

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

26. September 2013(\*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 306 bis 310 – Sonderregelung für Reisebüros – Unterschiede zwischen Sprachfassungen – Nationales Recht, das die Anwendung dieser Sonderregelung auf Personen vorsieht, die keine Reisenden sind – Begriffe ‚Reisender‘ und ‚Kunde‘ – Ausnahme bestimmter Endkundenverkäufe von dieser Sonderregelung – Ausweisung eines abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrags in der Rechnung, der nicht an die geschuldete oder entrichtete Vorsteuer gebunden ist – Pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlage für einen bestimmten Zeitraum – Unvereinbarkeit“

In der Rechtssache C-189/11

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 20. April 2011,

**Europäische Kommission**, vertreten durch L. Lozano Palacios und C. Soulay als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Königreich Spanien**, vertreten durch S. Centeno Huerta als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagter,

unterstützt durch

**Tschechische Republik**, vertreten durch M. Smolek, T. Müller und J. Ožková als Bevollmächtigte,

**Französische Republik**, vertreten durch G. de Bergues und J.-S. Pilczer als Bevollmächtigte,

**Republik Polen**, vertreten durch A. Kraińska, A. Kramarczyk, M. Szpunar und B. Majczyna als Bevollmächtigte,

**Portugiesische Republik**, vertreten durch L. Inez Fernandes und R. Laires als Bevollmächtigte,

**Republik Finnland**, vertreten durch J. Heliskoski und M. Pere als Bevollmächtigte,

Streithelferinnen,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richter E. Jarašič und A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader sowie des Richters C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 6. März 2013,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. Juni 2013,

folgendes

## **Urteil**

1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 306 bis 310, 226, 168, 169 und 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) verstoßen hat,

- dass es Reisebüros die Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros auf Reisedienstleistungen gestattet, die an Personen verkauft wurden, die keine Reisenden sind;
- dass es von dieser Sonderregelung Reiseverkäufe von Einzelhandelsreisebüros, die im eigenen Namen handeln, an Endkunden ausnimmt, wenn die Reisen von Reisegroßhändlern organisiert wurden;
- dass es Reisebüros unter bestimmten Umständen gestattet, in der Rechnung einen Mehrwertsteuerpauschalbetrag auszuweisen, der in keinem Zusammenhang mit der tatsächlich auf den Kunden abgewälzten Mehrwertsteuer steht, und diesem, soweit er steuerpflichtig ist, gestattet, diesen Pauschalbetrag von der geschuldeten Mehrwertsteuer abzuziehen, und
- dass es Reisebüros, soweit die genannte Sonderregelung auf sie anwendbar ist, gestattet, die Steuerbemessungsgrundlage pauschal für jeden Besteuerungszeitraum zu ermitteln.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

#### Sonderregelung für Reisebüros

2 Art. 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) sah in der spanischen Sprachfassung (DO L 145, S.1; EE 09/01, S. 54) vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften dieses Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden [„viajero“] 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 [„viajero“]. Sie wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine

festen 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 [„viajero“] 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 [„viajero“] unmittelbar zugutekommen.

...

(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 [„viajero“] unmittelbar zugutekommen.“

3 Die Art. 306 bis 310 in Kapitel 3 („Sonderregelung für Reisebüros“) der Mehrwertsteuerrichtlinie lauten in der spanischen Sprachfassung:

#### *„Artikel 306*

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

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

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

#### *Artikel 307*

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

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

#### *Artikel 308*

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

#### *Artikel 309*

Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der Gemeinschaft bewirkt, wird die Dienstleistung des Reisebüros einer gemäß

Artikel 153 von der Steuer befreiten Vermittlungstätigkeit gleichgestellt.

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

#### *Artikel 310*

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

Die weiteren Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie

4 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

5 In Art. 78 dieser Richtlinie heißt es:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;

...“

6 Die Art. 168 und 169 dieser Richtlinie betreffen das Recht auf Vorsteuerabzug. Art. 168 bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

7 Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass der Steuerpflichtige über den Abzug nach Art. 168 dieser Richtlinie hinaus das Recht hat, die dort genannte Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der in diesem Art. 169 genannten Umsätze verwendet werden.

8 Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Rechnungsangaben bestimmt:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

...

9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz;

10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;

...“

9 Art. 318 in Titel XII Kapitel 4 („Sonderregelungen für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten“) dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können zur Vereinfachung der Steuererhebung und nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von steuerpflichtigen Wiederverkäufern vorsehen, dass die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, die der Differenzbesteuerung unterliegen, für jeden Steuerzeitraum festgesetzt wird, für den der steuerpflichtige Wiederverkäufer die in Artikel 250 genannte Mehrwertsteuererklärung abzugeben hat.

...“

#### *Spanisches Recht*

10 Art. 141 Abs. 1 und 2 des Gesetzes 37/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44247) bestimmt:

„(1) Die Sonderregelung für Reisebüros findet Anwendung auf

1. Umsätze von Reisebüros, wenn diese gegenüber den Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Gegenstände oder Dienstleistungen in Anspruch nehmen, die von anderen Unternehmen oder Gewerbetreibenden geliefert oder erbracht werden.

Im Sinne dieser Sonderregelung gelten Unterbringungs- oder Beförderungsleistungen unabhängig davon, ob sie in einem Paket oder einzeln erbracht werden, gegebenenfalls mit Nebenleistungen oder ergänzenden Dienstleistungen als Reise;

2. Umsätze von Reiseveranstaltern, bei denen die in der vorstehenden Nummer genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

(2) Die Sonderregelung für Reisebüros findet auf folgende Umsätze keine Anwendung:

1. Reiseverkäufe von Einzelhandelsreisebüros an Endkunden, wenn die Reisen von Reisegroßhändlern organisiert wurden.“

11 Art. 142 des Gesetzes 37/1992 bestimmt:

„Bei Umsätzen, auf die diese Sonderregelung Anwendung findet, sind die Steuerpflichtigen nicht verpflichtet, in der Rechnung den abgewälzten Betrag getrennt auszuweisen, der, soweit vorhanden, als im Preis des Umsatzes enthalten anzusehen ist.

Bei Umsätzen, die für andere Unternehmen oder Gewerbetreibende bewirkt werden und die ausschließlich Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen umfassen, die vollständig im Geltungsbereich der Steuer erfolgen, kann in der Rechnung auf Verlangen des Betroffenen in der Rubrik ‚im Preis enthaltene Mehrwertsteuerbeträge‘ ein Betrag ausgewiesen werden, der sich

durch Multiplikation des Gesamtpreises des Umsatzes mit sechs und Division des Ergebnisses durch 100 errechnet. Diese Beträge gelten als Beträge, die unmittelbar von dem Unternehmen oder Gewerbetreibenden, das oder der Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung ist, getragen werden.“

12 Art. 146 des Gesetzes 37/1992 lautet:

„(1) Die Steuerpflichtigen können nach ihrer Wahl die Steuerbemessungsgrundlage für jeden Umsatz einzeln oder pauschal für jeden Besteuerungszeitraum berechnen.

Die Wahl gilt für alle vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze, auf die die Sonderregelung Anwendung findet, für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren und, soweit nichts anderes erklärt wird, für die folgenden Jahre.

(2) Die pauschale Festsetzung der Bemessungsgrundlage für jeden Besteuerungszeitraum für Umsätze, auf die die Sonderregelung Anwendung findet, erfolgt nach folgendem Verfahren:

1. Die tatsächlichen Gesamtkosten, einschließlich Steuer, der von anderen Unternehmen oder Gewerbetreibenden ausgeführten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, die das Reisebüro im betreffenden Zeitraum gekauft hat und die zur Durchführung der Reise verwendet werden und dem Reisenden zugutekommen, werden vom Gesamtpreis einschließlich Mehrwertsteuer abgezogen, der den Kunden für Umsätze berechnet wird, deren Steuertatbestand im selben Zeitraum lag.

2. Die pauschale Steuerbemessungsgrundlage wird berechnet durch Multiplikation des Ergebnisses mit 100 und Division des Produkts durch 100 zuzüglich des in Art. 90 dieses Gesetzes festgelegten allgemeinen Steuersatzes.

(3) Der Wert der Steuerbemessungsgrundlage darf in keinem Fall negativ sein.

Im Fall der pauschalen Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage können jedoch Summen, um die der abzuziehende Betrag den Betrag, von dem der Abzug erfolgen soll, übersteigt, zu den Beträgen addiert werden, die in den unmittelbar folgenden Steuerzeiträumen abzuziehen sind.“

### **Vorverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof**

13 Am 23. März 2007 richtete die Kommission an das Königreich Spanien ein Aufforderungsschreiben, in dem sie dieses auf eine mögliche Unvereinbarkeit des spanischen Rechts über die Sonderregelung für Reisebüros wegen der Anwendung dieser Regelung auf Leistungen, die Personen erbracht werden, die keine Reisenden sind, mit den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinwies und auf das der Mitgliedstaat mit Schreiben vom 29. Mai 2007 antwortete.

14 Am 1. Februar 2008 richtete die Kommission an das Königreich Spanien ein ergänzendes Aufforderungsschreiben, in dem sie erstens Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992, nach dem Reiseverkäufe von Einzelhandelsreisebüros an Endkunden von der Sonderregelung ausgenommen sind, wenn die Reisen von Reisegroßhändlern organisiert wurden, zweitens die Sonderregelung für die Fakturierung und den Abzug gemäß Art. 142 dieses Gesetzes und drittens die besonderen Bestimmungen nach Art. 146 dieses Gesetzes zur Pauschalberechnung der Steuerbemessungsgrundlage für jeden Besteuerungszeitraum in Frage stellte.

15 Das Königreich Spanien beantwortete dieses letzte Aufforderungsschreiben mit Schreiben vom 19. Mai 2008.

16 Da die Antworten des Königreichs Spanien auf ihre Aufforderungsschreiben die Kommission nicht zufriedenstellten, gab sie am 9. Oktober 2009 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, auf die der Mitgliedstaat nicht antwortete.

17 Vor diesem Hintergrund hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

18 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 14. September 2011 sind die Tschechische Republik, die Französische Republik, die Republik Polen, die Portugiesische Republik und die Republik Finnland als Streithelferinnen zur Unterstützung der Anträge des Königreichs Spanien zugelassen worden.

## **Zur Klage**

### *Zur ersten Rüge*

#### Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

19 Die Kommission ist der Auffassung, dass die Sonderregelung für Reisebüros nach den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf den Verkauf von Reisen an Reisende (im Folgenden: Reisendenmaxime) anwendbar sei. Sie wirft dem Königreich Spanien vor, die Anwendung dieser Regelung bei Verkäufen von Reisen an alle Arten von Kunden zugelassen zu haben (im Folgenden: Kundenmaxime).

20 Die Kommission weist darauf hin, dass die Bestimmungen dieser Art. 306 bis 310 im Wesentlichen diejenigen von Art. 26 Abs. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie übernehmen.

21 Bei der Annahme der Sechsten Richtlinie sei es jedoch die Absicht des Unionsgesetzgebers gewesen, die Sonderregelung für Reisebüros auf Leistungen zu beschränken, die dem Reisenden, dem Endverbraucher, erbracht würden. Zur Stützung dieser Auffassung weist die Kommission darauf hin, dass fünf der sechs ursprünglichen Sprachfassungen dieser Richtlinie systematisch den Begriff „Reisender“ völlig klar und kohärent verwendet hätten. Dieser Begriff habe daher keiner Auslegung über seinen Wortlaut hinaus bedurft; die Auslegung von Art. 26 der Sechsten Richtlinie sei folglich eindeutig gewesen.

22 Der Gebrauch des Begriffs „Kunde“ [„customer“] in der englischen Sprachfassung der Sechsten Richtlinie beruhe auf einem Fehler, der zudem nur einmal – in Art. 26 Abs. 1 dieser Richtlinie – begangen worden sei. Da diese englische Sprachfassung als Grundlage für die späteren Übersetzungen der Sechsten Richtlinie gedient habe, sei dieser Begriff darin sowie in zahlreichen Sprachfassungen der Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie übernommen worden.

23 In der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof hat die Kommission darauf hingewiesen, dass die französische Sprachfassung der Sechsten Richtlinie, die ausschließlich den Begriff „Reisender“ verwendet habe, die Fassung gewesen sei, mit der alle beteiligten Mitgliedstaaten gearbeitet und über die sie eine Einigung erzielt hätten.

24 Die Bestimmungen zu der Sonderregelung für Reisebüros seien einheitlich auszulegen. Das Nebeneinander der Reisenden- und der Kundenmaxime führe zu zweierlei Besteuerungen und zu Wettbewerbsverzerrungen.

25 Unter Berufung auf Art. 26 der Sechsten Richtlinie legt die Kommission die Gründe dar, aus denen der Begriff „Kunde“ im Sinne von „Reisender“ verstanden werden müsse, auch wenn er in bestimmten Sprachfassungen der Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie erscheine.

26 Zunächst meint die Kommission, dass, wäre der Kundenmaxime zu folgen, die Voraussetzung in Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, dass das Büro „in eigenem Namen“ handle, überflüssig wäre, da ein Wirtschaftsteilnehmer gegenüber seinem Kunden immer im eigenen Namen handle. Diese Begriffe seien daher nicht wörtlich auszulegen, und das Wort „Kunde“ müsse genauso verstanden werden wie dasjenige in den fünf anderen ursprünglichen Sprachfassungen dieser Richtlinie, nämlich im Sinne von „Reisender“. Ein Reisebüro könne nämlich gegenüber einem „Reisenden“ sowohl im eigenen Namen als auch für Rechnung Dritter handeln.

27 Hätte der Unionsgesetzgeber dem Begriff „Kunde“ nicht die Bedeutung von „Reisender“ verleihen, sondern ihn dahin verstehen wollen, dass er alle Arten von „Kunden“ umfasse, ergäben sich daraus Widersprüche, da die Sonderregelung für Reisebüros auch gälte, wenn ein Büro als Vermittler tätig sei, etwa wenn es aufgrund eines Vermittlervertrags mit einem Hotel für dessen Rechnung Kunden für dieses suche.

28 Diese Widersprüchlichkeit komme umso deutlicher zum Vorschein, als der Begriff „Reisender“ in der englischen Sprachfassung von Art. 26 Abs. 2 Satz 1 der Sechsten Richtlinie verwendet werde, nach der „[d]ie bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze ... als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden [traveller] [gelten]“. Dieser Satz ergäbe jedoch keinen Sinn, wenn die Sonderregelung für Reisebüros unabhängig von der Art des Dienstleistungsempfängers anwendbar wäre. In diesem Fall hätte der Gesetzgeber nach Auffassung der Kommission systematisch den Begriff „Kunde“ verwenden müssen.

29 Hinzu komme, dass die sechs ursprünglichen Sprachfassungen von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der Sechsten Richtlinie den Begriff „Reisender“ verwendeten. Es wäre daher widersprüchlich, auf den „vom Reisenden zu zahlenden Betrag“ zu verweisen, wenn die Sonderregelung für Reisebüros unabhängig davon gelten könnte, welcher Art der Kunde des Reisebüros sei. Tätige nämlich ein Reisebüro einen Verkauf an ein anderes Reisebüro, müsste man dann nach Auffassung der Kommission die Marge im Sinne von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der Sechsten Richtlinie in der Weise berechnen, dass man die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Betrag und den Kosten, die dem ersten Reisebüro entstünden, berücksichtige, was müßig wäre, wenn es an einer Verbindung zwischen dem Reisenden und dem Reisebüro fehle.

30 Die Kommission führt schließlich zwei weitere Argumente an. Erstens seien die Bestimmungen von Art. 26 der Sechsten Richtlinie bis zur Aufhebung dieser Richtlinie fast 30 Jahre lang in Kraft geblieben, und die Sprachfassungen dieses Artikels nach den sechs ursprünglichen Fassungen übernahmen weitgehend den Wortlaut der fünf identischen ursprünglichen Fassungen, indem sie ausschließlich den Begriff „Reisender“ verwendeten. Nur fünf spätere Sprachfassungen dieses Artikels beruhten auf der englischen Sprachfassung. Zweitens seien Ausnahmen von dem allgemeinen Mehrwertsteuersystem eng auszulegen.

31 Obwohl die Kundenmaxime die Ziele der Sonderregelung für Reisebüros besser erreichen könne, bedeute dies daher nicht, dass dieser Ansatz richtig sei. Die Kommission teilt die Ansicht, dass die Sonderregelung verbesserungswürdig sei, weist aber darauf hin, dass die Mitgliedstaaten sich für einen solchen Ansatz nicht aus eigenem Antrieb entscheiden könnten, indem sie von den ausdrücklichen Bestimmungen in der Sechsten Richtlinie abwichen. Insoweit beruft sie sich insbesondere auf Randnr. 28 des Urteils vom 6. Oktober 2005, Kommission/Spanien (C-204/03, Slg. 2005, I-78389). Darüber hinaus sei diese Sonderregelung zur Regelung der 1977



herrschenden Umstände eingeführt worden, einer Zeit, als Reisen von den Reisebüros hauptsächlich unmittelbar an die Reisenden verkauft worden seien. Auch wenn zu dem betroffenen Sektor heute eine größere Anzahl Wirtschaftsteilnehmer gehörten, sei es gleichwohl nicht Aufgabe der Mitgliedstaaten, sondern des Unionsgesetzgebers, die Unzulänglichkeiten der Sonderregelung zu beheben.

32 Aufgrund der Stellungnahmen der an dem Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten hat die Kommission, auch wenn sie strikt an der Reisendenmaxime festhielt, ihre Sicht etwas nuanciert und den Begriff „Reisender“ nicht nur auf natürliche Personen, sondern auch auf juristische Personen bezogen, die eine Pauschalreise für den Eigenbedarf kauften und folglich Endabnehmer dieser Reiseleistung seien. Der Begriff erfasse daher das Unternehmen, das Reisedienstleistungen für seine Angestellten erwerbe. Auf eine natürliche oder juristische Person, die diese Dienstleistung weiterverkaufe, sei der Begriff „Reisender“ dagegen nicht anwendbar. In einem Stadium vor dem Verkauf einer solchen Dienstleistung an den Endabnehmer sei die Sonderregelung für Reisebüros wohlgermerkt nicht anwendbar.

33 Das Königreich Spanien tritt der Auslegung der Sonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Kommission entgegen.

34 Es macht von sich aus oder durch die Bezugnahme auf das Vorbringen der anderen Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, Folgendes geltend.

35 Der wörtlichen Auslegung durch die Kommission könne nicht gefolgt werden, da außer der englischen Sprachfassung zahlreiche andere Sprachfassungen von Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie – und zwar die bulgarische, polnische, portugiesische, rumänische, slowakische, finnische und schwedische – nicht den Begriff „Reisender“, sondern den Begriff „Kunde“ verwendeten.

36 Zudem könne die Analyse der im jeweiligen Normumfeld von Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie oder Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe nicht herangezogen werden, um die genaue Reichweite dieser beiden Vorschriften zu bestimmen. Eine Prüfung der verschiedenen Sprachfassungen der umliegenden Bestimmungen ergebe nämlich, dass der Begriff „Reisender“ weder in Art. 26 Abs. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie noch in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie in systematischer Weise verwendet werde. Bestimmte Sprachfassungen verwendeten systematisch den Begriff „Kunde“, während andere teils den Begriff „Reisender“ und teils den Begriff „Kunde“ verwendeten. Diese Unterschiede schafften Unklarheit, was sich daran zeige, dass u. a. das Königreich Spanien, die Tschechische Republik, die Griechische Republik, die Französische Republik und die Italienische Republik die Kundenmaxime anwendeten, obwohl die Sprachfassungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie sie in ihren Amtssprachen veröffentlicht seien, den Begriff „Reisender“ verwendeten.

37 Die betroffenen Bestimmungen seien daher teleologisch auszulegen, wofür die mit der Sonderregelung für Reisebüros verfolgten Ziele zu ermitteln seien. Diese Ziele seien zudem von der Kommission nicht bestritten worden. Sie bestünden zum einen in einer Vereinfachung der Mehrwertsteuer für Reisebüros und zum anderen in einer Aufteilung der Mehrwertsteuereinnahmen zwischen den Mitgliedstaaten. Unstreitig sei jedoch auch, dass diese Ziele besser durch die Kundenmaxime verwirklicht werden könnten. Folglich sei diese Maxime die einzig richtige Auslegung.

38 Die Art des Dienstleistungsempfängers – ob es sich um den Reisenden, den Endverbraucher, oder um ein als Vermittler tätiges Reisebüro handele – ist nach Auffassung des Königreichs Spanien unerheblich. Dieses stützt sich im Wege des Analogieschlusses u. a. auf das Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C?308/96 und C?94/97, Slg. 1998, I?6229), in

dem der Gerichtshof trotz des Ausnahmecharakters der fraglichen Regelung Art. 26 der Sechsten Richtlinie weit ausgelegt habe, indem er dem von dieser Regelung verfolgten Ziel Vorrang gegenüber dem Wortlaut dieses Artikels eingeräumt habe.

39 Durch die Kundenmaxime könnte, im Gegensatz zu der Reisendenmaxime, der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gewahrt werden, indem sie Wirtschaftsteilnehmer, die Pauschalreisen unmittelbar an die Reisenden verkauften, und solche, die diese Reisen an andere Wirtschaftsteilnehmer verkauften, gleich behandle.

40 Zu der von der Kommission geltend gemachten Gefahr der Doppelbesteuerung trägt das Königreich Spanien vor, diese sei auf das Nebeneinander der beiden Maximen zurückzuführen und werde beseitigt, wenn man einer einzigen Maxime folge.

41 Was die von der Kommission angeführten vermeintlichen Unstimmigkeiten – zunächst in Bezug auf die Wendung „gegenüber den Kunden im eigenen Namen“ – betrifft, tritt das Königreich Spanien deren Vorliegen entgegen. Die Kommission verwechsle die Wendung „gegenüber ‚den‘ Kunden“ in der englischen Sprachfassung von Art. 26 der Sechsten Richtlinie mit der Wendung „gegenüber ‚seinen‘ Kunden“. Nur diese zweite Wendung könne gegenstandslos sein.

42 Im Übrigen habe die Kommission selbst in einer großen Zahl von Sprachfassungen ihres Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388 bezüglich der Sonderregelung für Reisebüros (KOM[2002] 64 endg.) vom 8. Februar 2002 die Wendung „das gegenüber den Kunden im eigenen Namen auftritt“ verwendet.

43 Die Befürchtung der Kommission, dass diese Wendung zur Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros auf Vermittler führe, sei wegen der ausdrücklichen Regelung in Art. 306 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die diese Möglichkeit ausschließe, unberechtigt.

44 Was sodann die Wendung „vom Reisenden zu [zahlen]“ betreffe, habe der Gerichtshof bereits festgestellt, dass diese nicht wörtlich ausgelegt werden könne und auch die von einem Dritten zu zahlende Gegenleistung erfasse.

45 Der Ansatz der Kommission führe zudem zu einem praktischen Problem, da, wenn die Sonderregelung für Reisebüros nur auf Verkäufe an den Reisenden als den Endverbraucher anwendbar sei, im jeweiligen Einzelfall zu prüfen sein könnte, ob der Käufer einer Reise wirklich die Person sei, die diese nutze, und er sie nicht an eine andere Person weiterverkaufe.

46 Im Übrigen sei der Hinweis der Kommission auf das vorstehend genannte Urteil Kommission/Spanien nicht einschlägig, da die in jenem Urteil betroffenen Bestimmungen, anders als die der vorliegenden Klage, eindeutig gewesen seien.

Würdigung durch den Gerichtshof

47 Bei Prüfung dieser ersten Rüge ist zu klären, ob das Königreich Spanien die Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuer richtig umgesetzt hat, indem es Reisebüros gestattet, die fragliche Sonderregelung nicht nur auf Umsätze anzuwenden, die diese mit „Reisenden“ tätigen, sondern auch auf Umsätze mit allen Arten von „Kunden“.

48 In der spanischen Sprachfassung dieser Art. 306 bis 310 einerseits und derjenigen von Art. 26 Abs. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie andererseits wird systematisch der Begriff „Reisender“ verwendet. In den anderen Sprachfassungen der beiden Richtlinien werden hingegen die Begriffe „Reisender“ und/oder „Kunde“ verwendet, wobei bisweilen unterschiedliche Begriffe von einer zur anderen Bestimmung verwendet werden.

49 Trotz dieser erheblichen Abweichungen hält die Kommission eine wörtliche Auslegung, gestützt auf fünf der sechs ursprünglichen Sprachfassungen der Sechsten Richtlinie, in denen systematisch der Begriff „Reisender“ verwendet wird, für möglich, da die Verwendung des Begriffs „Kunde“ in der englischen Sprachfassung der Richtlinie einen Fehler darstelle.

50 Der Umstand, dass der Begriff „Kunde“ nur in der englischen Sprachfassung und zudem nur ein einziges Mal verwendet wird, könnte die Vermutung nahe legen, dass es sich um einen Fehler handelt. Auch könnten die Ausführungen der Kommission in der mündlichen Verhandlung, wonach der Arbeitsentwurf der Sechsten Richtlinie in französischer Sprache gefasst gewesen sei, dafür sprechen, dass bei der Übersetzung dieser Richtlinie ins Englische ein Fehler unterlaufen ist.

51 Gegen diese Sicht der Kommission sprechen jedoch mehrere Gründe.

52 Zunächst ist festzuhalten, dass der Fehler in der englischen Sprachfassung der Sechsten Richtlinie, wenn es sich um einen solchen handeln sollte, nicht berichtigt worden ist.

53 Ferner wurde der Begriff „Kunde“, der keineswegs nur ein einziges Mal auftaucht oder auf eine bestimmte Sprachfassung beschränkt ist, in zahlreichen anderen Sprachfassungen und nicht nur in Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie verwendet.

54 Obwohl ferner dieser vermeintliche Fehler zumindest bei Annahme der Mehrwertsteuerrichtlinie hätte verbessert werden können, ist dies nicht geschehen, denn der Begriff „Kunde“ kommt auch in zahlreichen Sprachfassungen der Art. 306 bis 310 dieser Richtlinie – bisweilen in unsystematischer Weise – vor.

55 Schließlich verwendete der in Randnr. 42 des vorliegenden Urteils genannte Richtlinienvorschlag, der das geltende Recht durch eine Fassung ersetzen sollte, der im Wesentlichen die Kundenmaxime zugrunde lag, in der französischen Sprachfassung seines Art. 26 Abs. 1 den Begriff „Reisender“, in der englischen Sprachfassung derselben Vorschrift hingegen den Begriff „Kunde“.

56 Entgegen dem Vorbringen der Kommission kann daher eine rein wörtliche Auslegung der Sonderregelung für Reisebüros, die auf den Wortlaut einer oder mehrerer Sprachfassungen unter Ausschluss der anderen gestützt ist, nicht ausschlaggebend sein. Nach ständiger Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass die Vorschriften des Unionsrechts einheitlich im Licht aller Sprachfassungen der Union auszulegen und anzuwenden sind. Weichen die verschiedenen Sprachfassungen eines Unionstextes voneinander ab, muss die fragliche Vorschrift nach dem Zusammenhang und dem Ziel der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört (Urteil vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans, C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 31).

57 Im vorliegenden Fall unterscheiden sich die Bestimmungen im Normumfeld derjenigen, die den Begriff „Kunde“ verwenden, wie er in der englischen Sprachfassung der Sechsten Richtlinie gebraucht wird, je nach Sprachfassung der beiden Richtlinien, so dass sich aus der Systematik dieser Vorschriften keine Schlüsse auf die Auslegung der Sonderregelung für Reisebüros ziehen lassen.

58 Zum Ziel der Sonderregelung hat der Gerichtshof bereits wiederholt ausgeführt, dass die Dienstleistungen der Reisebüros und Reiseveranstalter sich dadurch auszeichnen, dass sie im Allgemeinen aus mehreren Leistungen, insbesondere Transport- und Beherbergungsleistungen, bestehen, die sowohl innerhalb als auch außerhalb des Gebiets des Mitgliedstaats erbracht werden, in dem das Unternehmen seinen Sitz oder eine Niederlassung hat. Die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Besteuerungsgrundlage und den Vorsteuerabzug würde aufgrund der Vielzahl und der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesen Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern würden. Um das anwendbare Recht den besonderen Merkmalen dieser Tätigkeit anzupassen, hat der Unionsgesetzgeber in Art. 26 Abs. 2 bis 4 der Sechsten Richtlinie eine Mehrwertsteuer-Sonderregelung eingeführt (vgl. Urteile vom 12. November 1992, Van Ginkel, C?163/91, Slg. 1992, I?5723, Randnrn. 13 bis 15, Madgett und Baldwin, Randnr. 18, vom 19. Juni 2003, First Choice Holidays, C?149/01, Slg. 2003, I?6289, Randnrn. 23 bis 25, vom 13. Oktober 2005, ISt, C?200/04, Slg. 2005, I?8691, Randnr. 21, und vom 9. Dezember 2010, Minerva-Kulturreisen, C?31/10, Slg. 2010, I?12889, Randnrn. 17 und 18).

59 Diese Sonderregelung dient damit der Vereinfachung der Mehrwertsteuervorschriften für Reisebüros. Ferner soll sie die Einnahmen aus der Erhebung dieser Steuer in ausgewogener Weise zwischen den Mitgliedstaaten verteilen, indem sie zum einen die Mehrwertsteuereinnahmen für jede Einzelleistung dem Mitgliedstaat des Endverbrauchs der Dienstleistung und zum anderen die Mehrwertsteuereinnahmen im Zusammenhang mit der Marge des Reisebüros dem Mitgliedstaat, in dem dieses ansässig ist, zufließen lässt.

60 Es ist jedoch festzustellen, dass – im Übrigen unbestritten – diese beiden Ziele besser mit der Kundenmaxime erreicht werden, da sie den Reisebüros vereinfachte Regeln gewährt, gleich welcher Art von Kunden sie ihre Leistungen erbringen, und dadurch eine ausgewogene Aufteilung der Einkünfte zwischen den Mitgliedstaaten begünstigt.

61 Der Umstand, dass bei Annahme der Sonderregelung für Reisebüros im Jahr 1977 die meisten Reisebüros ihre Dienstleistungen unmittelbar an den Endverbraucher verkauften, bedeutet nicht, dass der Gesetzgeber die Sonderregelung auf diese Art der Verkäufe beschränken und Verkäufe an andere Wirtschaftsteilnehmer davon ausschließen wollte.

62 Organisiert nämlich ein Wirtschaftsteilnehmer eine Pauschalreise und verkauft diese an ein Reisebüro, das sie dann an einen Endverbraucher weiterverkauft, so übernimmt der erste Wirtschaftsteilnehmer die Aufgabe, mehrere Dienstleistungen zu verbinden, die bei verschiedenen mehrwertsteuerpflichtigen Dritten gekauft worden sind. Nach dem Zweck der Sonderregelung für Reisebüros müssen diesem Wirtschaftsteilnehmer vereinfachte Mehrwertsteuerregeln gewährt werden können, und diese dürfen nicht dem Reisebüro vorbehalten sein, das sich in einem solchen Fall darauf beschränkt, die von ihm bei diesem Wirtschaftsteilnehmer erworbene Pauschalreise an den Endverbraucher zu verkaufen.

63 Im Übrigen hatte der Gerichtshof den Begriff „Reisender“ bereits auszulegen, wobei er ihm einen weiteren Sinn verliehen hat als dem Begriff des Endverbrauchers. So hat der Gerichtshof in Randnr. 28 des vorstehend genannten Urteils First Choice Holidays befunden, dass der in Art. 26 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie verwendete Ausdruck „vom Reisenden zu zahlen“ nicht wörtlich dahin ausgelegt werden kann, dass damit ein Teil der von einem Dritten im Sinne von Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie erhaltenen „Gegenleistung“ von der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ausgeschlossen wäre.

64 Die übrigen Einwände der Kommission gegen die Kundenmaxime können diese Sicht nicht in Frage stellen.

65 Der Umstand, dass die Sonderregelung für Reisebüros eine Ausnahme von den allgemeinen Regelungen darstellt und als solche nicht über das hinausgehen darf, was zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich ist (vgl. Urteil First Choice Holidays, Randnr. 22), bedeutet indessen nicht, dass der Reisendenmaxime zu folgen ist, wenn diese die praktische Wirksamkeit dieser Sonderregelung beeinträchtigt.

66 Die Kommission gibt zwar zu, dass die Sonderregelung für Reisebüros verbesserungswürdig ist, weist aber unter Berufung auf Randnr. 28 des vorstehend genannten Urteils Kommission/Spanien darauf hin, dass die Mitgliedstaaten nicht aus eigenem Antrieb einen Ansatz umsetzen können, der nach ihrer Meinung diese Regelung verbesserte, denn damit nähmen sie die Rolle des Unionsgesetzgebers wahr. Im vorliegenden Fall kann dieses Urteil jedoch nicht herangezogen werden, da die darin umstrittenen Rechtsvorschriften – anders als die Sonderregelung für Reisebüros – eindeutig waren.

67 Das Argument der vermeintlichen Widersprüchlichkeiten, die sich aus einem Verständnis des Begriffs „Kunde“ nicht im Sinne von „Reisender“, sondern in einem Sinne ergäben, der alle Arten von „Kunden“ erfasste, gilt nur für die ursprüngliche englische Sprachfassung der Sechsten Richtlinie und darauf aufbauende spätere Sprachfassungen, in denen dieser Begriff nur einmal verwendet wird. In Bezug auf die Sprachfassungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, in denen dieser Begriff in den Art. 306 bis 310 systematisch verwendet wird, greift dieses Argument nicht.

68 Im Hinblick auf das Bestehen einer Gefahr, dass die Reisebüros diese Sonderregelung auch anwenden, wenn sie als Vermittler tätig sind, genügt der Hinweis, dass angesichts von Art. 306 Abs. 1 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der jedenfalls eine solche Möglichkeit ausdrücklich ausschließt, diese Gefahr nicht besteht.

69 Daher sind die Bestimmungen der Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Sinne der Kundenmaxime auszulegen.

70 Nach alledem ist die erste Rüge der Kommission als unbegründet zurückzuweisen.

#### *Zur zweiten Rüge*

##### Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

71 Die Kommission macht geltend, Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992 verstoße dadurch gegen Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass er von der Sonderregelung für Reisebüros Reiseverkäufe von Einzelhandelsreisebüros ausnehme, wenn die Reisen von Reisegroßhändlern organisiert worden seien.

72 Die Kommission hegt Zweifel, ob die Erklärungen des Königreichs Spanien zutreffen, wonach dieser Ausschluss nur anwendbar sei, wenn das Einzelhandelsbüro in fremdem Namen handle, d. h. im Allgemeinen im Namen eines Großhändlers.

73 Nach Auffassung der Kommission höhlt diese Auslegung nicht nur Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992 aus, sondern ist auch weitgehend *contra legem* und weicht von der amtlichen Auslegung durch die spanischen Behörden selbst sowie der Auslegung in der Rechtslehre ab. Wäre diese Ausnahme nur anwendbar, wenn das Reisebüro für Rechnung eines Dritten handelte, wäre es im Übrigen kaum denkbar, dass sie auf die Fälle beschränkt sei, in denen die Reise von einem Großhändler organisiert werde.

74 In jedem Fall setze Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992 Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ordnungsgemäß um und führe zu Rechtsunsicherheit.

75 Das Königreich Spanien macht geltend, bei der vermeintlich amtlichen Auslegung, auf die die Kommission Bezug nehme, handele es sich nur um eine unverbindliche Stellungnahme. Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992 besage lediglich, dass die Einzelhandelsreisebüros, die im Namen und für Rechnung von Reisegroßhändlern handelten, auf ihre Verkäufe nicht die Sonderregelung für Reisebüros anwenden könnten. Dies stehe vollkommen im Einklang mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, und die in Rede stehende Bestimmung lasse kein Missverständnis aufkommen.

76 Da die Kommission die vorliegende Rüge nur auf Veröffentlichungen gestützt habe, die in der spanischen Rechtsordnung nicht die Qualität von Normen oder zwingenden Vorschriften hätten, weist das Königreich Spanien in seiner Erwiderung darauf hin, dass es nicht seine Aufgabe sei, Beweise beizubringen.

#### Würdigung durch den Gerichtshof

77 Bereits aus dem Wortlaut von Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992 ergibt sich, dass Einzelhandelsreisebüros, die von Großhändlern organisierte Reisen an Endkunden verkaufen, nicht der Sonderregelung für Reisebüros unterliegen.

78 Es ist festzustellen, dass eine solche Ausnahme vom Anwendungsbereich dieser Sonderregelung in Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehen ist.

79 Das Königreich Spanien stellt nicht in Abrede, dass eine solche Ausnahme gegen Art. 306 verstößt, versteht jedoch Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992 nicht wörtlich und hält die darin vorgesehene Ausnahme nur für anwendbar, wenn das Einzelhandelsreisebüro als Vermittler für einen Großhändler tätig ist.

80 Angesichts der ansonsten klaren Begriffe der fraglichen Vorschrift, der Stellungnahmen der Verwaltung und der Auslegung durch die Lehre kann diese Argumentation jedoch nicht überzeugen.

81 Auch wenn es nach Art. 258 AEUV Sache der Kommission ist, das Vorliegen der vermeintlichen Verletzung nachzuweisen, sind nach Art. 4 Abs. 3 EUV die Mitgliedstaaten gleichwohl gehalten, der Kommission die Erfüllung ihrer Aufgabe, über die Anwendung der Verträge und des abgeleiteten Rechts zu wachen, zu erleichtern. Das bedeutet, dass es dann, wenn die Kommission genügend Anhaltspunkte für das Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts im Gebiet des beklagten Mitgliedstaats beigebracht hat, diesem obliegt, diese Angaben und deren Folgen substantiiert und ausführlich zu bestreiten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. November 1999, Kommission/Italien („San Rocco“), C-365/97, Slg. 1999, I-7773, Randnrn. 84 bis 86).

82 Im vorliegenden Fall hat das Königreich Spanien jedoch keine jüngere Entscheidung ihrer Verwaltung oder eines Gerichts vorgelegt, in der Art. 141 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes 37/1992

nicht wortgetreu angewandt wurde.

83 Folglich ist festzustellen, dass Art. 141 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes 37/1992 gegen Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt.

84 Demnach ist die zweite Rüge der Kommission begründet.

#### *Zur dritten Rüge*

#### Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

85 Die Kommission macht geltend, dass das Reisebüro nach Art. 142 Abs. 2 des Gesetzes 37/1992 im Fall einer Reisedienstleistung, die einem anderen Steuerpflichtigen erbracht wird und nur Lieferungen umfasst, die auf spanischem Gebiet erfolgen, in der Rechnung in Absprache mit dem Kunden in der Rubrik „im Preis enthaltene Mehrwertsteuerbeträge“ einen bestimmten Prozentsatz von dem die Mehrwertsteuer enthaltenden Preis ausweisen kann, der als auf den Kunden abgewälzt gilt und den dieser abziehen darf. Die spanische Steuerverwaltung habe auf wiederholte Anfragen eindeutig bestätigt, dass dieser Betrag abziehbar sei, wenn der Kunde steuerpflichtig und zum Mehrwertsteuerabzug berechtigt sei.

86 Die Kommission ist der Auffassung, dass diese Vorschrift in Bezug auf die Angaben, die in die Rechnung aufzunehmen seien, gegen Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie dadurch gegen die Art. 168 und 169 dieser Richtlinie verstoße, dass sie den Abzug eines Betrags zulasse, der in keinem Zusammenhang zu der Mehrwertsteuer stehe, die vom Empfänger der von dem Reisebüro erbrachten Dienstleistungen getragen werde. Zudem habe diese Vorschrift diskriminierenden Charakter, da sie nur auf Reisen anwendbar sei, die ausschließlich Dienstleistungen enthielten, die auf spanischem Gebiet erbracht würden.

87 Das Königreich Spanien macht geltend, dass die streitige Vorschrift nur den Fall erfasse, dass ein Unternehmen bei einem Reisebüro eine Pauschalreise zugunsten seiner Angestellten kaufe. Die Vorschrift sei erforderlich, da die Kommission für das Problem, das sich in einem solchen Fall stelle, keine Lösung geboten habe. Wenn ein Reisender im Sinne einer „natürlichen Person“ eine Reise kaufe oder wenn Reisebüros sich gegenseitig Dienstleistungen erbrächten, sei kein Abzug möglich.

88 Das Königreich Spanisch tritt der Behauptung, die streitige Vorschrift sei diskriminierend, entgegen, denn sie stehe mit Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang, der die Befreiung der einheitlichen Dienstleistung des Reisebüros vorsehe, soweit die entsprechenden Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen außerhalb der Europäischen Union erfolgt seien. Diese Vorschrift verhindere es somit, dass Steuern für die erworbenen Reisen abgezogen werden könnten, denen diese Befreiung zugutekomme.

#### Würdigung durch den Gerichtshof

89 Art. 142 des Gesetzes 37/1992 ermöglicht einem Steuerpflichtigen unter bestimmten Umständen den Abzug eines Mehrwertsteuerbetrags in Höhe von 6 % des ihm in Rechnung gestellten Gesamtpreises einschließlich Mehrwertsteuer.

90 Es ist erstens festzustellen, dass dieser Abzug an keiner Stelle in der Sonderregelung für Reisebüros vorgesehen ist.

91 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Grundsatz des Rechts zum Vorsteuerabzug aufstellt. Dieser erstreckt sich auf die Steuer, mit der auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die der Steuerpflichtige für

Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet (vgl. Urteil Kommission/Spanien, Randnr. 21). Wie die Generalanwältin in Nr. 26 ihrer Schlussanträge festgestellt hat, muss der abgerechnete Steuerbetrag, damit die Neutralität der Mehrwertsteuer sichergestellt ist, genau dem geschuldeten oder entrichteten Vorsteuerbetrag entsprechen.

92 Art. 142 des Gesetzes 37/1992 nimmt jedoch nicht Bezug auf den genauen Betrag der Mehrwertsteuer, die für die von dem Steuerpflichtigen erhaltenen Dienstleistungen angefallen ist, sondern auf einen Betrag, der anhand des von diesem gezahlten Gesamtbetrags geschätzt wird. Diese Berechnung entspricht in keiner Weise der Berechnung der Mehrwertsteuer nach dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem, in dessen Rahmen Art. 78 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie insbesondere vorsieht, dass die Bemessungsgrundlage die Mehrwertsteuer selbst nicht einbezieht.

93 Daraus ergibt sich, dass diese Vorschrift weder mit der Berechnungsweise der Mehrwertsteuer noch mit den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie über das Recht auf Vorsteuerabzug vereinbar ist.

94 Es folgt daraus auch, dass die Ausweisung eines Betrags von 6 % des in Rechnung gestellten Gesamtpreises in der Rechnung mit den Vorschriften über die Rechnungsangaben nach Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist.

95 Im Übrigen hat die Kommission zu Recht festgestellt, dass Art. 142 des Gesetzes 37/1992 dadurch, dass er die fragliche Abzugsmöglichkeit nur in den Fällen gestattet, in denen die Dienstleistungen in Spanien erbracht werden, eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit begründet, die ebenfalls mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unvereinbar ist. Die Bestimmungen von Art. 309 der Mehrwertsteuerrichtlinie, auf die sich das Königreich Spanien beruft, können jedenfalls nicht als Grundlage für Art. 142 des Gesetzes 37/1992 dienen, da sie keine Unterscheidung zwischen Mitgliedstaaten treffen, sondern eine Befreiung von Umsätzen vorsehen, die außerhalb der Union bewirkt wurden.

96 Daher ist der dritten Rüge der Kommission stattzugeben.

#### *Zur vierten Rüge*

##### Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

97 Die Kommission macht geltend, dass Art. 146 des Gesetzes 37/1992, wonach Reisebüros die Besteuerungsgrundlage für einen bestimmten Besteuerungszeitraum pauschal ermitteln und somit für diesen Zeitraum eine einzige Handelsspanne für alle Reisedienstleistungen, die der Sonderregelung für Reisebüros unterlägen, berechnen dürften, keine Rechtsgrundlage in der Mehrwertsteuerrichtlinie finde.

98 Eine solche Berechnung könne weder auf Art. 73 noch auf Art. 318 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden. Die Art und Weise, wie die spanischen Behörden die Sonderregelung für Reisebüros anwende, könnte zu einer Verringerung der Eigenmittel der Union führen, und diese dürfte den entsprechenden Betrag einschließlich Zinsen zurückverlangen.

99 Das Königreich Spanien ist der Auffassung, dass Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinreichend weit gefasst sei, um die Einführung eines Systems zur pauschalen Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für jeden Besteuerungszeitraum, wie es das spanischen Gesetz enthalte, zuzulassen.

100 Art. 146 des Gesetzes 37/1992 solle die Erfüllung der Steuerpflichten der



Wirtschaftsteilnehmer vereinfachen und begründe keine Verpflichtungen. Die vorgesehene Berechnungsmethode beachte den Grundsatz der Neutralität und habe daher keine Verringerung der Eigenmittel der Union zur Folge.

Würdigung durch den Gerichtshof

101 Die Sonderregelung für Reisebüros und vor allem der von dem Königreich Spanien genannte Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht keine Möglichkeit für eine pauschale Bestimmung der Handelsspanne von Reisebüros vor.

102 Art. 318 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglicht im Rahmen der ausdrücklich in Titel XII Kapitel 4 dieser Richtlinie aufgeführten Sonderregelungen, nämlich der Sonderregelungen für Gebraucht- oder Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten, eine pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlage; diese Vorschrift erfasst aber gerade nur bestimmte Bereiche, zu denen derjenige der Reisebüros nicht gehört.

103 Daher ist die Besteuerungsgrundlage in diesem Bereich nicht pauschal, sondern nach Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Weise zu ermitteln, dass auf jede einheitliche Dienstleistung des Reisebüros Bezug genommen wird.

104 Art. 146 des Gesetzes 37/1992 ist daher mit der Mehrwertsteuer-Sonderregelung nach den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar.

105 Folglich ist der vierten Rüge der Kommission stattzugeben.

106 Nach alledem ist festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 168, 226 und 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen hat,

- dass es von der Sonderregelung für Reisebüros Reiseverkäufe von Einzelhandelsreisebüros, die im eigenen Namen handeln, an Endkunden ausnimmt, wenn die Reisen von Reisegroßhändlern organisiert wurden;
- dass es Einzelhandelsreisebüros unter bestimmten Umständen gestattet, in der Rechnung einen Mehrwertsteuerpauschalbetrag auszuweisen, der in keinem Zusammenhang zu der tatsächlich auf den Kunden abgewälzten Mehrwertsteuer steht, und diesem, soweit er steuerpflichtig ist, gestattet, diesen Mehrwertsteuerpauschalbetrag von der geschuldeten Mehrwertsteuer abzuziehen, und
- dass es Reisebüros, soweit die genannte Sonderregelung auf sie anwendbar ist, gestattet, die Steuerbemessungsgrundlage pauschal für jeden Besteuerungszeitraum zu bestimmen.

## **Kosten**

107 Wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt, trägt nach Art. 138 Abs. 3 der Verfahrensordnung jede Partei ihre eigenen Kosten. Der Gerichtshof kann jedoch entscheiden, dass eine Partei außer ihren eigenen Kosten einen Teil der Kosten der Gegenpartei trägt, wenn dies in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls gerechtfertigt erscheint. Da die Kommission mit einem ihrer vier Klagegründe unterlegen ist, ist ihr ein Viertel ihrer eigenen Kosten aufzuerlegen, und dem Königreich Spanien sind seine eigenen Kosten sowie drei Viertel der Kosten der Kommission aufzuerlegen.

108 Nach Art. 140 der Verfahrensordnung tragen die Tschechische Republik, die Französische Republik, die Republik Polen, die Portugiesische Republik und die Republik Finnland ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

**1. Das Königreich Spanien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 168, 226 und 306 bis 310 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstoßen,**

– **dass es von der Sonderregelung für Reisebüros Reiseverkäufe von Einzelhandelsreisebüros, die im eigenen Namen handeln, an Endkunden ausnimmt, wenn die Reisen von Reisegroßhändlern organisiert wurden;**

– **dass es Einzelhandelsreisebüros unter bestimmten Umständen gestattet, in der Rechnung einen Mehrwertsteuerpauschalbetrag auszuweisen, der in keinem Zusammenhang zu der tatsächlich auf den Kunden abgewälzten Mehrwertsteuer steht, und diesem, soweit er steuerpflichtig ist, gestattet, diesen Mehrwertsteuerpauschalbetrag von der geschuldeten Mehrwertsteuer abzuziehen, und**

– **dass es Reisebüros, soweit die genannte Sonderregelung auf sie anwendbar ist, gestattet, die Steuerbemessungsgrundlage pauschal für jeden Besteuerungszeitraum zu bestimmen.**

**2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

**3. Die Europäische Kommission trägt ein Viertel ihrer Kosten.**

**4. Das Königreich Spanien trägt seine eigenen Kosten und drei Viertel der Kosten der Europäischen Kommission.**

**5. Die Tschechische Republik, die Französische Republik, die Republik Polen, die Portugiesische Republik und die Republik Finnland tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Spanisch.