

|

62001C0149

Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano vom 12/09/2002. - Commissioners of Customs & Excise gegen First Choice Holidays plc. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Vereinigtes Königreich. - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Artikel 26 Absatz 2 - Sonderregelung für die Besteuerung von Reisebüros und Reiseveranstaltern - Besteuerungsgrundlage - Marge - Vom Reisenden zu entrichtender Gesamtbetrag. - Rechtssache C-149/01.

Sammlung der Rechtsprechung 2003 Seite I-06289

Schlußanträge des Generalanwalts

1 Mit Beschluss vom 13. März 2001 hat der Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) (im Folgenden: Court of Appeal) dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG eine Frage betreffend Artikel 26 Absatz 2 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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie)(1) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Insbesondere möchte der Court of Appeal wissen, ob der Begriff "vom Reisenden zu zahlender Gesamtbetrag" in Artikel 26 Absatz 2 den Betrag umfasst, den ein Reisebüro, das für einen Reiseveranstalter (tour operator) als Vermittler tätig wird, diesem zusätzlich zu dem vom Käufer einer organisierten Reise gezahlten Preis zahlt.

I - Rechtlicher Rahmen

A - Vorschriften des Gemeinschaftsrechts

2 Artikel 26 der Sechsten Richtlinie sieht eine besondere Regelung zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bei bestimmten Umsätzen von Reisebüros und Reiseveranstaltern vor. Insbesondere bestimmen die Absätze 1 und 2 dieses Artikels:

"(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. Im Sinne dieses Artikels gelten als Reisebüros auch Reiseveranstalter.

(2) Die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Sie 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. Für diese Dienstleistung gilt als

Besteuerungsgrundlage und als Preis ohne Steuer im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen."

B - Nationale Vorschriften

3 Die Sonderregelung in Artikel 26 der Sechsten Richtlinie trägt in der Rechtsordnung des Vereinigten Königreichs die Bezeichnung "Tour Operators' Margin Scheme" (Regelung der Marge der Reiseveranstalter, im Folgenden: TOMS). Sie ist durch Section 53 des Value Added Tax Act (Gesetz über Mehrwertsteuer) 1994 und die Value Added Tax (Tour Operators) Order (Verordnung über die auf Reiseveranstalter anwendbare Mehrwertsteuer) 1987 geregelt. Die Anwendung der TOMS ist dann im VAT Leaflet 709/5/88 (Mehrwertsteuer-Rundschreiben Nr. 709/5/88) der Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners)(2) näher geregelt.

II - Sachverhalt, nationales Verfahren und Vorlagefragen

A - Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

4 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass die Gesellschaft First Choice Holidays Plc (im Folgenden: First Choice) Pauschalreisen veranstaltet, die in einem Katalog angeboten und über Reisebüros an die Kunden verkauft werden. Die Verträge, die die Rechtsverhältnisse zwischen First Choice und ihren Vermittlern regeln, sehen lediglich vor, dass der Vermittler verpflichtet ist, dem Veranstalter den jeweiligen Katalogpreis zu zahlen, während er gleichzeitig einen Anspruch auf Provision in Höhe eines Prozentsatzes (in der Regel 10 %) von diesem Preis erwirbt. Diese Verträge enthalten keine Regelung über die den Kunden zu berechnenden Preise, so dass es den Vermittlern freisteht, Nachlässe auf die Katalogpreise zu gewähren. Gewähren sie einen Nachlass, so geht der Unterschiedsbetrag zwischen dem Katalogpreis der Reise und dem tatsächlich vom Käufer der Reise gezahlten Preis daher im Ergebnis zu Lasten der Vermittler.

5 Wie sich ebenfalls aus dem Vorlagebeschluss ergibt, weiß First Choice weder, ob die jeweiligen Reisen zu Discountpreisen verkauft werden, noch ist ihr bekannt, in welcher Höhe Nachlässe gewährt werden. Die Kunden wiederum kennen nicht die finanziellen Absprachen zwischen First Choice und ihren Vermittlern. Dem Vorlagebeschluss ist ebenfalls zu entnehmen, dass die fraglichen Nachlässe in der überwiegenden Zahl der Fälle geringer sind als die Provision, die First Choice dem Vermittler schuldet. Gelegentlich kann der Nachlass aber der Provision entsprechen oder diese sogar übersteigen.

6 Genauer gesagt nimmt also der Vermittler beim Verkauf einer Reise den vom Käufer gezahlten Preis ein und führt ihn an First Choice ab, wobei er diesem Preis, soweit erforderlich, einen Betrag in Höhe des gewährten Nachlasses hinzufügt. Gleichzeitig reduziert der Vermittler den First Choice geschuldeten Betrag um die ihm aus dem Verkauf zustehende Provision zuzüglich Mehrwertsteuer. Von der Zahlung, die First Choice schließlich erhält, sind also die dem Vermittler geschuldete Provision und die auf diese Provision entfallende Mehrwertsteuer bereits abgezogen.

B - Nationales Verfahren und Vorlagefragen

7 Aus den Verfahrensakten geht hervor, dass First Choice für die Anwendung der TOMS seine steuerpflichtige Marge bis 1998 auf der Grundlage des Gesamtbetrages errechnete, der ihr durch die Reisebüros gezahlt wurde, und dies unabhängig davon, ob diese den Käufern der Reise Nachlässe gewährt hatten oder nicht. Gleichwohl beantragte First Choice mit Schreiben vom 29. September 1998 bei den Commissioners die Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer in Höhe von 921 456 GBP und machte geltend, dass bei der Berechnung der steuerpflichtigen Marge nur

der wirklich von den Kunden bezahlte Reisepreis hätte berücksichtigt werden dürfen, und nicht die Beträge, die den eventuell von den Reisevermittlern gewährten und von diesen zu tragenden Nachlässen entsprochen hätten. Da sie diese Auffassung nicht teilten, lehnten die Commissioners den Antrag von First Choice mit Schreiben vom 9. Oktober 1998 ab.

8 First Choice focht die Entscheidung der Commissioners vor dem VAT & Duties Tribunal in London an. Dieses Gericht gab der Klage mit Entscheidung vom 22. November 1999 statt. Das Gericht war der Auffassung, dass die Differenz zwischen dem Katalogpreis der Reisen und dem den Käufern gegenüber angewandten Preis, die zu Lasten der Reisevermittler ging und von diesen an First Choice gezahlt wurde, in die Berechnung der steuerpflichtigen Marge bei der Anwendung der TOMS nicht einbezogen werden dürfe. Gegen diese Entscheidung legten die Commissioners Berufung bei der Chancery Division des High Court of Justice ein, der die Entscheidung erster Instanz jedoch mit Urteil vom 28. Juni 2000 bestätigte. In dieser Entscheidung schloss der High Court aus, dass die von den Vermittlern an First Choice gezahlte Preisdifferenz einen "vom Reisenden zu zahlenden" Betrag im Sinne von Artikel 26 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellen könne. Abgesehen hiervon sah der High Court die Feststellung des VAT & Duties Tribunal, dass der fragliche Betrag die vom Reisebüro an First Choice geleistete Gegenleistung für die ihm gewährte Möglichkeit, die Reisen zu jedem beliebigen Preis zu verkaufen, darstelle, als eine Tatsachenfeststellung an, die im Rechtsmittelverfahren nicht mehr in Frage gestellt werden könne(3).

9 Die Commissioners fochten das Urteil des High Court vor der Civil Division des Court of Appeal an. Dieser hat das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgende Fragen ersucht:

Wenn ein Reiseveranstalter im Sinne von Artikel 26 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates

a) Kunden über Reisebüros, deren Vertretereigenschaft offen gelegt ist, Pauschalreisen verkauft;

b) es dem Reisebüro gestattet, den Verkauf von Pauschalreisen mit einem Nachlass vom Katalogpreis des Reiseveranstalters zu vereinbaren (wobei der Kunde nur den Discountpreis für die Reise zahlen muss);

c) vom Reisebüro, das den Verkauf einer Pauschalreise zum Discountpreis vereinbart, nicht nur fordert, den dem Kunden tatsächlich berechneten Preis an den Reiseveranstalter abzuführen, sondern ihm auch einen zusätzlichen Betrag in Höhe des Nachlasses zu zahlen, der dem Kunden (dem die finanziellen Vereinbarungen zwischen dem Reiseveranstalter und dem Reisebüro unbekannt sind) gewährt wird, so dass das Reisebüro dem Reiseveranstalter den vollen Katalogpreis der Reise schuldet;

d) sich verpflichtet, dem Reisebüro eine Provision auf der Grundlage des Katalogpreises der Reise zu zahlen, die in der Praxis mit den Beträgen verrechnet wird, die das Reisebüro nach der Darstellung unter Buchstabe c schuldet;

e) nicht weiß, ob ein Reisebüro den Verkauf einer bestimmten Reise zu einem Discountpreis vereinbart hat und auch die Höhe eines etwaigen Nachlasses nicht kennt;

f) bei der Steuererklärung wie bei der Abrechnung mit dem Reisebüro den vollen Katalogpreis für den Verkauf der Reise zugrunde legt:

1. Wie ist bei diesem Sachverhalt der (unter Buchstabe c genannte) Zusatzbetrag, der vom Reisebüro an den Reiseveranstalter gezahlt wird, für die Zwecke des Artikels 26 Absatz 2 einzuordnen?

2. Umfasst der "vom Reisenden zu zahlende Gesamtbetrag" nach Artikel 26 Absatz 2 den oben unter Buchstabe c genannten Zusatzbetrag?

III - Verfahren vor dem Gerichtshof

10 Im Rahmen des schriftlichen Verfahrens haben First Choice, das Vereinigte Königreich, die Bundesrepublik Deutschland und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht. Sie haben, mit Ausnahme der deutschen Regierung, außerdem in der mündlichen Verhandlung vom 14. März 2002 mündliche Erklärungen abgegeben.

IV - Rechtliche Würdigung

A - Vorüberlegungen zum Gegenstand und zur Tragweite der Vorlagefragen

11 Zunächst sind im Rahmen der Würdigung der vom Court of Appeal gestellten Vorlagefragen deren Gegenstand und deren Tragweite zu klären; dies gilt insbesondere im Hinblick auf die verfahrensrechtliche Diskussion betreffend die erste Vorlagefrage, die First Choice sogar neu zu formulieren vorschlägt.

12 Ich beginne also mit der ersten Vorlagefrage. Wenn ich ihr Vorbringen recht verstanden habe, möchte First Choice geltend machen, dass es im Rahmen der in Artikel 234 EG festgelegten Aufgabenverteilung Sache des nationalen Gerichts ist, darüber zu entscheiden, wie der Zusatzbetrag, den das Reisebüro an den Reiseveranstalter zahlt, für die Zwecke des Artikels 26 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie rechtlich einzuordnen ist. Denn nach ihrer Ansicht würde eine solche Entscheidung nicht die dem Gerichtshof zustehende Auslegung der fraglichen Gemeinschaftsvorschrift betreffen, sondern die Anwendung dieser Vorschrift auf den im Ausgangsverfahren streitigen Sachverhalt, was aber dem nationalen Gericht zustehe(4).

13 First Choice fügt hinzu, dass auf nationaler Ebene die Einordnung des maßgeblichen Sachverhalts bereits durch das VAT & Duties Tribunal erfolgt sei, während vor dem vorliegenden Gericht darüber gestritten werde, ob im Hinblick auf die innerstaatlichen prozessualen Vorschriften im Rechtsmittelverfahren diese Einordnung erneut in Frage gestellt werden könne. Vor diesem Hintergrund sei demnach davon auszugehen, dass mit der ersten Vorlagefrage in Wirklichkeit geklärt werden solle, ob das Gemeinschaftsrecht, wie dies die Commissioners vor dem Court of Appeal geltend gemacht hätten, der Anwendung der prozessualen Vorschriften des Vereinigten Königreichs entgegenstehe, weil diese ausschließen, dass die durch das VAT & Duties Tribunal vorgenommene Qualifizierung des Sachverhalts im Rechtsmittelverfahren überprüft werden könne.

14 Ich meine allerdings, dass die von First Choice vorgeschlagene Neuformulierung der ersten Vorlagefrage, gegen die sich übrigens sowohl das Vereinigte Königreich als auch die Kommission ausgesprochen haben, nicht gerechtfertigt wäre. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen der durch Artikel 234 EG geschaffenen Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof diesem bei ungenau formulierten Fragen oder bei Fragen, die nicht in seine Zuständigkeit fallen, zukommt, aus den Angaben des nationalen Gerichts, insbesondere aus der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Streitgegenstands des Ausgangsverfahrens einer Auslegung bedürfen. In einem solchen Fall formuliert der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen soweit erforderlich um(5).

15 Aber auch wenn der Sachverhalt, der dem vor dem Court of Appeal anhängigen Rechtsstreit zugrunde liegt, im Text der Vorlagefragen genau wiedergegeben ist, bedeutet dies nicht, dass der Gerichtshof deshalb unmittelbar über diesen Sachverhalt zu entscheiden hätte und damit über die ihm in Artikel 234 EG zugewiesenen Aufgaben hinausgehen müsste(6). Aus der Lektüre der

Vorlagefragen ergibt sich meiner Ansicht nach jedoch, dass die dort vom vorlegenden Gericht - übrigens allgemein - dargestellten Tatsachen nur dazu dienen, die Tragweite der rechtlichen Fragestellung zu umschreiben, zu der das Gericht um eine Entscheidung des Gerichtshofes ersucht.

16 Jedenfalls ergibt sich aus der Gerichtsakte eindeutig, dass der für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens maßgebliche rechtliche Gesichtspunkt, über den der Gerichtshof zu entscheiden hätte, keinesfalls der von First Choice angegebene, nämlich der eventuelle Widerspruch der prozessrechtlichen Vorschriften des Vereinigten Königreichs mit dem Gemeinschaftsrecht, ist. Aus den Gründen des Vorlagebeschlusses ergibt sich vielmehr ausdrücklich, dass das nationale Gericht sich die Frage stellt, wie der Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" für die Zwecke des Artikels 26 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie auszulegen ist, um seine Tragweite zutreffend festzustellen(7). Meiner Ansicht nach ist dies der Punkt, mit dem sich der Gerichtshof in diesem Verfahren befassen muss.

17 Nach meiner Auffassung zielt das Vorabentscheidungsersuchen des Court of Appeal als ein Ganzes gesehen auf die Feststellung ab, ob der Zusatzbetrag, der vom Reisebüro an den Reiseveranstalter gezahlt wird, als ein Teil des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" für die Berechnung der steuerpflichtigen Marge des Veranstalters im Sinne des Artikels 26 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie angesehen werden muss. Bei genauer Betrachtung haben die beiden Fragen denselben Gegenstand: die Frage, wie der streitige Zusatzbetrag im Sinne des Artikels 26 Absatz 2 rechtlich zu qualifizieren ist, scheint mir keine andere Bedeutung zu haben als die Frage, ob dieser Betrag vom dort genannten Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" umfasst wird. In beiden Fällen geht es im Grunde darum, zu entscheiden, ob die Zahlung des Reisebüros als Gegenleistung für die Dienstleistung angesehen werden kann, die der Reiseveranstalter dem Reisenden erbringt.

18 Ich werde die beiden Fragen im Folgenden deshalb gemeinsam behandeln.

B - Beantwortung der Vorlagefragen

19 Ich komme nunmehr zur Prüfung der materiell-rechtlichen Aspekte der Vorlagefragen und glaube, dass bei der Formulierung, die ich vorgeschlagen habe, schrittweise vorzugehen ist, wobei zunächst festgestellt werden muss, ob der Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" auch Beträge umfasst, die Dritte an ein Reisebüro oder (im vorliegenden Fall) an einen Reiseveranstalter zahlen. Bejahendenfalls ist dann zu entscheiden, ob der genannte Begriff den "Zusatzbetrag" umfasst, der vom Reisebüro unter den vom vorlegenden Gericht geschilderten Umständen gezahlt wurde.

20 Was den ersten Punkt angeht, kann die Position von First Choice wie folgt zusammengefasst werden. First Choice geht davon aus, dass die in Artikel 26 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Regelung eine Ausnahme von den in Artikel 11 der Richtlinie aufgestellten allgemeinen Regeln zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage darstellt, und nicht einen besonderen Fall der Anwendung dieser Regeln. Es wäre mithin verfehlt, die Wendung "vom Reisenden zu zahlender Gesamtbetrag" in Artikel 26 Absatz 2 mit Blick auf den in Artikel 11 verwendeten Begriff der Gegenleistung auszulegen, die nach Teil A Absatz 1 Buchstabe a dieser Vorschrift alle für eine Dienstleistung gezahlten Beträge umfasst, unabhängig davon, ob sie vom Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten gezahlt werden(8). Denn, so First Choice, im Unterschied zur allgemeinen Regelung in Artikel 11 sei im Rahmen der besonderen Regelung für Reisebüros und Reiseveranstalter in Artikel 26 Absatz 2 nur das spezifische Verhältnis zwischen Empfänger und Erbringer der Dienstleistungen, d. h. zwischen Reisendem und - im vorliegenden Fall - Reiseveranstalter von Bedeutung. Deshalb seien die eventuell von einem Dritten an den Reiseveranstalter gezahlten Beträge nur dann vom Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" umfasst, wenn der Dritte als Beauftragter oder Vertreter des Reisenden handle.

21 Das Vereinigte Königreich, die Bundesrepublik Deutschland und die Kommission sind gegenteiliger Ansicht. Insbesondere das Vereinigte Königreich und in gewissem Maße auch die Bundesrepublik Deutschland sind der Auffassung, dass die Abweichung von der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie, die mit Artikel 26 geschaffen werde, wie alle Ausnahmeregelungen auf das zu beschränken sei, was zur Erreichung des Normzwecks, nämlich zur Vereinfachung der Anwendung der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung im besonderen Bereich der Umsätze der Reisebüros, wo sie zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen könnte, strikt erforderlich sei. Bei dieser Betrachtungsweise bestehe kein Grund anzunehmen, dass Artikel 26 Absatz 2 vom Begriff der Gegenleistung gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a abweichen wolle. Im Gegensatz zu der von First Choice geäußerten Auffassung müsse man also bei der Auslegung der Wendung "vom Reisenden zu zahlender Gesamtbetrag" in Artikel 26 Absatz 2 gerade auf den genannten Begriff der Gegenleistung zurückgreifen. In diesen Begriff seien auch die Beträge einzubeziehen, die von einem Dritten in Bezug auf die von einem Reiseveranstalter erbrachte Dienstleistung, d. h. die Durchführung der Reise für den Kunden, gezahlt würden.

22 Die Kommission betont hingegen u. a., dass die Einbeziehung aller an den Reiseveranstalter gezahlten Beträge, einschließlich der von Dritten gezahlten Beträge, in den "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag" einem allgemeinen Grundsatz in diesem Bereich entspreche. Denn wäre dies anders, würde zwischen der in Artikel 26 vorgesehenen Sonderregelung und der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung ein nicht gerechtfertigter Unterschied geschaffen. Da man für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage alle für die Dienstleistung an deren Erbringer gezahlten Beträge unabhängig davon berücksichtige, ob die Zahlung durch den Dienstleistungsempfänger, den Abnehmer oder einen Dritten erfolge, so würde diese Regelung ungünstiger als die Sonderregelung sein.

23 Ich schließe mich der zweiten der dargelegten Ansichten an. Es ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass die mit Artikel 26 der Sechsten Richtlinie eingeführte Regelung darauf abzielt, die allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Besteuerungsgrundlage und den Vorsteuerabzug den besonderen Merkmalen der Tätigkeit von Reisebüros anzupassen, insbesondere um die Schwierigkeiten zu vermeiden, die diesen durch die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen entstehen würden(9). Ebenso ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass die Regelung des Artikels 26 eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie darstellt und nur insoweit angewandt werden darf, als dies zur Erreichung des Ziels der Richtlinie erforderlich ist(10).

24 Tatsächlich sieht Artikel 26 Absatz 2 eine spezielle Berechnungsweise für die Besteuerungsgrundlage vor, was zu einer Vereinfachung der Erstattung der Vorsteuer führt, die die Reisebüros und die Reiseveranstalter beim Erhalt der für die Durchführung einer Reise notwendigen Dienstleistungen bei Dritten gezahlt haben. Denn es ist zu berücksichtigen, dass die Leistungen dieser Unternehmen dadurch gekennzeichnet sind, dass sie meistens, insbesondere was die Beförderung und Unterbringung angeht, bei Dritten erlangt werden und sowohl innerhalb als auch außerhalb des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat, erbracht werden(11).

25 Bei der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist Besteuerungsgrundlage des überwiegenden Teils der Dienstleistungen die Gegenleistung für die erbrachte Leistung; daraus folgt, dass das Unternehmen zur Erstattung der Vorsteuer, die es auf die von anderen Steuerpflichtigen zur Durchführung der Reise erlangten Dienstleistungen gezahlt hat, in jedem Mitgliedstaat, in dem es diese Leistungen erlangt hat, den notwendigen Verwaltungshandlungen, vor allem anderen der Identifikation zu Zwecken der Mehrwertsteuer, genügen müsste. Es ist offensichtlich, dass dies den normalen Ablauf der Tätigkeit der Reisebüros und Reiseveranstalter komplizieren würde. Hingegen gilt bei der in Artikel 26 Absatz 2 vorgesehenen Regelung als Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer die Gewinnmarge des Unternehmens, d. h. die Differenz zwischen dem "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag" ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, einschließlich der Mehrwertsteuer, die dem Reisebüro (oder in unserem Fall dem Reiseveranstalter) durch die Inanspruchnahme von Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstanden sind. Da die Vorsteuer als Bestandteil der Kosten angesehen wird, erhält das Unternehmen sie implizit "erstattet"(12).

26 Auch wenn die abweichende Berechnungsweise für die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer im Rahmen der Regelung nach Artikel 26 durch die Ziele dieser Sonderregelung gerechtfertigt ist, vermag ich jedoch nicht zu erkennen, warum der Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" eine andere Tragweite haben sollte als der Begriff der "Gegenleistung" in der allgemeinen Regelung. Dass die Berechnungsweisen für die Besteuerungsgrundlage in den beiden Regelungen voneinander abweichen, bedeutet durchaus nicht, dass auch die zu diesem Zweck zu berücksichtigenden Elemente unterschiedlich sein müssen. Ganz offensichtlich bezeichnen beide Begriffe dieselbe wirtschaftliche Größe, nämlich den an den Erbringer der Dienstleistung gezahlten Preis, und müssten daher dieselbe Tragweite haben, es sei denn, die mit Artikel 26 verfolgten Ziele würden eine unterschiedliche Auslegung rechtfertigen.

27 Das einzige Argument, mit dem First Choice eine engere Auslegung des Begriffs "vom Reisenden zu zahlender Gesamtbetrag" gegenüber dem Begriff "Gegenleistung" begründet, ist nun die Besonderheit der in Artikel 26 getroffenen Regelung gegenüber den allgemeinen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie. Wie bereits dargelegt, kann diese Besonderheit aber nicht über das hinaus ausgedehnt werden, was zur Erreichung des Zwecks dieser Regelung erforderlich ist, und ich kann, wie gesagt, nicht erkennen, inwiefern eine an der allgemeinen Bestimmung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a orientierte Auslegung des Begriffs des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrags" diesen Zwecken entgegenstehen sollte.

28 Auch scheint mir die ebenfalls von First Choice vorgenommene Unterscheidung nicht begründet, wonach die durch einen Dritten, der ein Beauftragter oder Vertreter des Reisenden ist, gezahlten Beträge zu dem "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag" gehören sollen, während dies für Beträge, die ein Dritter zahlt, der zum Reisenden keinerlei rechtliche Beziehung hat, nicht gelten soll. Wie bereits dargelegt, bezeichnet der Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrags" im System des Artikels 26 nichts anderes als den Reisepreis, d. h. die Gegenleistung für die "Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden" im Sinne der Vorschrift.

Artikel 26 berücksichtigt den wirtschaftlichen und nicht den rechtlichen Aspekt des wechselseitigen Austauschs von Leistungen (Reise/Gegenleistung) zum Zwecke der Berechnung der Gewinnmarge des Unternehmers mit Hilfe des Vergleichs zwischen dem Preis der Reise und den vom Veranstalter zu diesem Zweck aufgewandten Kosten. Nichts spricht hingegen für die Annahme, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Erwähnung des "Reisenden" solche Beträge aus der Berechnung der Marge ausschließen wollte, die von Dritten - mit der einzigen Ausnahme der Dritten, die im Namen und für Rechnung des Reisenden handeln -, die nicht Empfänger der Leistung sind, als Gegenleistung gezahlt werden. First Choice trägt auch keine überzeugenden Gründe hierfür vor.

29 Hinzuzufügen ist - und darauf habe ich bereits hingewiesen -, dass eine Auslegung, die auch die durch einen Dritten als Gegenleistung für die Veranstaltung der Reise gezahlten Beträge als vom Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrags" umfasst ansieht, in der Rechtsprechung des Gerichtshofes Bestätigung findet. Dieser wendet auch bei Verkäufen zu Discountpreisen den Grundsatz des "subjektiven" Wertes an, wonach für die Berechnung der Besteuerungsgrundlage im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie als Gegenleistung alles das anzusehen ist, was der Lieferant oder der Dienstleistende im konkreten Fall tatsächlich erhalten hat(13).

30 Ich bin deshalb der Ansicht, dass der Begriff "vom Reisenden zu zahlender Gesamtbetrag" gemäß Artikel 26 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie die Beträge, die ein Dritter als Gegenleistung für die Durchführung der Reise an den Reiseveranstalter zahlt, umfasst(14).

31 Wie bereits angekündigt, ist im Hinblick auf die bisherigen Ausführungen nunmehr zu entscheiden, ob der Zusatzbetrag, den der Reisevermittler unter den vom vorlegenden Gericht dargestellten Umständen an den Reiseveranstalter gezahlt hat, von dem genannten Begriff umfasst ist. Mit anderen Worten muss festgelegt werden, ob der fragliche Zusatzbetrag als ein Teil der Gegenleistung angesehen werden kann, die dem Veranstalter für die Durchführung der Reise gezahlt worden ist.

32 Hierzu vertritt First Choice die Ansicht, dass der vom Reisevermittler gezahlte Zusatzbetrag in Wirklichkeit auf einen anderen wirtschaftlichen Vorgang als den des Verkaufs der Reise zurückzuführen sei. Es handle sich um die Gegenleistung für eine Leistung des Reiseveranstalters an den Reisevermittler, die darin bestehe, dass dem Reisevermittler die Befugnis zugestanden werde, den Verkaufspreis der Reise frei zu bestimmen. Zur Unterstützung dieser Ansicht macht First Choice geltend, dass der Kunde die bestehenden Vereinbarungen zwischen Vermittler und Veranstalter nicht kenne; er sei lediglich verpflichtet, den ermäßigten Reisepreis zu zahlen, wobei er gerade von dieser Ermäßigung und nicht von der Zahlung eines Zusatzbetrages an den Veranstalter durch den Reisevermittler profitiere. Da also der einzige für die Anwendung des Artikels 26 relevante wirtschaftliche Vorgang der Verkauf der Reise sei, unterliege der vom Vermittler gezahlte Zusatzbetrag nicht der in dieser Vorschrift vorgesehenen Sonderregelung, sondern sei vielmehr im Rahmen der allgemeinen Vorschriften zu besteuern. Folglich könne der vom Reisevermittler gezahlte Zusatzbetrag auch dann, wenn der Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrags" nach Artikel 26 Absatz 2 so ausgelegt werden müsse, dass er von Dritten an den Reiseveranstalter für die Durchführung der Reise gezahlte Beträge umfasste, dem genannten Begriff nicht zugeordnet werden.

33 Aus meiner Sicht kann ich nur sagen, dass nach den in ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes herausgearbeiteten Kriterien der vom Reisevermittler gezahlte Zusatzbetrag nur dann als Teil der Gegenleistung für die Dienstleistung des Reiseveranstalters angesehen werden könnte, wenn zwischen der Zahlung dieses Betrages und der Dienstleistung ein unmittelbarer Zusammenhang bestehende. Es ist also erforderlich, dass der fragliche Zusatzbetrag an den Reiseveranstalter gezahlt wird, damit dieser die Reise zugunsten des Reisenden durchführt(15). Nach den Sachverhaltsangaben in den Vorlagefragen scheint dies der Fall zu sein. Insbesondere

erscheint mir von Bedeutung, dass in dem vom vorlegenden Gericht geschilderten Fall der Reiseveranstalter nur unter der Bedingung bereit ist, die Reise an den Kunden zu verkaufen, dass er den vollen Katalogpreis erhält, und dass er im Übrigen den Reisevermittler gerade auf der Grundlage dieses Preises und nicht etwa auf der Grundlage des eventuell vom Kunden gezahlten ermäßigten Preises vergütet(16). Dies vorausgeschickt, bin ich der Ansicht, dass es auf jeden Fall dem Ausgangsrichter obliegt, unter Würdigung aller ihm zur Verfügung stehenden Angaben, das Vorliegen dieser Voraussetzung im Einzelfall festzustellen.

34 Im Ergebnis meine ich, dass die vom Court of Appeal gestellten Vorlagefragen in dem Sinne zu beantworten sind, dass der Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" in Artikel 26 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie alle Beträge umfasst, die das Reisebüro oder der Reiseveranstalter als Gegenleistung für die Durchführung der Reise erhält. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, auf der Grundlage der ihm unterbreiteten Sachverhaltsangaben festzustellen, ob unter den von ihm selbst angegebenen Umständen der Betrag, den ein als Vermittler für einen Reiseveranstalter handelndes Reisebüro diesem zusätzlich zu dem vom Käufer einer Reise entrichteten Betrag zahlt, eine solche Gegenleistung darstellt.

V - Ergebnis

35 Nach alledem schlage ich vor, auf die vom Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) mit Beschluss vom 13. März 2001 vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

Artikel 26 Absatz 2 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 der dort genannte Begriff "vom Reisenden zu zahlender Gesamtbetrag" alle Beträge umfasst, die die Reisebüros oder die Reiseveranstalter, die der in dieser Vorschrift vorgesehenen Sonderregelung unterliegen, als Gegenleistung für die Durchführung der Reise erhalten, und zwar unabhängig davon, ob die fraglichen Beträge vom Reisenden selbst oder von Dritten gezahlt werden. Es obliegt dem vorlegenden Gericht festzustellen, ob unter den jeweiligen Umständen der Betrag, den ein als Vermittler für einen Reiseveranstalter handelndes Reisebüro diesem zusätzlich zu dem vom Käufer einer Reise entrichteten Betrag zahlt, eine solche Gegenleistung darstellt.

(1) - ABl. L 145, S. 1. Die nachfolgenden Änderungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, zuletzt durch die Richtlinie 2001/4/EG des Rates vom 19. Januar 2001 (ABl. L 22, S. 17), betrafen Artikel 26, um den es in diesem Verfahren geht, nicht. Die Vorschrift ist jedoch Gegenstand eines zurzeit beim Rat anhängigen Vorschlags zur Änderung der Richtlinie (KOM[2002] 64 endg.).

(2) - Den Commissioners of Customs & Excise obliegt im Vereinigten Königreich die Verwaltung und Einziehung der Mehrwertsteuer.

(3) - Dem Vorlagebeschluss (Nummer 6, S. 4) ist zu entnehmen, dass es nach dem Verfahrensrecht des Vereinigten Königreichs dem mit einer Klage auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer befassten VAT & Duties Tribunal obliegt, den für das Verfahren maßgeblichen Sachverhalt festzustellen. Die gegen die Entscheidungen des Tribunal gerichteten eventuellen Rechtsmittel müssen auf Rechtsfehlern beruhen (Section 11 des Tribunals and Inquiries Act 1992).

(4) - Hierzu beruft sich First Choice auf das Urteil des Gerichtshofes vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285, insbesondere Randnr. 11).

(5) - Vgl. u. a. die Urteile des Gerichtshofes vom 20. März 1986 in der Rechtssache 35/85 (Teissier, Slg. 1986, 1207, Randnr. 9) und in neuerer Zeit vom 18. November 1999 in der

Rechtssache C-107/98 (Teckal, Slg. 1999, I-8121, Randnr. 34 mit weiteren Nachweisen) und vom 10. Mai 2001 in den Rechtssachen C-223/99 und C-260/99 (Agorà und Excelsior, Slg. 2001, I-3605, Randnr. 24). Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 13. Juni 2000 in der Rechtssache C-175/99 (Mayeur, Slg. 2000, I-7755, Nr. 25).

(6) - Zu der Unterscheidung zwischen Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts im Rahmen des Verfahrens nach Artikel 234 EG in einem Fall, in dem der Gerichtshof ausdrücklich ersucht wurde, über den dem nationalen Gericht unterbreiteten Sachverhalt zu entscheiden, siehe die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 29. Oktober 1998 in der Rechtssache C-342/97 (Lloyd Schuhfabrik Meyer, Slg. 1999, I-3819, Nrn. 8 bis 13).

(7) - Siehe insbesondere die Nrn. 2, 7, 9, 11 und 12 der Gründe des Vorlagebeschlusses (S. 13 bis 16).

(8) - Für den überwiegenden Teil der Dienstleistungen ist Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie "alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

(9) - Siehe die Urteile des Gerichtshofes vom 12. November 1992 in der Rechtssache C-163/91 (Van Ginkel, Slg. 1992, I-5723, Randnrn. 13 bis 15) und vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 (Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 33) sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 30. April 1998 in den beiden zuletzt genannten Rechtssachen, Nr. 27. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Anwendung der Sonderregelung gemäß Artikel 26 auch sicherstellt, dass das Mehrwertsteueraufkommen dem Mitgliedstaat zufällt, in dem der endgültige "Verbrauch" der einzelnen Leistungen erfolgt, aus denen sich die einheitliche dem Reisenden erbrachte Dienstleistung zusammensetzt, d. h., in dem der Reisende in den Genuss dieser Leistungen kommt (siehe hierzu den Bericht zum Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bezüglich Artikel 26, oben, Fußnote 2; siehe auch B. J. M. Terra, J. Kajus, A Guide to European VAT Directives, Commentary on the Value Added Tax of the European Community, IBFD, 2002, sub Artikel 26, insbesondere S. 106.14). Dieses Ziel wird durch die in Artikel 26 vorgesehene besondere Art der Berechnung der Besteuerungsgrundlage und der Bestimmung des Ortes der Besteuerung erreicht (siehe unten, Fußnote 13).

(10) - Urteil Madgett und Baldwin, Randnr. 34.

(11) - Urteil Van Ginkel, Randnr. 14. Wie Generalanwalt Gulmann in seinen Schlussanträgen vom 1. Oktober 1992 in jener Rechtssache ausgeführt hat (Nr. 3), rechtfertigt sich die Sonderregelung in Artikel 26, auch wenn sie unabhängig davon zur Anwendung kommt, ob die Tätigkeit des Reisebüros (oder des Reiseveranstalters) in einem oder mehreren Mitgliedstaaten ausgeübt wird, grundsätzlich im Hinblick auf die "grenzüberschreitenden" Umstände dieser Tätigkeit.

(12) - Hiermit wird gleichzeitig eine korrekte Verteilung des Steueraufkommens auf die Mitgliedstaaten erreicht. Denn das Mehrwertsteueraufkommen betreffend die Dienstleistungen, aus denen sich die Reise zusammensetzt, ist den Mitgliedstaaten zugewiesen, in denen der Reisende die Leistungen in Anspruch nimmt (da das Unternehmen sie in diesen Staaten nicht erstattet erhält), während die Steuer auf die Marge des Reisebüros durch die spezielle Regelung in Artikel 26 Absatz 2 dem Mitgliedstaat zugewiesen ist, in dem jenes seinen Sitz hat (siehe oben, Fußnote 10).

(13) - Um nur die von den Parteien zitierten Urteile des Gerichtshofes zu nennen, siehe Urteile vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94 (*Argos Distributors*, Slg. 1996, I-5311) und in der Rechtssache C-317/94 (*Elida Gibbs*, Slg. 1996, I-5339).

(14) - Im Übrigen geht der derzeit anhängige Vorschlag zur Änderung von Artikel 26 in die gleiche Richtung, indem er insbesondere vorsieht, den Begriff des "vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrages" in Anlehnung an Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a durch den Begriff "Verkaufspreis" zu ersetzen.

(15) - Siehe die Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbelaarplats*, Slg. 1981, 445, Randnr. 12), vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (*Apple and Pear Development Council*, Slg. 1988, 1443, Randnrn. 11 ff.), vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*, Slg. 1988, 6365, Randnrn. 11 und 12); vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-33/93 (*Empire Stores*, Slg. 1994, I-2329, Randnr. 12). Zum Vergleich siehe auch die Urteile vom 22. November 2001 in der Rechtssache C-184/00 (*Office des produits wallons*, Slg. 2001, I-9115, Randnrn. 11 ff.) und vom 13. Juni 2002 in der Rechtssache C-353/00 (*Keeping Newcastle Warm*, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnrn. 24 ff.).

(16) - Siehe insbesondere die unter Buchstaben c, d und f der Vorlagefragen angegebenen Voraussetzungen.