitpunkt der Veröffentlichung der Sechsten Richtlinie) die Besteuerung von Reisen außerhalb der EU unterlassen?
3. Verstößt Belgien gegen Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn es Reisebüros hinsichtlich ihrer Dienstleistungen außerhalb der Union nicht Vermittlern gleichstellt und diese Dienstleistungen dennoch weiterhin besteuert?
4. Verstoßen die Art. 309, 153, 370 und Anhang X der Mehrwertsteuerrichtlinie dadurch gegen die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, den Gleichbehandlungsgrundsatz und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sowie die Vorschriften über den freien Personen-, Waren- und Dienstleistungsverkehr, u. a. die Art. 43 EG und 56 EG, dass sie den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht hinsichtlich der Besteuerung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Reisen außerhalb der Union einräumen?
5. Verstößt es gegen die Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, insbesondere gegen die Grundsätze der Gleichbehandlung, der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der belgische Staat durch Königliche Verordnung vom 28. November 1999 in Bezug auf Reisen außerhalb der EU eine Steuerpflicht lediglich für Reisebüros, nicht aber für Vermittler vorschrieb?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

25 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinien gemäß Art. 191 Abs. 2 EWG-Vertrag in der beim Erlass der Sechsten Richtlinie geltenden Fassung denjenigen, für die sie bestimmt sind, bekannt gegeben werden und durch diese Bekanntgabe wirksam werden. Somit war nicht das Datum der Veröffentlichung, sondern das der Bekanntgabe der Sechsten Richtlinie an den betreffenden Mitgliedstaat der Zeitpunkt, zu dem die Frist für deren Umsetzung begann.

26 Ferner ist hervorzuheben, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Gesetzesänderung am 1. Dezember 1977 und damit zwischen dem Tag der Bekanntgabe der Sechsten Richtlinie an das Königreich Belgien, dem 23. Mai 1977, und dem Ende der Frist für deren Umsetzung in diesem Mitgliedstaat, dem 1. Januar 1978, erlassen wurde. Folglich erfolgte diese Änderung während der Frist für die Umsetzung der Sechsten Richtlinie in dem betroffenen Mitgliedstaat.

27 Somit möchte das vorlegende Gericht mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, wissen, ob Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie und Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie einen Mitgliedstaat daran hindern, vor dem 1. Januar 1978 während der Frist für die Umsetzung der Sechsten Richtlinie eine Bestimmung einzuführen, die seine bestehenden Rechtsvorschriften dahin ändert, dass Umsätze von Reisebüros in Bezug auf Reisen außerhalb der Union der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

28 Es ist unstreitig, dass Dienstleistungen von Reisebüros in Bezug auf Reisen außerhalb der Union nach der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung bis zum 1. Dezember 1977 von der Steuer befreit waren und danach besteuert wurden, obwohl die Sonderregelung für Reisebüros der Sechsten Richtlinie in deren Art. 26 Abs. 3 vorsieht, dass diese Leistungen von der Steuer befreit sind.

29 Durch Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie wurde jedoch eine „Stillhalte“-Klausel eingeführt, nach der die Mitgliedstaaten während der in Abs. 4 dieses Artikels genannten Übergangszeit die in Anhang E der Sechsten Richtlinie aufgeführten nach Art. 15 befreiten Umsätze weiterhin besteuern können.

30 Diese Übergangszeit, die zunächst auf fünf Jahre ab dem 1. Januar 1978 befristet war, dauerte aufgrund der Untätigkeit des Rates der Union über diesen Zeitraum hinaus an.

31 Aus dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 3 und 4 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Art. 15 und Anhang E ergibt sich, dass der Unionsgesetzgeber den Mitgliedstaaten, nach deren Rechtsvorschriften vor dem 1. Januar 1978 die in Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie genannten Leistungen besteuert wurden, die Möglichkeit einräumte, Ausnahmen von der Verpflichtung zur Befreiung dieser Leistungen vorzusehen.

32 Diese Auslegung wird durch Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt, der den Wortlaut des Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie im Wesentlichen übernimmt, indem er vorsieht, dass Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil A der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Umsätze besteuert haben, diese weiterhin besteuern dürfen. In Nr. 4 dieses Anhangs X Teil A sind Dienstleistungen der Reisebüros, die im Namen und für Rechnung des Reisenden für Reisen außerhalb der Union tätig werden, aufgeführt.

33 Die Klägerinnen sind der Auffassung, die Mitgliedstaaten hätten die in Rede stehenden Umsätze weiterhin besteuern dürfen, soweit diese nach ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften bereits vor dem 1. Januar 1978 mehrwertsteuerpflichtig gewesen seien. Jedoch habe es diese Möglichkeit, wie sich aus dem Urteil vom 18. Dezember 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Slg. 1997, I-7411, Rn. 45), ergebe, den genannten Mitgliedstaaten nicht erlaubt, ihre Rechtsvorschriften während der Frist für die Umsetzung der Sechsten Richtlinie durch die Einführung einer Besteuerung dieser Umsätze zu ändern.

34 Dagegen verstößt nach Ansicht der Kommission die fragliche Gesetzesänderung nicht gegen die Sechste Richtlinie angesichts ihrer ausdrücklichen Vorschriften, ausgelegt im Licht des Urteils *Inter-Environnement Wallonie*. Die Ausnahmeregelung für Reisebüros sei vom

Unionsgesetzgeber gerade deshalb eingefügt worden, um einem Anliegen des Königreichs Belgien Rechnung zu tragen.

35 Nach ständiger Rechtsprechung dürfen die Mitgliedstaaten, an die die Richtlinie gerichtet ist, während der Frist für deren Umsetzung keine Vorschriften erlassen, die geeignet sind, die Erreichung des in der Richtlinie vorgeschriebenen Ziels ernstlich zu gefährden (vgl. u. a. Urteile *Inter-Environnement Wallonie*, Rn. 45, sowie vom 4. Juli 2006, *Adeneler u. a.*, C?212/04, Slg. 2006, I?6057, Rn. 121).

36 Hinsichtlich der Sechsten Richtlinie ist folglich zu prüfen, ob eine während der Frist für ihre Umsetzung erlassene Maßnahme eines Mitgliedstaats, durch die die nationalen Rechtsvorschriften dahin geändert werden, dass die in Rede stehenden Umsätze besteuert werden, geeignet war, die Erreichung des in dieser Richtlinie vorgeschriebenen Ziels ernstlich zu gefährden.

37 Insoweit durften, wie in Rn. 31 des vorliegenden Urteils festgestellt, die Mitgliedstaaten, wenn sie die in Rede stehenden Umsätze am 1. Januar 1978 besteuerten, dies nach diesem Zeitpunkt weiterhin tun. Da in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich der 1. Januar 1978 als Stichtag des Beginns für eine etwaige Beibehaltung einer Steuermaßnahme festgelegt war, kann nicht angenommen werden, dass ein vor diesem Zeitpunkt während der Frist zur Umsetzung dieser Richtlinie erlassenes Gesetz, das die Besteuerung der in Rede stehenden Umsätze vorsieht, geeignet war, die Erreichung des in dieser Richtlinie vorgeschriebenen Ziels ernstlich zu gefährden.

38 Daher ist auf die ersten beiden Fragen zu antworten, dass Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie und Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran hindern, vor dem 1. Januar 1978 während der Frist für die Umsetzung der Sechsten Richtlinie eine Bestimmung einzuführen, die seine bestehenden Rechtsvorschriften dahin ändert, dass Umsätze von Reisebüros in Bezug auf Reisen außerhalb der Union der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

Zur dritten Frage

39 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat gegen Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt, wenn er Dienstleistungen von Reisebüros, die sich auf Reisen außerhalb der Union beziehen, nicht der von der Steuer befreiten Tätigkeit von Vermittlern gleichstellt und sie der Mehrwertsteuer unterwirft.

40 Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der zu dem Kapitel gehört, das in den Art. 306 bis 310 die Sonderregelung für Reisebüros enthält, deren Geltungsbereich in Art. 306 festgelegt ist, sieht vor, dass bestimmte Dienstleistungen von Reisebüros von der Steuer befreit werden, nämlich die im Rahmen von Reisen außerhalb der Union erbrachten Dienstleistungen, die einer gemäß Art. 153 von der Steuer befreiten Vermittlungstätigkeit gleichgestellt werden.

41 Wie aus Rn. 32 des vorliegenden Urteils hervorgeht, lässt jedoch Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie Ausnahmen von dieser Bestimmung zu, indem er den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gibt, die fraglichen Umsätze zu besteuern, wenn sie sie am 1. Januar 1978 besteuert hatten.

42 Folglich muss ein Mitgliedstaat, wenn er diese Voraussetzung erfüllt, die Bestimmungen des Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht anwenden.

43 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass ein Mitgliedstaat nicht gegen Art. 309 der

Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt, wenn er Dienstleistungen von Reisebüros, die sich auf Reisen außerhalb der Union beziehen, nicht der von der Steuer befreiten Tätigkeit von Vermittlern gleichstellt und sie der Mehrwertsteuer unterwirft, sofern er sie am 1. Januar 1978 der Mehrwertsteuer unterworfen hatte.

Zur vierten Frage

44 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Anhang X Teil A Nr. 4 dadurch gegen das Unionsrecht, insbesondere die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Verhältnismäßigkeit sowie die Vorschriften über die Grundfreiheiten, verstößt, dass er es den Mitgliedstaaten freistellt, Leistungen im Zusammenhang mit Reisen außerhalb der Union zu besteuern.

45 Wie sich aus der Antwort auf die dritte Frage ergibt, erlaubt es Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Anhang X Teil A Nr. 4 den Mitgliedstaaten, Dienstleistungen der Reisebüros, die sich auf Reisen außerhalb der Union beziehen, zu besteuern oder nicht zu besteuern, sofern sie diese Leistungen am 1. Januar 1978 besteuert hatten.

46 Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie führt zwar, indem er den Mitgliedstaaten diese Möglichkeit einräumt, zu einer unterschiedlichen Regelung für die Mitgliedstaaten, die davon Gebrauch machen und die in Rede stehenden Leistungen besteuern, und die Mitgliedstaaten, die die Regelung des Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie anwenden und diese Leistungen von der Steuer befreien.

47 Doch stellt diese Möglichkeit eine Ausnahme dar, die nur dann besteht, wenn die in diesem Artikel genannte Voraussetzung erfüllt ist.

48 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kommt in der Beibehaltung dieser Ausnahmeregelung zum Ausdruck, dass die Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer eine schrittweise, erst zum Teil durchgeführte Harmonisierung ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Dezember 2006, Eurodental, C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Rn. 50). Die angestrebte Harmonisierung steht noch aus, soweit die Mitgliedstaaten nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie befugt sind, bestimmte am 1. Januar 1978 bestehende nationale Rechtsvorschriften beizubehalten, die ohne diese Befugnis mit der Richtlinie unvereinbar wären (vgl. in diesem Sinne Urteil Eurodental, Rn. 51).

49 Es ist Sache des Unionsgesetzgebers, die Mehrwertsteuerbefreiungen endgültig zu regeln und so die schrittweise Harmonisierung des nationalen Rechts im Bereich der Mehrwertsteuer zu vollenden (vgl. Urteil vom 13. Juli 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Slg. 2000, I-6049, Rn. 39).

50 Solange diese endgültige Regelung durch den Unionsgesetzgeber noch aussteht und die Mitgliedstaaten ihre bestehenden Rechtsvorschriften beibehalten können, sind etwaige Unterschiede zwischen diesen hinzunehmen und verstoßen nicht gegen das Unionsrecht.

51 Daher ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Art. 370 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Anhang X Teil A Nr. 4 nicht dadurch gegen das Unionsrecht verstößt, dass er es den Mitgliedstaaten freistellt, Leistungen von Reisebüros im Zusammenhang mit Reisen außerhalb der Union weiterhin zu besteuern.

Zur fünften Frage

52 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Mitgliedstaat gegen das Unionsrecht, insbesondere den Gleichheitssatz sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, verstößt, wenn er Reisebüros im Sinne von Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie anders als Vermittler behandelt und eine Vorschrift wie die Königliche Verordnung vom 28. November 1999 erlässt, nach der Leistungen in Bezug auf Reisen außerhalb der Union lediglich besteuert werden, wenn sie von Reisebüros, nicht aber wenn sie von Vermittlern erbracht werden.

53 Nach ständiger Rechtsprechung verbietet es der Grundsatz der Gleichbehandlung, der für den Bereich der Mehrwertsteuer im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, dass vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre (vgl. u. a. Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Slg. 2008, I?2283, Rn. 49 und 51, sowie vom 7. März 2013, Efir, C?19/12, Rn. 35).

54 Hierzu ist festzustellen, dass die Reisebüros, die unter die Mehrwertsteuer-Sonderregelung fallen, in Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert sind als Reisebüros, die gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Diese Bestimmungen schließen lediglich als Vermittler auftretende Reisebüros ausdrücklich von der Mehrwertsteuer-Sonderregelung aus.

55 Aus den genannten Bestimmungen geht hervor, dass der Unionsgesetzgeber die Situationen dieser beiden Gruppen nicht als vergleichbar angesehen hat. Der Gerichtshof hat bereits darauf hingewiesen, dass die Tätigkeit der unter die Mehrwertsteuerrichtlinie fallenden Reisebüros dadurch charakterisiert ist, dass diese Wirtschaftsteilnehmer sind, die Reisen im eigenen Namen veranstalten und sich zur Erbringung von Dienstleistungen, die mit dieser Art der Tätigkeit gemeinhin verbunden sind, an dritte Steuerpflichtige wenden (vgl. Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin, C?308/96 und C?94/97, Slg. 1998, I?6229, Rn. 23).

56 Folglich hat der nationale Gesetzgeber nicht gegen das Unionsrecht und insbesondere nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung oder den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, indem er diese beiden Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern unterschiedlich behandelt.

57 Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt die Feststellung, dass nichts für eine Beeinträchtigung dieses Grundsatzes vorgetragen worden ist.

58 Daher ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass ein Mitgliedstaat nicht gegen das Unionsrecht, insbesondere den Gleichheitssatz sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, verstößt, wenn er Reisebüros im Sinne von Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie anders als Vermittler behandelt und eine Vorschrift wie die Königliche Verordnung vom 28. November 1999 erlässt, nach der Leistungen in Bezug auf Reisen außerhalb der Union lediglich besteuert werden, wenn sie von Reisebüros, nicht aber wenn sie von Vermittlern erbracht werden.

Kosten

59 Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; 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:

1. **Art. 28 Abs. 3 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 und Art. 370 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hindern einen Mitgliedstaat nicht daran, vor dem 1. Januar 1978 während der Frist für die Umsetzung der Sechsten Richtlinie 77/388 eine Bestimmung einzuführen, die seine bestehenden Rechtsvorschriften dahin ändert, dass Umsätze von Reisebüros in Bezug auf Reisen außerhalb der Europäischen Union der Mehrwertsteuer unterworfen werden.**
2. **Ein Mitgliedstaat verstößt nicht gegen Art. 309 der Richtlinie 2006/112, wenn er Dienstleistungen von Reisebüros, die sich auf Reisen außerhalb der Europäischen Union beziehen, nicht der von der Steuer befreiten Tätigkeit von Vermittlern gleichstellt und sie der Mehrwertsteuer unterwirft, sofern er sie am 1. Januar 1978 der Mehrwertsteuer unterworfen hatte.**
3. **Art. 370 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit deren Anhang X Teil A Nr. 4 verstößt nicht dadurch gegen das Unionsrecht, dass er es den Mitgliedstaaten freistellt, Leistungen von Reisebüros im Zusammenhang mit Reisen außerhalb der Europäischen Union weiterhin zu besteuern.**
4. **Ein Mitgliedstaat verstößt nicht gegen das Unionsrecht, insbesondere den Gleichheitssatz sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, wenn er Reisebüros im Sinne von Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 und Art. 306 der Richtlinie 2006/112 anders als Vermittler behandelt und eine Vorschrift wie die Königliche Verordnung vom 28. November 1999 erlässt, nach der Leistungen in Bezug auf Reisen außerhalb der Europäischen Union lediglich besteuert werden, wenn sie von Reisebüros, nicht aber wenn sie von Vermittlern erbracht werden.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.