

Vorschrift des EWG-Vertrags, die ihn dazu ausdrücklich ermächtigte, zur Verteidigung gegenüber einer auf die Verletzung der Verpflichtungen, die ihm durch eine Richtlinie auferlegt werden, gestützten Vertragsverletzungsklage nicht mit Erfolg auf die Rechtswidrigkeit dieser Richtlinie berufen.

Etwas anderes könnte nur gelten, wenn die fragliche Richtlinie mit besonders schweren und offensichtlichen Fehlern behaftet wäre, so daß sie als inexisterter Rechtsakt qualifiziert werden könnte.

2. Ein Mitgliedstaat, der auf die Marge der Reisebüros eine Mehrwertsteuerregelung anwendet, die für bestimmte Umsätze, die von Dritten für Rechnung des Reisebüros ausgeführt werden, entgegen Artikel 26 der Richtlinie 77/388 Steuerbe-

freiungen vorsieht, die sich nicht auf Umsätze beschränken, die außerhalb der Gemeinschaft erbracht werden, sondern auch für alle grenzüberschreitenden Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen sowie für solche Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen gelten, die ausschließlich außerhalb des nationalen Steuergebiets erfolgen, verstößt gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag.

Ein Mitgliedstaat kann zwar Steuerbefreiungen als Übergangsmaßnahmen im Sinne von Artikel 28 der Richtlinie beibehalten, sofern die dort aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind; dies gilt jedoch nicht für einen Mitgliedstaat, der für die verschiedenen von den Reisebüros erbrachten Umsätze die allgemeine Mehrwertsteuerregelung nicht beibehalten, sondern eine auf Artikel 26 gestützte Sonderregelung erlassen hat.

SITZUNGSBERICHT in der Rechtssache C-74/91 *

I — Rahmen des Rechtsstreits und vorprozessuales Verfahren

A — Die gemeinschaftsrechtliche Regelung

Die Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehr-

wertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) (im folgenden: Sechste Richtlinie) enthält in Artikel 26 eine Sonderregelung für Reisebüros.

Gemäß Artikel 26 Absatz 1 müssen die Mitgliedstaaten diese Mehrwertsteuerregelung auf die Umsätze der Reisebüros anwenden, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen

* Verfahrenssprache: Deutsch.

und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger ...
in Anspruch nehmen.

Nach Absatz 2 gelten die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Als Besteuerungsgrundlage für diese Dienstleistung gilt 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.

Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so wird gemäß Artikel 26 Absatz 3 die Dienstleistung des Reisebüros einer nach Artikel 15 Nr. 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.

Artikel 28 der Richtlinie enthält Übergangsbestimmungen, von denen einige unmittelbar die Sonderregelung für Reisebüros betreffen. So lautet Artikel 28 Absatz 3:

„Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien; ...“

Die Liste der in Anhang F aufgeführten Umsätze umfaßt unter Nr. 27:

„in Artikel 26 genannte Dienstleistungen der Reisebüros sowie diejenigen der Reisebüros, die im Namen und für Rechnung des Reisenden tätig werden, für Reisen innerhalb der Gemeinschaft“.

Da der Rat, dessen Eingreifen in Artikel 28 Absatz 4 der Richtlinie vorgesehen ist, noch nicht über die Abschaffung der Übergangsbestimmungen für Leistungen der Reisebüros entschieden hat, sind diese weiterhin anwendbar.

B — Die nationale Regelung

Im deutschen Recht ist die Mehrwertsteuer für Reiseleistungen in § 25 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1980) vom 29. November 1979 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 1988 geregelt.

Nach § 25 Absatz 1 gilt diese Vorschrift für „Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungs-

empfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt“. Eine derartige Dienstleistung wird als „sonstige Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuergesetzes angesehen, das für die der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätze der Unternehmer zwischen „Lieferungen“ und „sonstigen Leistungen“ unterscheidet.

Gemäß § 25 Absatz 3 bemißt sich die „sonstige Leistung“ nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet, wobei die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehört.

§ 25 Absatz 2 sieht jedoch vor, daß die „sonstige Leistung“ steuerfrei ist, wenn die Reisevorleistungen

- „1) außerhalb des Gebiets der Europäischen Gemeinschaften bewirkt werden,
- 2) grenzüberschreitende Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen sind oder
- 3) Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen sind, die sich ausschließlich auf das Außengebiet erstrecken“.

Für den Fall, daß die Reisevorleistungen aus einem steuerfreien und einem steuerpflichtigen Teil bestehen, bestimmt Absatz 2 außerdem, daß nur der Teil der Marge besteuert wird, der sich auf die steuerpflichtigen Umsätze bezieht.

Die Steuerbefreiung kann sich somit nach den deutschen Rechtsvorschriften auf Leistungen erstrecken, die innerhalb des Gebiets der Europäischen Gemeinschaften bewirkt werden, wenn es sich um grenzüberschreitende Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen handelt oder um Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen, die sich ausschließlich auf das Außengebiet erstrecken.

C — Vorprozessuales Verfahren

Da die Kommission der Auffassung war, daß die Berechnungsweise der Mehrwertsteuer bei Reiseleistungen, die sich aus den genannten Rechtsvorschriften ergibt, mit Artikel 26 der Sechsten Richtlinie unvereinbar sei, daß sie zu Wettbewerbsverzerrungen führe und sich nachteilig auf die aus der Mehrwertsteuer stammenden Eigenmittel der Gemeinschaft auswirke, forderte sie die deutsche Regierung mit Schreiben vom 10. Oktober 1988 gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag auf, sich zu der Angelegenheit zu äußern.

Die deutschen Behörden antworteten mit Schreiben vom 25. August 1989 und teilten der Kommission ihre Absicht mit, die betroffenen Verbände zu dem Ergebnis der Erörterungen des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer zu hören, in dem sich eine Mehrheit der Delegationen für eine Vereinfachungsregelung bei der Anwendung des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie ausgesprochen habe, wonach die Marge bei Flügen innerhalb der Gemeinschaft (auch bei Überfliegen von oder Zwischenlandungen in Drittländern) vollständig besteuert und bei Flügen in Drittländer (auch bei Überfliegen von oder Zwischenlandungen in Mitgliedstaaten) vollständig befreit werde.

Die Kommission übersandte der Bundesrepublik Deutschland am 29. Dezember 1989 gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie feststellte, die Bundesrepublik habe gegen ihre Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen.

Nachdem die Bundesregierung am 27. Februar 1990 mitgeteilt hatte, daß sie sich bemühe, eine neue Besteuerungsregelung zu finden, daß sie jedoch die endgültige Billigung der Leitlinien des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer abwarten müsse, führte sie am 30. April 1990 aus, daß die beanstandeten deutschen Rechtsvorschriften ihrer Ansicht nach aufgrund der Übergangsbestimmungen in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nrn. 17 und 27 der Sechsten Richtlinie zulässig seien.

II — Schriftliches Verfahren und Anträge der Parteien

Die Klage der Kommission ist am 22. Februar 1991 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen. Er hat jedoch beiden Parteien Fragen gestellt.

Die *Kommission* beantragt,

- festzustellen, daß die Bundesrepublik Deutschland durch Anwendung einer

Mehrwertsteuerregelung auf die Marge der Reisebüros, die mit Artikel 26 der Sechsten Richtlinie unvereinbar ist, gegen ihre Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat;

- der Bundesrepublik Deutschland die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Die *Bundesrepublik Deutschland* beantragt,

- die Klage als unbegründet abzuweisen;
- der Kommission die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

III — Vorbringen der Parteien

A — *Rügen der Kommission*

Die *Kommission* ist der Auffassung, daß die im deutschen Recht vorgesehene Methode zur Berechnung der Mehrwertsteuer von Reisebüros mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar sei.

Nach Artikel 26 Absatz 3 der Richtlinie seien ausschließlich die Reisen in Drittländer — oder im Fall von Reisen sowohl außerhalb als auch innerhalb der Gemeinschaft ausschließlich der Teil der Reise, der außerhalb der Gemeinschaft stattfindet — von der Berechnung der Marge des Reisebüros, die die Besteuerungsgrundlage bilde, ausgenommen.

Es sei insoweit ohne Bedeutung, daß bestimmte Beförderungsleistungen als solche in der Bundesrepublik Deutschland in Anwendung anderer Bestimmungen der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit seien. Die in Artikel 26 der Richtlinie vorgesehene Methode zur Berechnung der Marge von Reisebüros stelle nämlich eine Sonderregelung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar, die von den Mitgliedstaaten restriktiv ausgelegt und angewandt werden müsse, ohne daß diese die Möglichkeit haben dürften, zusätzliche Bedingungen vorzusehen.

Da das deutsche Umsatzsteuergesetz bestimmte innerhalb der Gemeinschaft durch die Beförderung mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen erzielte Umsätze von der Berechnung der Marge der Reisebüros ausnehme, werde deren Besteuerungsgrundlage in ungerechtfertigter Weise herabgesetzt, was zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber den Reisebüros anderer Mitgliedstaaten führen und sich nachteilig auf die aus der Mehrwertsteuer stammenden Eigenmittel der Gemeinschaft auswirken könne.

B — *Vorbringen der deutschen Regierung*

Die von der *Bundesrepublik Deutschland* vorgebrachte Argumentation beruht auf vier Punkten.

1) Die deutsche Regierung trägt zunächst vor, daß Artikel 26 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie, dessen Inhalt unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung zu den allgemeinen Vorschriften der Richtlinie über den Ort des steuerbaren Umsatzes (Artikel 8 und 9) zu untersuchen sei, in der Praxis nicht in nationales Recht umgesetzt

werden könne und als nichtig angesehen werden müsse.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verwehre es nämlich die Sechste Richtlinie einem Mitgliedstaat nicht, eine Beförderungsleistung zwischen zwei Punkten seines Hoheitsgebiets der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, auch wenn die Beförderungstrecke teilweise außerhalb seines Hoheitsgebiets verlaufe, sofern er nicht in die Steuerkompetenzen anderer Staaten eingreife (Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtsache 283/84, *Trans Tirreno Express*, Slg. 1986, 231, Randnr. 21). Dies bedeute jedoch nicht, daß eine Verpflichtung bestehe, die im eigenen Hoheitsgebiet erfolgten Beförderungen für diejenige Teilstrecke der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, die in oder über internationalen Gewässern zurückgelegt werde (Urteil vom 13. März 1990 in der Rechtsache C-30/89, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1990, I-691, Randnr. 18).

Wie die Diskussion im Beratenden Ausschuß für die Mehrwertsteuer zeige, der ein vereinfachtes Besteuerungssystem vorschlagen solle, sei die Anwendung der Vorgaben von Artikel 26 Absatz 3 zur Feststellung der verschiedenen Teilstrecken überflogener Gebiete in der Praxis äußerst schwierig, da sich nicht vorhersehen lasse, welche Luftstraßen benutzt würden.

Die Unmöglichkeit der Umsetzung zeige die Nichtigkeit der fraglichen Bestimmungen, denn sie verpflichteten die Mitgliedstaaten zum Erlaß einer steuerrechtlichen Regelung, die in der Praxis nicht durchführbar sei. Hierzu verweist die Bundesregierung auf das Gebot der Klarheit und Vorhersehbarkeit, das mit gemeinschaftsrechtlichen Regelungen verbunden sei, die finanzielle Konsequenzen haben könnten (siehe zuletzt das genannte Urteil vom 13. März 1990, *Kommission/Frankreich*, Randnr. 23). Sie führt auch den kürzlich vom

Gerichtshof bestätigten Grundsatz der Rechtssicherheit an (Urteile vom 26. Februar 1991 in der Rechtssache C-120/88, Kommission/Italien, Slg. 1991, I-621, Randnr. 11, in der Rechtssache C-119/89, Kommission/Spanien, Slg. 1991, I-641, Randnr. 10, und in der Rechtssache C-159/89, Kommission/Griechenland, Slg. 1991, I-691, Randnr. 11).

Selbst wenn die Rechtmäßigkeit einer gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung nicht mehr überprüft werden könne, könne ein Staat in jedem Fall immer noch geltend machen, daß ihre tatsächliche Durchführung unmöglich sei. Wie bereits hervorgehoben worden sei, ergäben sich aber bei der Streckenführung jedes Fluges aufgrund der oft unvorhersehbaren und nicht nachvollziehbaren Benutzung der Luftstraßen unüberwindliche Schwierigkeiten, die verschiedenen Teile der überflogenen Gebiete festzustellen. Entgegen den Behauptungen der Kommission seien im übrigen die meisten Mitgliedstaaten bei der Anwendung der in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Sonderregelung auf sehr große Schwierigkeiten gestoßen. Genau aus diesem Grund seien die Vorschläge zum Erlaß einer Vereinfachungsregelung im Beratenden Ausschuß für die Mehrwertsteuer erörtert worden.

2) Die von der Kommission beanstandeten deutschen Rechtsvorschriften seien deshalb nur das Ergebnis der Suche nach einer in der Praxis anwendbaren Lösung, die dem Rechtsgedanken des Artikels 26 möglichst nahekomme. Sie dienten der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sowohl gegenüber Reiseveranstaltern anderer Mitgliedstaaten, die noch von der Übergangsregelung in Artikel 28 Gebrauch machten, als auch gegenüber Reiseveranstaltern mit eigenen Luftfahrzeugen, deren Beförderungsleistungen als grenzüberschreitende Beförderungen mit Luftfahrzeugen steuerfrei seien, und schließlich auch gegenüber Individualreisenden.

Hierzu führt die Bundesrepublik Deutschland insbesondere aus, daß die in ihrem Gebiet niedergelassenen Reiseveranstalter gegenüber ihren Hauptkonkurrenten aus Dänemark und den Niederlanden benachteiligt seien und daß die Fälle der Reiseveranstalter, der Reiseveranstalter mit eigenen Luftfahrzeugen und der Individualreisenden sehr wohl vergleichbar seien, da es in allen Fällen um die Erbringung von Beförderungsleistungen im Luftverkehr an den Reisenden gehe.

3) Selbst wenn die beanstandeten Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes mit Artikel 26 der Sechsten Richtlinie unvereinbar sein sollten, wären sie nach Ansicht der Bundesregierung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie gedeckt, der es in Verbindung mit Anhang F Nr. 27 erlaube, Dienstleistungen der Reisebüros für Reisen innerhalb der Gemeinschaft weiterhin von der Besteuerung zu befreien.

Von dieser immer noch in Kraft befindlichen Übergangsregelung hätten mehrere Mitgliedstaaten Gebrauch gemacht, und keine gemeinschaftsrechtliche Vorschrift untersage ihre partielle Anwendung. Man könne hierzu nicht den Standpunkt vertreten, daß eine solche partielle Anwendung gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoße. Es sei lediglich einzuräumen, daß eine teilweise Abweichung von Bestimmungen einer Richtlinie die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts stärker beeinträchtige als eine vollständige Abweichung.

4) Schließlich macht die Bundesrepublik Deutschland zur Veranstaltung von Seereisen geltend, daß derartige Beförderungsleistungen sich in der Regel fast ausschließlich auf internationale Gewässer erstreckten, die nicht zum Gebiet der Gemeinschaft gehör-

ten. Der auf innergemeinschaftliche Gewässer entfallende Anteil sei im Verhältnis zur Gesamtstrecke unbedeutend. Diese Leistungen müßten daher selbst bei Kreuzfahrten zwischen zwei Häfen in Mitgliedstaaten von der Besteuerung befreit werden.

Hierzu habe der Beratende Ausschuß für die Mehrwertsteuer eine Regelung vorgeschlagen, wonach in einem Fall, nämlich dem der Kreuzfahrten zwischen Häfen der Gemeinschaft und Häfen in Drittländern, eine teilweise Besteuerung der Marge unter Voraussetzungen erfolgen solle, die der deutschen Regierung nicht verständlich seien. In den anderen beiden Fällen, d. h. bei Kreuzfahrten zwischen Häfen der Gemeinschaft und Kreuzfahrten, die in der Gemeinschaft begännen und in einem Drittland endeten, werde die Marge nach den Vorschlägen des Ausschusses entweder in vollem Umfang besteuert oder vollständig von der Besteuerung befreit. Es handele sich daher in beiden Fällen um eine Vereinfachungsregelung, wobei jedoch der ersteren aus den oben bereits genannten Gründen nicht zugestimmt werden könne.

C — *Erwiderung der Kommission auf dieses Vorbringen*

1) Die *Kommission* trägt zunächst vor, daß die von der Bundesrepublik Deutschland erhobene Einrede der Nichtigkeit von Artikel 26 der Sechsten Richtlinie sowohl unzulässig als auch unbegründet sei.

Zum einen könne sich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ein Staat zur Verteidigung gegenüber einer Vertragsverletzungsklage, die auf die Nichtdurchführung einer an ihn gerichteten Richtlinie gestützt sei, nicht auf eine eventuelle Rechtswidrigkeit dieser Richtlinie berufen (siehe zuletzt das Urteil vom 30. Juni 1988 in der Rechtsache 226/87, *Kommission/Griechenland*, Slg. 1988, 3611, Randnrn. 12 bis 16).

Zum anderen seien die fraglichen Bestimmungen klar und genau genug, um angewandt werden zu können, und könnten daher nicht als nichtig angesehen werden. Im übrigen sei festzustellen, daß die deutschen Rechtsvorschriften diese Bestimmungen auch dann verletzen, wenn die Beförderung in vollem Umfang im Gebiet der Gemeinschaft erfolge, d. h., wenn sich das Problem einer Aufteilung auf die jeweiligen Teilstrecken gar nicht stelle.

2) Zweitens macht die *Kommission* geltend, daß die streitigen Bestimmungen nicht aus zwingenden Wettbewerbsgründen gerechtfertigt seien.

Der Umstand, daß einige Länder noch von der Übergangsregelung Gebrauch machten, die zu Wettbewerbsverzerrungen führen könne, berechtige die Bundesrepublik Deutschland nämlich nicht, selbst derartige Wettbewerbsverzerrungen zum Nachteil der Staaten herbeizuführen, die Artikel 26 der Sechsten Richtlinie korrekt anwendeten.

Die Situation von Veranstaltern mit eigenen Luftfahrzeugen, deren Tätigkeit nach der Sonderregelung für Reisebüros besteuert werde, könne nicht mit der gewöhnlicher Veranstalter verglichen werden, da die erbrachten Leistungsarten nicht mehr dieselben seien. Auch die Situation der Individualreisenden sei nicht vergleichbar.

In bezug auf den Standpunkt des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer, auf den die Bundesrepublik Deutschland verweise, bemerkt die *Kommission*, daß dieser Ausschuß nicht befugt sei, Ausnahmen von den geltenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zuzulassen.

Schließlich sei sich die Kommission der Probleme bewußt, die die Anwendung der Regelung für Reisebüros mit sich bringe, und sie habe die Absicht, in diesem Bereich eine neue Regelung vorzuschlagen. Sie sei jedoch verpflichtet, darauf hinzuwirken, daß das geltende Recht von den Mitgliedstaaten ordnungsgemäß angewandt werde.

3) Die Bundesrepublik Deutschland könne sich auf die Übergangsbestimmungen in Artikel 28 der Sechsten Richtlinie nicht berufen, nachdem sie sich für die Anwendung der endgültigen Regelung des Artikels 26 entschieden habe. Mangels entsprechender ausdrücklicher Bestimmungen sei es einem Staat nämlich nicht möglich, eine Übergangsregelung nur partiell anzuwenden. Die gegenteilige Auffassung würde zu einer sehr großen Rechtsunsicherheit in der Gemeinschaft führen.

Die Kommission weist hierzu im übrigen darauf hin, daß die deutsche Regierung keine Eigenmittel nach der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 des Rates vom 29. Mai 1989 (ABl. L 155, S. 9) abgeführt habe. Artikel 2 Absatz 2 der Verordnung sehe vor, daß die Umsätze, die die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie weiterhin befreiten, für die Bestimmung der Mehrwertsteuer-Eigenmittel zu berücksichtigen seien. Dies zeige, daß die Bundesrepublik Deutschland ursprünglich nicht daran gedacht habe, sich auf die Übergangsbestimmungen des Artikels 28 der Sechsten Richtlinie zu berufen.

4) Schließlich zeige der Standpunkt des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer zur Veranstaltung von Seereisen, daß

die vorzunehmende Aufteilung in einen inner- und einen außergemeinschaftlichen Teil für die meisten Mitgliedstaaten nicht unpraktikabel sei. Dem Ausschuß zufolge solle nämlich bei Kreuzfahrten zwischen Häfen, die sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gemeinschaft lägen, nur der Teil steuerfrei sein, der die außerhalb der Gemeinschaft erbrachten Beförderungsleistungen betreffe.

D — Auf das Vorbringen der Kommission, daß die deutschen Behörden keine Mehrwertsteuer-Eigenmittel für die von den Übergangsbestimmungen erfaßten Umsätze abgeführt hätten, entgegnet die *Bundesregierung*, sie sei immer der Auffassung gewesen, daß sie die Rechtsgedanken des Artikels 26 soweit wie möglich beachtet habe, so daß sie die Übergangsregelung des Artikels 28 nicht in Anspruch zu nehmen brauche. Dies stehe einer Überprüfung, ob die rechtlichen Voraussetzungen der Übergangsregelung erfüllt seien, nicht entgegen.

IV — Antworten auf die Fragen des Gerichtshofes

A — Erste Frage

Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften und die Bundesrepublik Deutschland werden gebeten, dem Gerichtshof mitzuteilen, welche Bedeutung für sie der Ausdruck „unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen“ in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 hat.

Antworten

1) Nach Ansicht der *Kommission* beinhaltet die fragliche Vorschrift den Gedanken eines „stand still“, der restriktiv ausgelegt werden müsse. Ihre Anwendung setze voraus, daß

— es sich um echte Befreiungen handle, d. h. um solche Befreiungen, die das Recht auf Vorsteuerabzug ausschließen (Befreiungen mit Vorsteuerabzug seien Gegenstand von Artikel 28 Absatz 2 und nicht von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b);

— die Befreiungen diejenigen seien, die als solche im Anhang F der Sechsten Richtlinie aufgeführt seien;

— die Befreiungen im Mitgliedstaat bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestanden hätten, was nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes deutlich von einer Formulierung wie „Einführung neuer Befreiungen“ oder „Ausweitung bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie bestehender Befreiungen“ unterschieden werden müsse. Die Anwendung dieser Vorschrift scheide daher aus, wenn ein Mitgliedstaat, wenn auch nur partiell, Änderungen an bestehenden Regelungen vornehme.

Der Gedanke der einheitlichen Leistung verbietet es nach Ansicht der *Kommission*, die einzelnen Tätigkeiten der Reisebüros aufzuspalten und jeweils einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung zu unterwerfen. Auf die in Anhang F Nrn. 27 (Dienstleistungen der Reisebüros) und 17 (mit der Beförderung von Personen verbundene

Dienstleistungen) vorgesehenen Befreiungen könne sich die Bundesrepublik Deutschland nicht berufen, da sie für diese Leistungen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Sonderregelung in Artikel 26 der Sechsten Richtlinie erlassen habe.

2) Die *Bundesrepublik Deutschland* vertritt die Auffassung, daß unter den „bestehenden Bedingungen“ die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie im Mitgliedstaat hinsichtlich der Steuerbefreiungen bestehende Rechtslage zu verstehen sei. Hierbei komme es darauf an, ob die Steuerbefreiung mit einem Vorsteuerabzugsrecht verbunden gewesen sei oder nicht, wobei die richtige Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b die Beibehaltung der gleichen Art von Steuerbefreiung voraussetze.

Es sei nämlich darauf hinzuweisen, daß es im Mehrwertsteuersystem zwei in der Belastungswirkung unterschiedliche Arten von Steuerbefreiungen gebe:

— solche, die keinen Abzug zuließen, so daß der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke dieser befreiten Umsätze verwende, zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt sei,

— solche, die im Gegenteil das Recht auf Abzug dieser Steuer nicht ausschließen, so daß die steuerbefreiten Umsätze in diesem Fall mit keiner Steuer belastet würden.

B — Zweite Frage

Antworten

Antworten auf die Frage B 1

Die Parteien werden gebeten, unter Angabe der Fundstellen und des genauen Wortlauts der fraglichen Bestimmungen genau darzulegen:

- 1) die Mehrwertsteuerregelung für Reisebüros, die in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Zeitpunkt der Anwendung der Sechsten Richtlinie galt;
- 2) die Änderungen dieser Regelung nach dem Zeitpunkt der Anwendung der Sechsten Richtlinie;
- 3) diejenigen Bestimmungen dieser Regelung, gegen die sich der von der Kommission erhobene Vorwurf der Vertragsverletzung richtet, und zwar jeweils in der Fassung, die an dem für die Feststellung der Vertragsverletzung maßgeblichen Datum in Kraft war;
- 4) die Gründe, aus denen die Kommission auf Seite 11 der Klageschrift behauptet, daß die Bundesrepublik Deutschland „beschlossen hat, die Umsätze der Reisebüros gemäß den Vorschriften des Artikels 26 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, das heißt gemäß der gemeinschaftlichen Harmonisierungsregelung, zu behandeln“.

a) Der *Kommission* zufolge waren die Dienstleistungen von Reisebüros, die gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und Dienstleistungen und Leistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen, in der Bundesrepublik nicht als einheitliche Dienstleistung anzusehen und unterlagen keiner Gesamtbesteuerung der Marge, sondern einer Besteuerung des Betrages jedes erfolgten Umsatzes.

Die Leistungen in bezug auf Unterbringung, Verpflegung und touristische Führungen seien beststeuerbar gewesen, wenn sie im Inland in Anspruch genommen worden seien. Beim Transport der Reisenden im Straßen- und Schienenverkehr sei nur der auf den inländischen Streckenanteil entfallende Betrag (einschließlich Marge) besteuert worden. Grenzüberschreitende Transporte mit Wasserfahrzeugen seien nicht der Anwendung des deutschen Steuerrechts unterworfen worden, und Transporte mit Luftfahrzeugen seien einer Steuer unterstellt worden, die erlassen worden sei.

Schließlich führt die Kommission aus, daß die den Reisebüros im Rahmen ihrer Tätigkeit in Rechnung gestellte Steuer in der Höhe vorsteuerabzugsfähig gewesen sei, wie sie den besteuerten Leistungen entsprochen habe.

b) Die *Bundesrepublik Deutschland* führt ebenfalls aus, daß es vor dem 1. Januar 1980 keine besondere Besteuerungsregelung für Reiseveranstalter gegeben habe und die Be-

steuerung sich für jede der verschiedenen Reisedienstleistungen (Beförderung, Unterbringung, Verpflegung) nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1973 (UStG 1973) gerichtet habe.

Nach diesem Gesetz hätten nur die in Deutschland erbrachten Leistungen einschließlich des inländischen Teils grenzüberschreitender Beförderungen der Besteuerung unterliegen. Grenzüberschreitende Beförderungen mit Seeschiffen seien jedoch stets als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen gewesen und bei grenzüberschreitenden Beförderungen mit Luftfahrzeugen habe für den inländischen Teil eine ministerielle Erlaßregelung gegolten.

Schließlich sei in allen Fällen der Steuerbefreiung oder des Erlasses der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen gewesen, so daß der vom Reisenden aufzuwendende Preis in diesen Fällen mit keinerlei Steuer belastet gewesen sei.

Antworten auf die Frage B 2

a) Der *Kommission* zufolge sind nach Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie weitreichende Änderungen bei der Besteuerung von Reisebüros in der Bundesrepublik in Kraft getreten, die in § 25 UStG 1980 enthalten seien.

Erstens würden die Leistungen der Reisebüros als einheitliche Dienstleistungen angesehen und der steuerbare Betrag sei jetzt nur die Marge der Reisebüros.

Zweitens seien für bestimmte Umsätze (Leistungen außerhalb des Gebiets der Gemeinschaft, grenzüberschreitende Beförderungen mit Seeschiffen oder Luftfahrzeugen) Ausnahmen von diesen Regelungen vorgesehen, die zur Steuerbefreiung des entsprechenden Teils der Marge führten.

Schließlich seien die Steuerbeträge, die für Vorleistungen in Rechnung gestellt würden, grundsätzlich nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bildeten jedoch gemäß § 15 in Verbindung mit § 25 UStG 1980 die Luft- und Seetransporte, für die kein Ausschluß vom Vorsteuerabzug eintrete.

b) Die *Bundesrepublik Deutschland* weist ebenfalls darauf hin, daß das Umsatzsteuergesetz vom 26. November 1979 (UStG 1980) das in der Sechsten Richtlinie vorgesehene besondere Besteuerungssystem für Reisebüros übernommen habe, das in der Besteuerung der Marge der Gesamtleistung dieser Reiseveranstalter bestehe.

Für die Beurteilung der Belastungswirkung der Neuregelung im Vergleich zu derjenigen des früheren Systems bedürfe es jedoch der gesonderten Prüfung beider Leistungskomponenten der Dienstleistungen, die in die Festlegung der gesamten Aufwendungen des Reisenden einfließen:

— einerseits der vom Reisebüro in Anspruch genommenen Vorleistungen, deren Besteuerung sich nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1980 richte,

— andererseits der Marge des Reisebüros, deren Besteuerung sich nach der Sonderregelung des § 25 UStG 1980 richte.

die dem Reisenden vom Reisebüro erbrachte Gesamtleistung mit keinerlei Steuer belastet seien.

Antworten auf die Frage B 3

Bei den Reisevorleistungen unterlägen die im Ausland erbrachten Beförderungen sowie der auf das Ausland entfallende Teil von grenzüberschreitenden Beförderungen mit Luftfahrzeugen nicht der Steuer (§ 1 Absatz 1 Nr. 1, § 3a Absatz 2 Nr. 2 UStG 1980), ebenso wie der auf das Inland entfallende Teil von grenzüberschreitenden Beförderungen mit Seeschiffen (§ 7 Absatz 3 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung — UStDV 1980) und der auf das Inland entfallende Teil von grenzüberschreitenden Beförderungen mit Luftfahrzeugen, der Gegenstand eines Erlasses sei (§ 26 Absatz 3 Nr. 1 UStG 1980). Da das Recht auf Vorsteuerabzug bei diesen Umsätzen nicht ausgeschlossen sei (Artikel 15 Absätze 1 bis 3 UStG 1980), unterlägen diese verschiedenen Leistungen somit wie in der Vergangenheit keinerlei Steuer.

Die Marge des Reisebüros sei bei grenzüberschreitenden Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen sowie bei Beförderungen, die sich ausschließlich auf das Ausland erstreckten, ebenfalls steuerfrei (§ 25 Absatz 2 Nrn. 2 und 3 UStG 1980), und diese Steuerbefreiung schließe den Vorsteuerabzug ebenfalls nicht aus (§ 15 Absatz 3 Nr. 1 Buchstabe a und Nr. 2 Buchstabe a UStG 1980).

In den streitigen Bereichen sei die Belastungswirkung der Neuregelung somit genau die gleiche wie nach dem früheren System, da sowohl die Vorleistungen als auch

a) Die *Kommission* führt aus, daß sich der Vertragsverletzungsvorwurf gegen die inkorrekte Umsetzung von Artikel 26 der Sechsten Richtlinie richte. Die Bundesrepublik führe entgegen dem Gedanken der Einheitlichkeit der Leistung von Reisebüros für Transportleistungen keine Margenbesteuerung durch, weil diese gemäß § 25 UStG 1980 (wobei die neueste Fassung von 1991 hieran nichts geändert habe) von der Besteuerung befreit seien.

b) Die *Bundesrepublik Deutschland* weist ebenfalls darauf hin, daß der Inhalt von § 25 Absatz 2 Nrn. 2 und 3 UStG, gegen den sich der von der Kommission erhobene Vorwurf der Vertragsverletzung richte, durch das UStG 1991 nicht geändert worden sei.

Antworten auf die Fragen B 4

a) Der *Kommission* zufolge hat die Bundesregierung in einem Schreiben vom 30. April 1990 selbst anerkannt, daß die Umsetzung von Artikel 26 der Sechsten Richtlinie in das deutsche Recht durch die Einführung des § 25 UStG 1980 erfolgt sei. Die vorbereitenden Arbeiten zu diesem Gesetz zeigten im übrigen eindeutig den Umsetzungswillen, wobei die während dieser Arbeiten zur Rechtfertigung der vorgesehenen Ausnahmen geltend gemachten Gründe sich in keiner Weise auf eine Beibehaltung des Status quo bezogen hätten.

Die Kommission ist der Ansicht, daß die Bundesrepublik Deutschland für die Einführung einer Vereinfachungsmaßnahme das Verfahren des Artikels 27 der Sechsten Richtlinie hätte einschlagen können, was sie nicht getan habe. Sie könne sich jedoch nicht gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b auf die Beibehaltung der bestehenden Regelung berufen.

b) Die *Bundesrepublik Deutschland* bestreitet die Behauptung der Kommission und verweist insbesondere auf ihre Antworten auf die Frage B 2.

C — *Anforderung von Unterlagen*

Auf Verlangen des Gerichtshofes haben die Kommission der Europäischen Gemeinschaften und die Bundesrepublik Deutschland Arbeitsunterlagen betreffend die 25. Sitzung des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer vom 10. und 11. April 1989 vorgelegt.

F. Grévisse
Berichterstatter