



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 18. Juli 2013¹

Rechtssache C-300/12

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte
gegen
Ibero Tours GmbH**

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Mehrwertsteuer — Umsätze der Reisebüros — Gewährung von Preisnachlässen gegenüber Reisekunden, die die Provision des Reisebüros schmälern — Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Vermittlungsleistung“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen, das am 20. Juni 2012 beim Gerichtshof eingegangen ist, betrifft im Wesentlichen die Frage, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen die im Urteil Elida Gibbs² aufgestellten Grundsätze für die von einem Hersteller in einer Vertriebskette gewährten Rabatte auch für den Fall gelten, dass ein Vermittler Verbrauchern Preisnachlässe gewährt. Dem Vorabentscheidungsersuchen liegt der Fall zugrunde, dass ein als Vermittler zwischen Reiseveranstalter und Verbrauchern auftretendes Reisebüro Letzteren beim Reisepreis Nachlässe gewährte und diese von der Besteuerungsgrundlage der Umsatzsteuer abziehen wollte.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Urteil vom 24. Oktober 1996 (C-317/94, Slg. 1996, I-5339).

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

2. Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a 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 Mehrwertsteuerrichtlinie)³ lautet:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

- a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, 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“.

3. In Art. 11 Teil A Abs. 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:

- a) die Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen;
- b) die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird;

...“

4. Abs. 1 Unterabs. 1 von Art. 11 Teil C („Verschiedene Bestimmungen“) der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.“

5. Art. 26 („Sonderregelung für Reisebüros“) der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(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.“

³ — Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie wurde in den Jahren 2002 bis 2004 mehrmals geändert, doch die in der vorliegenden Rechtssache einschlägigen Bestimmungen blieben davon unberührt. In den vorliegenden Schlussanträgen wird daher der Text dieser Richtlinie in ihrer konsolidierten Fassung vom 1. Januar 2001 wiedergegeben, die zu Beginn des von der vorliegenden Rechtssache erfassten Zeitraums in Kraft war.

(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 zugutekommen.

(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. Werden diese Umsätze sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros als steuerfrei anzusehen, der auf die Umsätze außerhalb der Gemeinschaft entfällt.

(4) Beim Reisebüro ist der Vorsteuerabzug oder die Rückerstattung der Steuern in jedem Mitgliedstaat für die Steuern ausgeschlossen, die dem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für die in Absatz 2 bezeichneten Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugutekommen.“

B – *Deutsches Recht*

6. § 17 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) bestimmte in der vom 1. Januar 2002 bis zum 15. Dezember 2004 geltenden Fassung:

„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, haben1.

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug

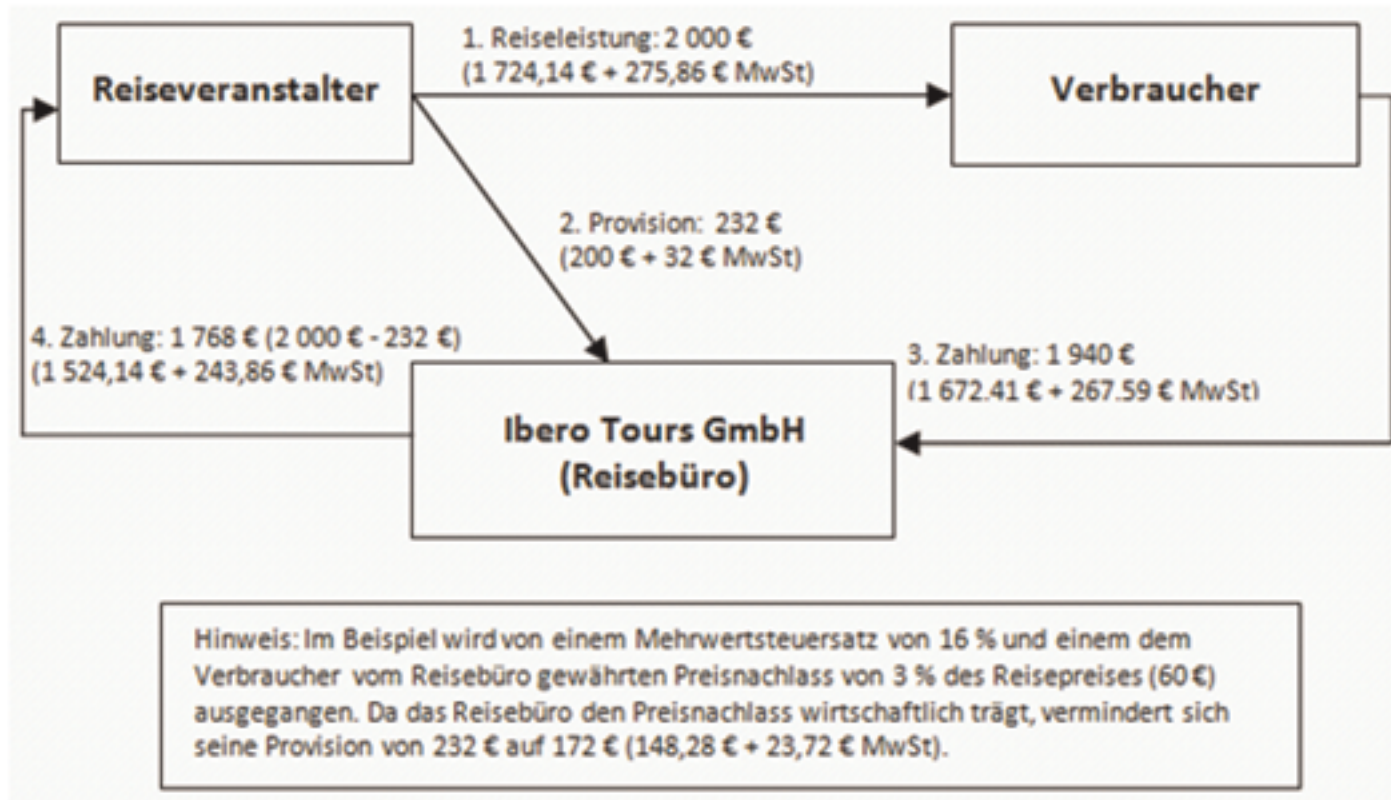
entsprechend zu berichtigen; dies gilt in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 und des § 13b sinngemäß. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. ...“

7. § 17 Abs. 1 UStG in der seit dem 16. Dezember 2004 geltenden Fassung bestimmt:

„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird. Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die Sätze 1 bis 4 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 und des § 13b sinngemäß. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. ...“

III – Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

8. Das folgende Schaubild, in dem die Zahlen des vom vorlegenden Gericht, vom Bundesfinanzhof (Deutschland) und von der Europäischen Kommission⁴ herangezogenen Beispiels übernommen werden, soll die Darstellung und das Verständnis des Sachverhalts des vorliegenden Falls erleichtern:



9. Die Ibero Tours GmbH (im Folgenden: Ibero Tours) ist ein deutsches Reisebüro, das seinen Kunden von Reiseveranstaltern zusammengestellte Reiseleistungen anbietet. In dem vom vorlegenden Gericht und von der Kommission herangezogenen Beispiel beträgt der Bruttoreisepreis 2 000 Euro (einschließlich 275,86 Euro Mehrwertsteuer). Nach dem Verkauf der Reise erbringt der Reiseveranstalter an den Kunden die Reiseleistung und zahlt an das Reisebüro für dessen Vermittlungsleistung eine Provision. Im Beispiel beträgt die Provision 232 Euro brutto (einschließlich 32 Euro Mehrwertsteuer).

10. Zur Absatzsteigerung gewährt Ibero Tours den Kunden Nachlässe auf den Reisepreis. Im Beispiel wird unterstellt, dass Ibero Tours dem Verbraucher auf den Bruttoreisepreis einen Nachlass von 3 % (60 Euro) gewährt. Dieser Nachlass wird nicht vom Reiseveranstalter getragen, sondern von Ibero Tours.

4 — Die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits verwendet andere Zahlen.

11. Im obigen Beispiel zahlt der Verbraucher an Ibero Tours den vereinbarten ermäßigten Preis von 1 940 Euro. Ibero Tours zahlt dann an den Reiseveranstalter die Differenz zwischen dem vollen Gesamtreisepreis (2 000 Euro) und der auf dessen Grundlage berechneten Provision (232 Euro einschließlich Mehrwertsteuer), die der Differenz zwischen dem vom Kunden gezahlten ermäßigten Preis (1 940 Euro) und der um den dem Verbraucher von Ibero Tours gewährten Preisnachlass (60 Euro einschließlich Mehrwertsteuer) verminderten Provision (172 Euro) entspricht. Im Beispiel sind dies 1 768 Euro (2 000 Euro – 232 Euro = 1 768 Euro oder 1 940 Euro – 172 Euro = 1 768 Euro).

12. Nach der Sonderregelung für Reisebüros in Art. 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie muss der Reiseveranstalter an den Fiskus die Mehrwertsteuer auf den Gesamtreisepreis zahlen und kann bei einer Reise innerhalb der Europäischen Union einen dem Kunden vom Reisebüro gewährten Preisnachlass nicht berücksichtigen⁵.

13. Zunächst hatte Ibero Tours dem Fiskus die auf den Gesamtbetrag der vom Reiseveranstalter gezahlten Provision (im Beispiel 232 Euro) entfallende Mehrwertsteuer (im Beispiel 32 Euro) gezahlt, ohne davon die in dem dem Endverbraucher gewährten Preisnachlass (im Beispiel 60 Euro) enthaltene Mehrwertsteuer von 8,28 Euro abzuziehen. Ibero Tours vertritt die Auffassung, sie habe daher Steuern für einen Betrag entrichtet, der die Summe übersteige, die sie letztlich erhalten habe. Dies habe zudem dazu geführt, dass die Steuerbehörden einen Betrag erhalten hätten, der den vom Endverbraucher gezahlten Mehrwertsteuerbetrag übersteige. Im Beispiel beläuft sich die von Ibero Tours beanspruchte Erstattung auf 8,28 Euro, was der Differenz zwischen dem auf ihre Provision ohne Berücksichtigung des Nachlasses auf den Reisepreis entfallenden Mehrwertsteuerbetrag (32 Euro) und dem Betrag entspricht, der auf die ihr nach Abzug des dem Verbraucher gewährten Nachlasses verbleibende Provision entfällt (23,72 Euro).

14. Ibero Tours beantragte daher beim Finanzamt Düsseldorf-Mitte (im Folgenden: Finanzamt) eine Änderung der für die streitgegenständlichen Wirtschaftsjahre 2002 bis 2005 festgesetzten Mehrwertsteuer, mit der Begründung, dass die Gewährung der Preisnachlässe an ihre Kunden gemäß § 17 UStG zu einer Minderung der Vergütung für die den Reiseveranstaltern erbrachten Vermittlungsleistungen geführt habe.

15. Das Finanzamt gab diesem Antrag nur insoweit statt, als die von den Reiseveranstaltern erbrachten Leistungen nach den Bedingungen der Sonderregelung in Art. 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie steuerpflichtig waren. Soweit die von den Reiseveranstaltern erbrachten Leistungen nach Art. 26 Abs. 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfrei waren, lehnte es dagegen eine Änderung zugunsten von Ibero Tours ab. Ibero Tours erhob nach erfolglosem Einspruch Klage, der das Finanzgericht stattgab. Das Finanzamt wendete sich gegen dieses Urteil des Finanzgerichts mit der Revision.

16. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kommt es nach den Grundsätzen des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 24. Oktober 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Slg. 1996, I-5339), auch dann zu einer Minderung der Besteuerungsgrundlage im Rahmen einer Vertriebskette, wenn ein Vermittler (hier: Reisebüro) dem Empfänger (hier: Reisekunde) des von ihm vermittelten Umsatzes (hier: Leistung des Reiseveranstalters an den Reisekunden) einen Teil des Preises für den vermittelten Umsatz vergütet?

5 — Vgl. Urteil vom 19. Juni 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, Slg. 2003, I-6289).

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Sind die Grundsätze des Urteils Elida Gibbs auch dann anzuwenden, wenn nur der vermittelte Umsatz des Reiseveranstalters, nicht aber auch die Vermittlungsleistung des Reisebüros der Sonderregelung nach Art. 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegt?
3. Falls auch die zweite Frage zu bejahen ist: Ist ein Mitgliedstaat, der Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zutreffend umgesetzt hat, im Fall der Steuerfreiheit der vermittelten Leistung nur dann berechtigt, eine Minderung der Besteuerungsgrundlage zu versagen, wenn er in Ausübung der in dieser Bestimmung enthaltenen Ermächtigung zusätzliche Bedingungen zur Versagung der Minderung geschaffen hat?

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

17. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 20. Juni 2012 beim Gerichtshof eingegangen. Ibero Tours, die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und in der Sitzung vom 5. Juni 2013 mündlich verhandelt.

V – Analyse

A – Zur ersten Vorlagefrage

18. Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob bei einer Dienstleistung ein dem Endkunden von einem Vermittler gewährter Preisnachlass im Licht des Urteils Elida Gibbs ebenso zu behandeln ist wie ein vergleichbarer, vom Hersteller einer Ware gewährter Preisnachlass.

19. In dem genannten Urteil hatte sich der Gerichtshof mit einer Aktion zur Förderung des Verkaufs von Körperpflegeartikeln zu befassen, bei der der Hersteller zwei Verkaufsförderungssysteme anwandte:

- Beim ersten System gab der Hersteller an den Endverbraucher einen Preisnachlassgutschein aus, mit dem Versprechen, dessen Nominalwert dem Groß- oder Einzelhändler zu erstatten, der das Erzeugnis dem Endverbraucher verkauft und sich damit einverstanden erklärt, den Gutschein vom Endverbraucher als Teilzahlung für die Erzeugnisse des Herstellers anzunehmen. Dieses System ließ die vom Vermittler erhaltenen und gezahlten Nettobeträge unberührt.
- Beim zweiten System gab der Hersteller an den Endverbraucher einen (im Allgemeinen auf den Erzeugnissen angebrachten und somit auch als Kaufbeleg dienenden) Erstattungsgutschein aus und erstattete ihm unmittelbar dessen Nominalwert. Auch bei dieser Variante blieben die vom Vermittler erhaltenen und gezahlten Nettobeträge unberührt.

20. In dieser Rechtssache entschied der Gerichtshof, dass unter den genannten Umständen die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer der Herstellerpreis abzüglich des auf dem Gutschein angegebenen und dem Einzelhändler oder Verbraucher erstatteten Betrags war⁶. Er akzeptierte mithin den Grundsatz, dass der Hersteller seine Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer vermindern kann, wenn er den Preisnachlass gegenüber dem Endverbraucher nach dem Verkauf seiner Erzeugnisse an Groß- oder Einzelhändler trägt. Dass die Verkäufe des Herstellers an die Groß- und Einzelhändler zu Preisen erfolgt waren, die die dem Verbraucher letztlich gewährten Nachlässe nicht berücksichtigten, sollte sich nicht auf das Recht des Herstellers auswirken, die Minderung seiner Besteuerungsgrundlage zu verlangen.

6 — Vgl. Urteil Elida Gibbs (Randnrn. 34 und 35).

21. Im vorliegenden Fall haben das vorliegende Gericht und die deutsche Regierung Zweifel an der Anwendbarkeit der im Urteil Elida Gibbs aufgestellten Grundsätze, da die Leistungen des Vermittlers nicht Teil einer „Vertriebskette“ seien, bei der gleichartige Leistungen mehrfach und unter denselben steuerlichen Bedingungen geliefert würden.

22. Die deutsche Regierung vertritt insbesondere die Ansicht, dass die vermittelte Leistung im vorliegenden Fall die vom Reiseveranstalter dem Endverbraucher erbrachte Reiseleistung sei. Ibero Tours sei ein Vermittler, der diese Geschäftsbeziehung lediglich anbahne, wofür sie ihre Provision erhalte, ohne auf den vermittelten Umsatz selbst Einfluss zu haben.

23. Auf dieser Grundlage machen die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, dass der Endverbraucher der Leistung des Vermittlers der Reiseveranstalter sei und nicht der Endverbraucher der vermittelten Leistung, was zu einer Dreieckskonstellation führe: Der Reiseveranstalter sei Erbringer der vermittelten Leistung, im vorliegenden Fall der Reise, die dem „Reiseverbraucher“ erbracht werde, und das Reisebüro sei Erbringer einer anderen Leistung, der Vermittlungsleistung, die dem Reiseveranstalter erbracht werde.

24. Nach der in der mündlichen Verhandlung zum Ausdruck gekommenen Auffassung der deutschen Regierung kann im vorliegenden Fall von der Existenz einer Vertriebskette, die es ermöglichen würde, den vorliegenden Fall mit der dem Urteil Elida Gibbs zugrunde liegenden Rechtssache zu vergleichen, keine Rede sein. Im vorliegenden Fall erbringe das Reisebüro dem Reiseveranstalter eine Leistung, die verschwinde, sobald sie erbracht sei; die vom Reiseveranstalter dem Verbraucher gebotene Reiseleistung sei nämlich keineswegs mit der vom Reisebüro dem Reiseveranstalter erbrachten Vermittlungsleistung identisch. Hingegen habe die dem Urteil Elida Gibbs zugrunde liegende Rechtssache eine Vertriebskette von Waren betroffen; diese hätten natürlich auch nach ihrer Lieferung vom Hersteller an den Vermittler und von diesem an den Verbraucher weiterhin existiert.

25. Ich teile diese Auffassung nicht. Wie die Kommission ausführt, gibt es keinen Grund, aus dem die Anwendung der Grundsätze des Urteils Elida Gibbs ausgeschlossen sein und somit einem Vermittler die Minderung der Besteuerungsgrundlage versagt werden sollte, wenn die Bedingungen, unter denen ein Hersteller oder ein Vermittler in den Genuss dieser Minderung kommen würde, im Übrigen gleich sind.

26. Das Vorbringen, Ibero Tours gehöre nicht zur Wertschöpfungskette, an deren Ende der Endverbraucher eine mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistung erhalte, steht im Widerspruch zur Realität. Zwar mag ein Reisebüro wie Ibero Tours, rein formalistisch betrachtet, gegen Zahlung einer Provision eine Vermittlungsleistung an den Reiseveranstalter erbringen; der Preisnachlass wird dem Verbraucher aber von ihm gewährt und von ihm auch wirtschaftlich getragen.

27. Anders als die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend macht, führt der dem Verbraucher vom Reisebüro gewährte Preisnachlass *de facto* und wirtschaftlich zu einer Schmälerung der dem Reisebüro vom Reiseveranstalter gezahlten Provision. Diese ist nämlich die einzige Gegenleistung, die das Reisebüro für seine Mitwirkung bei der Erbringung der Reiseleistung an den Verbraucher erhält, und der Preisnachlass, den es dem Verbraucher gewährt, schmälert zwangsläufig seine Provision. Sonst würde der Preisnachlass vom Reiseveranstalter getragen, dem das Reisebüro im obigen Beispiel nur 1 940 Euro abzüglich 232 Euro, also 1 708 Euro, zahlen würde, was nicht der Vereinbarung der Parteien entspräche. Im Ausgangsverfahren befindet sich das Reisebüro also in derselben Situation wie der Hersteller im Urteil Elida Gibbs.

28. Wie der Gerichtshof in diesem Urteil entschieden hat, ist „zur Gewährleistung der Einhaltung des Neutralitätsgrundsatzes bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer der Fall eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ...“, der zwar nicht vertraglich mit dem Endverbraucher verbunden ist, aber das erste Glied einer zu diesem führenden Kette von Umsätzen bildet und ihm durch Vermittlung der Einzelhändler einen Preisnachlass gewährt oder ihm den Wert der Gutscheine

unmittelbar erstattet. Andernfalls würde die Steuerverwaltung, und zwar zu Lasten des Steuerpflichtigen, als Mehrwertsteuer einen Betrag erheben, der höher wäre als derjenige, den der Endverbraucher tatsächlich gezahlt hat.“⁷

29. Der Gerichtshof hat den Steuerpflichtigen zwar als „das erste Glied einer ... Kette von Umsätzen“ angesehen; dabei handelt es sich aber um eine Anknüpfung an den Sachverhalt der dem Urteil Elida Gibbs zugrunde liegenden Rechtssache, in der sich der Hersteller, der dem Endverbraucher den Preisnachlass anbot, am Anfang der Wertschöpfungskette befand, und nicht um die Aufstellung einer Voraussetzung für die Minderung der Besteuerungsgrundlage.

30. Folgte man nämlich der Auffassung des vorlegenden Gerichts und der deutschen Regierung, würde außer Acht gelassen, dass der dem Verbraucher gewährte Preisnachlass wirtschaftlich betrachtet die Provision von Ibero Tours schmälert, so dass Ibero Tours eine auf der Grundlage eines höheren als des letztlich erzielten Umsatzes berechnete Mehrwertsteuer zahlen müsste⁸.

31. Ein solches Ergebnis ließe sich nicht mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs vereinbaren. Dieser hat im Urteil Elida Gibbs nämlich entschieden, dass „in jedem Einzelfall der Mechanismus der Mehrwertsteuer, seine Wirkungsweise und die Rolle der Zwischenstufen zu berücksichtigen sind und dass die Steuerverwaltung daher letztlich keinen Betrag erheben darf, der den vom Endverbraucher gezahlten übersteigt“⁹.

32. Um dies zu verhindern, muss bei der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer die Minderung des Betrags, den der Vermittler letztlich erhält, berücksichtigt werden. Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, „dass der Hersteller zwar in der Tat im Hinblick auf den Umsatz zwischen dem Einzelhändler, dem der Wert des Gutscheins erstattet wird, und dem Endverbraucher als Dritter betrachtet werden kann, dass diese Erstattung aber dennoch eine entsprechende Verminderung des Betrages, den der Hersteller letztendlich als Gegenleistung für seine Lieferung erhält, nach sich zieht und die Gegenleistung nach dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer die Berechnungsgrundlage der von ihm geschuldeten Steuer darstellt“¹⁰.

33. Somit ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass die im Urteil Elida Gibbs aufgestellten Grundsätze zur Minderung der Besteuerungsgrundlage bei Unternehmen, die dem Verbraucher einer nachgelagerten Dienstleistung Preisnachlässe gewähren, auch für den Fall gelten, dass ein Vermittler (hier: das Reisebüro) dem Empfänger (hier: dem Reisekunden) der von ihm vermittelten Leistung (hier: der Leistung des Reiseveranstalters) auf seine Kosten einen Preisnachlass gewährt.

B – Zur zweiten Vorlagefrage

34. Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Urteil Elida Gibbs für vermittelte Leistungen, die unter Art. 26 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, möglicherweise nicht gilt, sei es wegen der Besonderheiten dieses Artikels, nach dem als Besteuerungsgrundlage „die Marge des Reisebüros“ gilt (im Folgenden: Margenregelung), im Gegensatz zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie, der als Besteuerungsgrundlage „die Gegenleistung ..., die [der Lieferer] ... vom Abnehmer ... erhält“ (im Folgenden: Gegenleistungsregelung), definiert (siehe unten, unter 1), sei es, weil diese Leistungen gegebenenfalls Bestandteile einer (gemischten) Gesamtleistung darstellen, die auch andere Elemente enthält (siehe unten, unter 2).

7 — Ebd. (Randnr. 31).

8 — Ebd. (Randnr. 24). Vgl. auch Urteil vom 15. Oktober 2002, Kommission/Deutschland (C-427/98, Slg. 2002, I-8315, Randnr. 45).

9 — Urteil Elida Gibbs (Randnr. 24).

10 — Urteil Kommission/Deutschland (Randnr. 45).

1. Vermittelte Leistungen, die unter Art. 26 („Sonderregelung für Reisebüros“) Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fallen

35. In der Rechtssache, in der das Urteil Elida Gibbs ergangen ist, wurde die Besteuerungsgrundlage gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie berechnet, d. h. anhand der Gegenleistungsregelung. Hingegen fällt die vorliegende Rechtssache in den Anwendungsbereich von Art. 26 dieser Richtlinie, der eine besondere Besteuerungsregelung für Reisebüros vorsieht. Das vorliegende Gericht hat insofern Bedenken hinsichtlich der Geltung des Urteils Elida Gibbs im vorliegenden Fall, als anders als in dieser Rechtssache, in der die Besteuerungsgrundlage anhand der Gegenleistungsregelung berechnet wurde, die Besteuerungsgrundlage im vorliegenden Fall anhand der Margenregelung zu berechnen ist.

36. Nach Auffassung des vorliegenden Gerichts lässt sich die Besteuerungsgrundlage, wenn die Leistung der Margenregelung unterliege, nicht mehr gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ermitteln, da sie sich dann nicht nach der vom Verbraucher gezahlten Gegenleistung richte, sondern nach der Differenz zwischen dem vom Reisenden gezahlten Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstünden, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekämen. Das vorliegende Gericht und die deutsche Regierung weisen darauf hin, dass sich die Marge auch auf null belaufen könne, wenn die für die Reise entstehenden Kosten am Markt nicht erzielt werden könnten.

37. Wie die Kommission ausführt, ist diese Unterscheidung im vorliegenden Fall unerheblich. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, sollen „[d]urch die Festlegung eines einheitlichen Ortes der Besteuerung und die Wahl der Marge des Reisebüros oder des Reiseveranstalters als Besteuerungsgrundlage, d. h. der Differenz zwischen dem ‚vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag‘ ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten einschließlich Mehrwertsteuer, die dem Reisebüro oder dem Reiseveranstalter durch die Inanspruchnahme von Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, ... mit Artikel 26 Absatz 2 der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie] die in der vorstehenden Randnummer^[11] genannten Schwierigkeiten vermieden und speziell ein vereinfachter Abzug der gezahlten Vorsteuer, unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat sie erhoben wurde, gewährleistet werden“¹².

38. Der Gerichtshof hat aber auch Folgendes festgestellt:

„26 Für die Verwirklichung dieses Zieles ist es keineswegs erforderlich, von der allgemeinen Regelung in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie] abzuweichen, die für die Zwecke der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage auf die Wendung ‚Gegenleistung ...‘, die der ... Dienstleistende ... vom ... Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll‘ abstellt.

27 Diese ‚Gegenleistung‘ entspricht derselben wirtschaftlichen Gegebenheit wie der ‚vom Reisenden zu zahlende Gesamtbetrag‘, auf den in Artikel 26 Absatz 2 der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie] abgestellt wird. Sowohl in der allgemeinen Regelung als auch in der Sonderregelung entspricht diese Gegebenheit dem an den Dienstleistungserbringer gezahlten Preis. Unabhängig von dem mit Artikel 26 Absatz 2 verfolgten Zweck muss der betreffende Begriff in beiden Regelungen die gleiche rechtliche Definition behalten.“¹³

11 — In dieser Randnummer verweist der Gerichtshof auf die Schwierigkeit bei der Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Besteuerungsgrundlage und den Vorsteuerabzug wegen der Vielzahl und der Lokalisierung der erbrachten Leistungen und auf die praktischen Schwierigkeiten der betreffenden Unternehmen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern könnten (vgl. Urteil First Choice Holidays, Randnr. 24).

12 — Vgl. Urteil First Choice Holidays (Randnr. 25).

13 — Ebd. (Randnrn. 26 und 27).

39. Im Übrigen betraf das Urteil First Choice Holidays dieselbe Fallgestaltung wie der Ausgangsrechtsstreit. First Choice Holidays stellte aus mehreren von ihr gekauften Bestandteilen Pauschalurlaube zusammen. Im Rahmen von Handelsvertretungsverträgen übertrug sie Reisebüros die Aufgabe, das Endprodukt an Kunden zu verkaufen. Wie im vorliegenden Fall wurde der Preisnachlass den Reisenden von den Reisebüros gewährt.

40. Zu diesem Sachverhalt hatte Generalanwalt Tizzano ausgeführt: „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.“¹⁴

41. Ebenso führt die Tatsache, dass die beiden Berechnungsarten für die Besteuerungsgrundlage verschieden sind, nicht zum Ausschluss der Anwendung der Grundsätze des Urteils Elida Gibbs, wenn es wie im vorliegenden Fall um eine Reiseleistung geht, die in den Anwendungsbereich von Art. 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

42. Es ist im Übrigen nicht weiter verwunderlich, dass die Berechnung nach der Margen- und der Gegenleistungsregelung zum selben Ergebnis führt. Das wird hinreichend an dem in Nr. 8 der vorliegenden Schlussanträge dargestellten Beispiel deutlich.

43. Bei Anwendung der Gegenleistungsregelung muss das Reisebüro, das dem Verbraucher unter denselben Bedingungen wie Ibero Tours einen Nachlass auf den Reisepreis in Höhe von 60 Euro gewährt, dem Reiseveranstalter 1940 Euro (einschließlich 267,58 Euro Mehrwertsteuer) zahlen. Die ihm geschuldete Bruttoprovision verringert sich also von 232 Euro auf 172 Euro (einschließlich Mehrwertsteuer), weil der Preisnachlass in Höhe von 60 Euro zu seinen Lasten geht und nicht vom Reiseveranstalter getragen wird.

44. Dadurch verringert sich die Besteuerungsgrundlage des Reisebüros von 200 Euro auf 148,28 Euro und die Mehrwertsteuer von 32 Euro auf 23,72 Euro. In diesem Fall beträgt die Differenz zwischen den Mehrwertsteuerbeträgen mit und ohne Preisnachlass 8,28 Euro (32 Euro – 23,72 Euro = 8,28 Euro).

45. Dieser Betrag entspricht genau der Differenz zwischen der Mehrwertsteuer auf den Reisepreis, den der Verbraucher ohne den vom Reisebüro gewährten Preisnachlass zahlen müsste, und der Mehrwertsteuer auf den zu zahlenden ermäßigten Reisepreis (275,86 Euro – 267,58 Euro = 8,28 Euro).

46. Bei Anwendung der Margenregelung kommt man zum selben Ergebnis. Angenommen, in demselben Fall hätte der Reiseveranstalter die dem Verbraucher erbrachten Leistungen zu einem Preis von 1 000 Euro gekauft. Die Differenz in Höhe von 1 000 Euro zwischen dem Preis, zu dem er die Reiseleistungen an den Verbraucher verkauft, und dem Preis, zu dem er sie kauft, setzt sich zusammen aus der Marge (862,07 Euro) und der darauf entfallenden Mehrwertsteuer in Höhe von 16 % (137,93 Euro).

47. Gewährt das Reisebüro dem Verbraucher einen Preisnachlass in Höhe von 60 Euro brutto, muss dieser ihm 1 940 Euro (1 000 Euro „tatsächliche Kosten“, 810,35 Euro „Marge“ und 129,65 Euro Mehrwertsteuer) zahlen.

48. Auch bei Anwendung der Margenregelung beträgt die Differenz zwischen den beiden Mehrwertsteuerbeträgen (mit und ohne Nachlass) 8,28 Euro (137,93 Euro – 129,65 Euro = 8,28 Euro). Das ist genau der Betrag, den das Reisebüro von den Steuerbehörden erstattet verlangen könnte, wenn es die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Provision ohne Berücksichtigung des dem Verbraucher gewährten Preisnachlasses gezahlt hätte.

14 — Vgl. Nr. 26 der Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in der Rechtssache, in der das Urteil First Choice Holidays ergangen ist.

49. Wie die Kommission erläutert, ist in beiden Fällen diese Übereinstimmung des Betrags darauf zurückzuführen, dass der vom Reisebüro gewährte Preisnachlass von 60 Euro unweigerlich Mehrwertsteuer in Höhe von 8,28 Euro enthält. Aus dem angeführten Beispiel geht also klar hervor, dass auch die Margenregelung die rechnerischen Grundlagen der im Urteil Elida Gibbs entwickelten Lösung nicht beeinträchtigt.

50. In der mündlichen Verhandlung hat die deutsche Regierung weder die Methode des von der Kommission herangezogenen Beispiels beanstandet noch eine Rechtsgrundlage dafür genannt, dem deutschen Fiskus die überschießende Mehrwertsteuer von 8,28 Euro zu belassen. Hingegen wird, wie Ibero Tours und die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen geltend machen, durch die Minderung der Besteuerungsgrundlage des Reisebüros für die Mehrwertsteuer um den Betrag des Nachlasses auf den Reisepreis gewährleistet, dass die Steuerverwaltung einen Mehrwertsteuerbetrag erhält, der dem vom Verbraucher tatsächlich gezahlten Betrag entspricht.

51. Bei Anwendung der Gegenleistungsregelung auf das obige Beispiel erhielte die Steuerverwaltung vom Reiseveranstalter nämlich 243,86 Euro, und zwar die auf den Reisepreis gezahlte Mehrwertsteuer (275,86 Euro) abzüglich der Vorsteuer auf die Provision (32 Euro), und vom Reisebüro die auf die verminderte Provision gezahlte Mehrwertsteuer in Höhe von 23,72 Euro, insgesamt also 267,58 Euro. Die Mehrwertsteuer, die die Steuerverwaltung damit erhielte, entspräche also exakt dem Mehrwertsteuerbetrag, den der Endverbraucher bei den von ihm gezahlten 1 940 Euro zu tragen hat.

52. Bei Anwendung der Margenregelung auf das obige Beispiel erhielte die Steuerverwaltung denselben Mehrwertsteuerbetrag, nämlich 267,58 Euro: 137,93 Euro Mehrwertsteuer, die der Reiseveranstalter gezahlt hat, um die an den Endverbraucher weiterverkauften Dienste zu kaufen, 105,93 Euro, die der Reiseveranstalter als Differenz zwischen der auf seine Marge entrichteten Mehrwertsteuer (137,93 Euro) und der Mehrwertsteuer, die er dem Reisebüro für die ungeminderte Provision gezahlt hat (32 Euro), selbst schuldet, und 23,72 Euro, die das Reisebüro an Mehrwertsteuer auf die Provision zu entrichten hat, die es vom Reiseveranstalter nach Abzug des Nachlasses erhält.

53. Die im Urteil Elida Gibbs genannten Grundsätze werden also nicht bereits dadurch beeinträchtigt, dass im Fall des Art. 26 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die Gegenleistung die Besteuerungsgrundlage ist, sondern die Marge. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, hängt dies damit zusammen, dass „es ... nicht erforderlich [ist], die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zu berichtigen. ... [D]enn hinsichtlich dieser Umsätze wird die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes auf diese Weise durch die Durchführung der Abzugsregelung in Abschnitt XI der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie] gewährleistet, die es den Zwischengliedern der Vertriebskette wie den Groß- oder Einzelhändlern gestattet, von der Grundlage ihrer eigenen Steuer die Beträge abzuziehen, die jeder an seinen eigenen Lieferanten als Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Umsatz gezahlt hat, und an die Steuerverwaltung somit den Teil der Mehrwertsteuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, den jeder an seinen Lieferanten gezahlt hat, und dem Preis entspricht, zu dem er seinem Abnehmer die Ware geliefert hat.“¹⁵

54. Die Anwendung der Grundsätze des Urteils Elida Gibbs lässt sich nicht nur mit der Anwendung von Art. 26 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbaren, sondern ist auch erforderlich, um zu verhindern, dass der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die vom Hersteller als Steuerpflichtigem geschuldete Mehrwertsteuer dient, höher wäre als der Betrag, den er letztlich erhalten hat¹⁶. Andernfalls wäre nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Grundsatz der Neutralität nicht gewahrt¹⁷.

15 — Urteil Elida Gibbs (Randnr. 33).

16 — Vgl. Urteil vom 3. Juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, Slg. 1997, I-3801, Randnr. 15).

17 — Vgl. Urteil Elida Gibbs (Randnr. 28).

55. Das vorliegende Gericht spricht auch den Fall an, dass sich die Marge auf null beläuft. Meines Erachtens kommt es darauf nicht an; allerdings ist der Kommission beizupflichten, dass die Vorlageentscheidung keine Bezugnahme auf die Akten enthält, die den Schluss zuließe, dass dies bei den von Ibero Tours vermittelten Reiseleistungen der Fall sein könnte. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die zweite Vorlagefrage nicht unter diesem Gesichtspunkt zu prüfen.

2. Gemischte Leistungen

56. In einem ersten Schritt zieht das vorliegende Gericht den Fall in Betracht, dass eine bestimmte Reiseleistung insgesamt mehrwertsteuerpflichtig ist, aber auf die verschiedenen Elemente, aus denen sie besteht, verschiedene Besteuerungsgrundlagen anwendbar sind. Die vom Reiseveranstalter erbrachten Elemente unterlägen der Regelbesteuerung, die bei anderen Steuerpflichtigen gekauften Elemente hingegen der Margenregelung.

57. In einem zweiten Schritt fragt sich das vorliegende Gericht, ob das Urteil Kommission/Deutschland verlangt, dass die Grundsätze des Urteils Elida Gibbs dann nicht anzuwenden sind, wenn die letzte Leistung in der Vertriebskette gemäß Art. 26 Abs. 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfrei ist.

58. Nach Auffassung des vorliegenden Gerichts sind diese beiden Fallgestaltungen insoweit problematisch, als es dem Vermittler ohne Unterstützung durch den Reiseveranstalter unmöglich sein könnte, die genaue Zusammensetzung der Reiseleistung in Erfahrung zu bringen.

59. Was zunächst den Fall der mehrwertsteuerpflichtigen gemischten Leistungen des Reiseveranstalters angeht, sind das vorliegende Gericht und die deutsche Regierung der Auffassung, dass es zur Vergütung einer fiktiven Umsatzsteuer führen könnte, wenn man den Reiseveranstaltern das Recht auf Vorsteuerabzug für die Leistungen der Vermittler zubilligen würde.

60. Eine Minderung der Besteuerungsgrundlage käme ihres Erachtens beim Vermittler einer Reiseleistung allenfalls für den Teil des Reisepreises in Betracht, der auf die Marge des Reiseveranstalters entfalle, was regelmäßig nur ein sehr geringer Anteil des Reisepreises sein dürfte.

61. Das vorliegende Gericht und die deutsche Regierung fragen sich daher, wie der Vermittler diesen Mehrwertsteueranteil feststellen soll. Dies sei den Vermittlern ohne Kenntnis der Kalkulation des jeweiligen Reiseveranstalters nämlich nicht möglich. Wegen dieser technischen Unmöglichkeit seien die Grundsätze des Urteils Elida Gibbs nicht umsetzbar.

62. Diese Schlussfolgerung scheint mir nicht zuzutreffen. Wie Ibero Tours und die Kommission mit ihren Beispielen belegt haben, sind die allgemeine, auf die Gegenleistung im Sinne von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie abstellende Regelung und die Margenregelung im Sinne von Art. 26 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die Grundsätze des Urteils Elida Gibbs nämlich im Prinzip gleichwertig.

63. Unterliegen die zu einer einheitlichen Reiseleistung zusammengestellten Komponenten diesen beiden Regelungen, so zwingt dieser Umstand den Vermittler, der einen Preisnachlass gewährt, nicht zu einer getrennten Berechnung. Wie die Kommission ausführt, stellt sich die Frage, ob er eine solche Berechnung nur mit Unterstützung des Reiseveranstalters durchführen könnte, also nicht.

64. Was sodann Reiseleistungen angeht, von denen einige Komponenten der Margenregelung nach Art. 26 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen, während andere nach Abs. 3 dieses Artikels steuerfrei sind, so ist hier eine Aufteilung erforderlich. Preisnachlässe des Vermittlers führen nämlich nur bei den unter Abs. 2 dieses Artikels fallenden Leistungen zur Anwendung des Urteils Elida Gibbs; dies rechtfertigt es jedoch nicht, dieses Urteil auch in Bezug auf diese Komponenten unangewendet zu lassen, mit der Begründung, die erforderliche Aufteilung in mehrwertsteuerpflichtige und mehrwertsteuerfreie Leistungen könne zu Schwierigkeiten führen.

65. Zwar hat, wenn nach den Umständen bestimmte Teile der vermittelten Reiseleistungen unter Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie fallen können, der Vermittler nachzuweisen, in welchem Umfang nicht diese Vorschrift, sondern die Margenregelung (oder die allgemeine Regelung) gilt. Es ist jedoch nicht gerechtfertigt, diesen Beweis unmöglich zu machen, indem eine Minderung der Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer von vornherein ausgeschlossen wird.

66. Was die möglichen Schwierigkeiten bei der Beschaffung der nötigen Beweise für den Vorsteuerabzug angeht, mögen Reiseveranstalter vielleicht Bedenken haben, ihren Vermittlern den intern kalkulierten Preis jedes Bestandteils einer Reise mitzuteilen; für mich ist aber, wie auch für die Kommission und entgegen dem Vorbringen der deutschen Regierung, nicht ersichtlich, weshalb sich diese Unternehmen weigern sollten, ihre auf Jahresbasis aggregierten Zahlen zu übermitteln, damit die Vermittler eine genaue Aufteilung ihrer Umsätze des Bezugsjahrs vornehmen können.

67. Wie Ibero Tours in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, rechtfertigen die theoretischen Schwierigkeiten, auf die das vorlegende Gericht, die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs verweisen, jedenfalls keine Abweichung von den im Urteil Elida Gibbs aufgestellten Grundsätzen.

68. Somit ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten dass in Fällen, in denen mit der vermittelten Leistung eines Reiseveranstalters die Tätigkeit eines Vermittlers einhergeht, das sich aus dem Urteil Elida Gibbs ergebende Recht des Vermittlers auf Minderung seiner Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer wegen Preisnachlässen, die er den Verbrauchern gewährt, nicht dadurch beeinträchtigt wird, dass die vermittelte Leistung unter die Margenregelung in Art. 26 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

C – Zur dritten Vorlagefrage

69. Mit seiner dritten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat, der Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zutreffend in sein innerstaatliches Recht umgesetzt hat, im Fall der Steuerfreiheit der vermittelten Leistung nur dann berechtigt ist, eine Minderung der Besteuerungsgrundlage zu versagen, wenn er in Ausübung der in dieser Bestimmung enthaltenen Ermächtigung zusätzliche Bedingungen zur Versagung der Minderung geschaffen hat.

70. Es geht also darum, ob ein Mitgliedstaat eine Minderung der Besteuerungsgrundlage allein auf der Grundlage der im Urteil Kommission/Deutschland enthaltenen Auslegung versagen kann, ohne zusätzliche Bedingungen schaffen zu müssen. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass „die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 11 der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie] verstoßen hat, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der diese Erstattung vorgenommen hat, zulassen“¹⁸, insbesondere im Hinblick auf das Urteil Elida Gibbs.

18 — Vgl. Urteil Kommission/Deutschland (Randnr. 79).

71. In dieser Rechtssache hatten die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs auf den Fall verwiesen, dass es sich bei der Lieferung des Einzelhändlers an den Endverbraucher um einen steuerfreien Umsatz handle, so dass die Einbeziehung des Preisnachlassgutscheins in die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers einen Vorsteuerüberhang zulasten des Fiskus in Höhe der im Nennwert des Gutscheins enthaltenen Mehrwertsteuer zur Folge haben könne¹⁹.

72. Der Gerichtshof hat geantwortet, dass „[i]n den Fällen ..., in denen der auf dem Preisnachlassgutschein angegebene Wert aufgrund einer Steuerbefreiung in dem Mitgliedstaat, aus dem die Ware versandt wird, nicht steuerbar ist, ... in keinem der auf dieser oder einer folgenden Stufe der Absatzkette berechneten Preis Mehrwertsteuer enthalten [ist], so dass auch ein Preisnachlass oder eine teilweise Preiserstattung keinen Mehrwertsteueranteil umfassen kann, der eine Verminderung der vom Hersteller entrichteten Steuer veranlassen könnte“²⁰.

73. Er hat hinzugefügt, dass „[b]ei steuerbefreiten Ausfuhr- oder innergemeinschaftlichen Lieferungen ... die Steuerbehörden den Hersteller ... mit Hilfe der ihnen in Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie] eingeräumten Befugnisse daran hindern [können], von seiner Mehrwertsteuerschuld einen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, der fiktiv wäre“²¹.

74. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts lässt die letztgenannte Passage des Urteils Kommission/Deutschland zwei Auslegungsmöglichkeiten zu.

75. Zum einen könnten sich die Mitgliedstaaten, die Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zutreffend umgesetzt haben, bei der Versagung einer Minderung der Besteuerungsgrundlage nach in einer Vertriebskette gewährten Preisnachlässen, wenn die letzte Leistung an den Endverbraucher steuerfrei ist, automatisch auf dieses Urteil stützen.

76. Zum anderen könnte die Wendung „mit Hilfe der ihnen in Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie] eingeräumten Befugnisse“ in Randnr. 65 des Urteils Kommission/Deutschland auch dahin zu verstehen sein, dass ein Mitgliedstaat im Fall der Steuerfreiheit der letzten Leistung in einer Vertriebskette, um die Minderung der Besteuerungsgrundlage zu versagen, eine spezielle Regelung zur Erreichung dieses Ziels schaffen müsse.

77. Nach Auffassung von Ibero Tours ist die Bundesrepublik Deutschland, da sie im Rahmen der ihr durch Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie übertragenen Befugnisse keine speziellen Bedingungen geschaffen habe, die eine Versagung der Minderung der mehrwertsteuerlichen Besteuerungsgrundlage rechtfertigen könnten, auch nicht berechtigt, eine solche Minderung der Besteuerungsgrundlage zu versagen.

78. Nach Auffassung der deutschen Regierung ist auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass ein Mitgliedstaat im Fall der Steuerfreiheit der vermittelten Leistung berechtigt sei, eine Minderung der Besteuerungsgrundlage allein unter Berufung auf das Urteil Kommission/Deutschland zu versagen, d. h., ohne dass es hierzu der Schaffung spezieller Bestimmungen im nationalen Recht bedürfe.

79. Die deutsche Regierung führt weiter aus, die in Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie genannten „von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen“ für die Minderung der Besteuerungsgrundlage bezögen sich nicht auf den materiellen Inhalt der Besteuerungsgrundlage, sondern allein auf die formellen Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Minderung der Besteuerungsgrundlage nach der Bewirkung des Umsatzes. Dass die vermittelte

19 — Ebd. (Randnr. 62).

20 — Ebd. (Randnr. 64).

21 — Ebd. (Randnr. 65).

Leistung einen von der Mehrwertsteuer befreiten Umsatz darstelle, sei eine materielle Voraussetzung für die Versagung der Minderung der Besteuerungsgrundlage, so dass eine nationale Regelung bei befreiten Endumsätzen keine speziellen Voraussetzungen für die Versagung der Minderung vorsehen müsse.

80. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, „regelt Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 1 der Sechsten [Mehrwertsteuerrichtlinie], in welchen Fällen die Mitgliedstaaten die Besteuerungsgrundlage unter von ihnen festgelegten Bedingungen entsprechend *zu vermindern haben*. So *verpflichtet* diese Bestimmung die Mitgliedstaaten, die Besteuerungsgrundlage und damit den Mehrwertsteuerbetrag zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach Bewirkung des Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält.“²²

81. Aus dieser Passage geht also klar hervor, dass die Mitgliedstaaten, außer wenn sie von der Ausnahme in Abs. 2 des genannten Artikels Gebrauch machen (was hier nicht der Fall ist), verpflichtet sind, die Minderung der Besteuerungsgrundlage zu gewähren, sobald die Voraussetzungen dieses Artikels erfüllt sind. Die deutsche Regierung macht also zu Recht geltend, dass mit den „von [den Mitgliedstaaten] festgelegten Bedingungen“ allein die Modalitäten der Minderung gemeint sein können und nicht das Bestehen des Anspruchs auf die Minderung²³.

82. Randnr. 65 des Urteils Kommission/Deutschland ist somit aus diesem Blickwinkel zu verstehen. Wie die Kommission ausführt, meinte der Gerichtshof mit der Feststellung in Randnr. 64 dieses Urteils, dass „[i]n den Fällen ..., in denen der auf dem Preisnachlassgutschein angegebene Wert aufgrund einer Steuerbefreiung in dem Mitgliedstaat, aus dem die Ware versandt wird, nicht steuerbar ist, ... in keinem der auf dieser oder einer folgenden Stufe der Absatzkette berechneten Preis Mehrwertsteuer enthalten [ist], so dass auch ein Preisnachlass oder eine teilweise Preiserstattung keinen Mehrwertsteueranteil umfassen kann, der eine Verminderung der vom Hersteller entrichteten Steuer veranlassen könnte“, nämlich eine zwingende Rechtsfolge und nicht nur eine den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit.

83. Zwar ist in Randnr. 65 dieses Urteils auch von bestimmten den Mitgliedstaaten durch Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten „Befugnissen“ die Rede; mit ihnen soll den Mitgliedstaaten aber nur ermöglicht werden, die von der Richtlinie gewollte steuerliche Behandlung korrekt zu gewährleisten, da die fakultativen, genau abgegrenzten Ausnahmen von der materiellen Regelung gesondert im zweiten Absatz dieses Artikels behandelt werden.

84. Dieses Ergebnis wird bestätigt durch das Urteil Becker²⁴, in dem der Gerichtshof im Zusammenhang mit Art. 13 („Steuerbefreiungen im Inland“) der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, dessen Teil B mit „Sonstige Steuerbefreiungen“ überschrieben ist, entschieden hat, dass der Satz „unter den Bedingungen, die [die Mitgliedstaaten] zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der ... Befreiungen ... festsetzen“, und insbesondere der Ausdruck „Bedingungen“ „sich in keiner Weise auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiung erstrecken“²⁵ und dass „[e]inem Steuerpflichtigen, der in der Lage ist zu beweisen, dass er steuerrechtlich unter einen Befreiungstatbestand der [Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie] fällt, ... ein Mitgliedstaat nicht entgegenhalten [kann], dass er die Vorschriften, die die Anwendung eben dieser Steuerbefreiung erleichtern sollen, nicht erlassen hat“²⁶.

22 — Urteil Goldsmiths (Randnr. 16). Hervorhebung nur hier.

23 — Vgl. in diesem Sinne Nrn. 84 und 85 der Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache, in der das Urteil Kommission/Deutschland ergangen ist.

24 — Urteil vom 19. Januar 1982 (8/81, Slg. 1982, 53).

25 — Ebd. (Randnr. 32).

26 — Ebd. (Randnr. 33).

85. Wendet man diese Erwägungen auf den vorliegenden Fall entsprechend an, wird noch deutlicher, dass den Mitgliedstaaten mit der Bezugnahme auf die „von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen“ nicht die Befugnis eingeräumt wird, Kriterien festzulegen, die den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Minderung der Besteuerungsgrundlage „[i]m Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes“²⁷ von Bedingungen abhängig oder zunichte machen würden oder die seine Ausübung praktisch unmöglich machen würden.

86. Die korrekte Umsetzung der genannten Richtlinie setzt daher voraus, dass die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer des Vermittlers in Fällen, in denen die vermittelte Leistung ein steuerfreier Umsatz ist, nicht gemindert werden kann; wie sich nämlich unmittelbar aus dem System der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, erfolgt in einem solchen Fall keine Minderung, und zwar ohne dass der Mitgliedstaat hierfür spezielle Bedingungen festlegen müsste.

87. Auf die dritte Vorlagefrage ist somit zu antworten, dass sich unmittelbar aus dem System der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, dass ein Mitgliedstaat im Fall der Steuerbefreiung der vermittelten Leistung eine Minderung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer versagt, ohne zuvor in speziellen Rechtsvorschriften zusätzliche Bedingungen hierfür festgelegt zu haben.

VI – Ergebnis

88. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die im Urteil des Gerichtshofs vom 24. Oktober 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Slg. 1996, I-5339), aufgestellten Grundsätze zur Minderung der Besteuerungsgrundlage bei Unternehmen, die dem Verbraucher einer nachgelagerten Dienstleistung Preisnachlässe gewähren, gelten auch für den Fall, dass ein Vermittler (hier: das Reisebüro) dem Empfänger (hier: dem Reisekunden) der von ihm vermittelten Leistung (hier: der Leistung des Reiseveranstalters) auf seine Kosten einen Preisnachlass gewährt.
2. In Fällen, in denen mit der vermittelten Leistung eines Reiseveranstalters die Tätigkeit eines Vermittlers einhergeht, wird das sich aus dem Urteil des Gerichtshofs vom 24. Oktober 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Slg. 1996, I-5339), ergebende Recht des Vermittlers auf Minderung seiner Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer wegen Preisnachlässen, die er den Verbrauchern gewährt, nicht dadurch beeinträchtigt, dass die vermittelte Leistung unter die Margenregelung in Art. 26 Abs. 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 fällt.
3. Wie sich unmittelbar aus dem System der Sechsten Richtlinie 77/388 ergibt, versagt ein Mitgliedstaat im Fall der Steuerbefreiung der vermittelten Leistung eine Minderung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, ohne zuvor in speziellen Rechtsvorschriften zusätzliche Bedingungen hierfür festgelegt zu haben.

²⁷ — Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.