

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

25. Oktober 2012(\*)

„Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 306 bis 310 – Sonderregelung für Reisebüros – Von einem Reisebüro in eigenem Namen ausgeführte Beförderungsleistung – Begriff der einheitlichen Leistung – Art. 98 – Ermäßigter Mehrwertsteuersatz“

In der Rechtssache C-557/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 31. August 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 4. November 2011, in dem Verfahren

**Maria Kozak**

gegen

**Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung der Richter A. Rosas in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer, U. Löhmus und C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von M. Kozak, vertreten durch A. Bartosiewicz und R. Kamiński, doradcy podatkowi,
- der polnischen Regierung, vertreten durch M. Szpunar und B. Majczyna als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und K. Herrmann als Bevollmächtigte,

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

folgendes

**Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit ihrem Anhang III und

der Art. 306 bis 310 dieser Richtlinie.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Kozak und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (Direktor der Finanzkammer Lublin) wegen einer Entscheidung über die Berechnung der Mehrwertsteuer für ihre Reisebüro­tätigkeit.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

3 Art. 98 in Titel VIII Kapitel 2 Abschnitt 2 („Ermäßigte Steuersätze“) der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

...“

4 In Anhang III („Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze gemäß Artikel 98 angewendet werden können“) der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„...“

5. Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks;

...“

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

### *„Artikel 306*

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

...

(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.

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 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 unmittelbar zugute kommen.

...

#### *Artikel 310*

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

#### *Polnisches Recht*

6 Art. 119 Abs. 1, 5 und 6 des Gesetzes über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„1. Bei der Erbringung von Reiseleistungen ist vorbehaltlich des Abs. 5 Steuerbemessungsgrundlage die um die geschuldete Steuer verminderte Marge.

...

5. Führt der Steuerpflichtige bei der Ausführung der Reiseleistung neben den bei anderen Steuerpflichtigen bezogenen und dem Reisenden unmittelbar zugutekommenden Leistungen einen Teil der Leistungen selbst aus (Eigenleistungen), ist die Steuerbemessungsgrundlage für Eigenleistungen und für die bei anderen Steuerpflichtigen bezogenen und dem Reisenden unmittelbar zugutekommenden Leistungen gesondert zu bestimmen. Für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für die Eigenleistungen gilt Art. 29 entsprechend.

6. In den Fällen des Abs. 5 ist der Steuerpflichtige verpflichtet, in seinen Büchern auszuweisen, welcher Teil der Forderung für die Reiseleistung auf bei anderen Steuerpflichtigen bezogene und dem Reisenden unmittelbar zugutekommende Leistungen und welcher Teil auf Eigenleistungen entfällt.

...“

7 Nach Art. 41 Abs. 2 und Anhang 3 Pos. 144 des Mehrwertsteuergesetzes gilt für die Personenbeförderung zu Land anstelle des regulären Mehrwertsteuersatzes von 22 % ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz von 7 %.

#### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

8 Frau Kozak betreibt in Polen ein Reisebüro. Im Jahr 2007 verkaufte sie unmittelbar an die Reisenden Pauschalreisen, die Unterbringung und Verpflegung, für die sie die Dienste anderer Dienstleister in Anspruch nahm, sowie Beförderung, für die sie ihre eigene Reisebusflotte einsetzte, umfassten.

9 Frau Kozak berechnete die Mehrwertsteuer für die bei Dritten bezogenen Leistungen nach

der Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros, wobei sie nach Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Steuerbemessungsgrundlage die Marge des Reisebüros verwendete und diese Marge dem regulären Mehrwertsteuersatz von 22 % unterwarf. Auf die selbst erbrachten Beförderungsleistungen wandte sie insbesondere für die Steuerbemessungsgrundlage die allgemeine Mehrwertsteuerregelung an und unterwarf sie dem ermäßigten Steuersatz von 7 % für die Beförderung von Personen.

10 Die Steuerverwaltung vertrat die Auffassung, dass die Beförderungsleistungen für die gesamte Reiseleistung des Reisebüros unerlässlich und als mit dieser untrennbar verbunden anzusehen seien. Nach dem Mehrwertsteuergesetz hätte Frau Kozak folglich ihre Beförderungsleistungen nicht als unabhängige Dienstleistung behandeln und auf sie den ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden dürfen, sondern sie hätte sie demselben Steuersatz wie die anderen Dienstleistungen, d. h. dem Regelsatz von 22 %, unterwerfen müssen. Es erging daher eine Entscheidung, mit der die Unregelmäßigkeit der Mehrwertsteuerberechnung von Frau Kozak für die Monate Mai bis Juni und Oktober bis Dezember 2007 festgestellt wurde.

11 Frau Kozak trat dieser Auslegung des Mehrwertsteuergesetzes entgegen und erhob gegen die Entscheidung Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie. Dieses bestätigte jedoch die Auffassung der Steuerverwaltung. Frau Kozak legte daraufhin Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) ein.

12 Dieses hat Zweifel an der Lösung des Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, dass der Mehrwertsteuersatz von 22 % auf die selbst erbrachten Beförderungsleistungen wie auf die bei Dritten bezogenen Leistungen Anwendung finde, auch wenn die jeweilige Steuerbemessungsgrundlage verschieden sei. Insbesondere sei fraglich, ob es angebracht sei, den Begriff „einheitliche Leistung“ aus Randnr. 45 des Urteils vom 15. Mai 2001, Primback (C-34/99, Slg. 2001, I-3833), zu verwenden, wo der Gerichtshof befunden habe, dass im Fall einer Tätigkeit, die sich aus mehreren Teilen zusammensetze, eine einheitliche Leistung insbesondere dann vorliege, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstelle, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teile.

13 Da das Naczelny Sąd Administracyjny Zweifel hinsichtlich der Auslegung der Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Auslegung von Art. 98 in Verbindung mit Anhang III Nr. 5 dieser Richtlinie hat, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Unterliegt eine eigene Beförderungsleistung, die ein Reisebüro einem Reisenden im Rahmen einer nach der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie besteuerten Pauschalreiseleistung erbracht hat, als unerlässlicher Bestandteil dieser Reiseleistung der Besteuerung zum Regelsteuersatz für Reiseleistungen oder zum ermäßigten Steuersatz nach Art. 98 in Verbindung mit Anhang III Nr. 5 dieser Richtlinie für die Beförderung von Personen?

### **Zur Vorlagefrage**

#### *Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen*

14 Frau Kozak und die Kommission machen geltend, der Begriff der einheitlichen Leistung des Reisebüros erfasse nur die Dienstleistungen, die nach Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie von Dritten erlangt worden seien. Er schließe nicht die vom Veranstalter selbst erbrachten Dienstleistungen ein. Daraus folge, dass für die selbst erbrachte Beförderungsleistung die allgemeine Mehrwertsteuerregelung einschließlich des Steuersatzes gelte und die Beförderungsleistung in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens nach Art. 98 in Verbindung

mit Anhang III Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie dem in der nationalen Regelung vorgesehenen ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen sei.

15 Die polnische Regierung trägt ihrerseits vor, dass die selbst erbrachte Beförderungsleistung als Nebenbestandteil der Reiseleistung anzusehen sei, wenn sie für diese Reiseleistung, die eine der Mehrwertsteuer-Sonderregelung gemäß den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie unterworfenen einheitlichen Hauptleistung darstelle, unerlässlich sei. Die Beförderungsleistung müsse daher das Schicksal der Hauptleistung teilen und in Bezug auf den Ort der Besteuerung und den Steuersatz der Mehrwertsteuer-Sonderregelung gemäß diesen Vorschriften, in Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage und das Recht zum Vorsteuerabzug jedoch, da Art. 308 dieser Richtlinie nicht auf selbst erbrachte Leistungen anwendbar sei, der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung unterliegen.

#### *Antwort des Gerichtshofs*

16 Die auf die Umsätze von Reisebüros anwendbare Mehrwertsteuerregelung in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie übernimmt im Wesentlichen die Bestimmungen von 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). Es handelt sich um eine Sonderregelung, die für die Tätigkeit von Reisebüros spezifische Vorschriften vorsieht, die von der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung abweichen.

17 Nach Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie wenden die Mitgliedstaaten diese Regelung auf Umsätze von Reisebüros an, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen.

18 Bereits dem Wortlaut dieser Vorschrift lässt sich entnehmen, dass es sich um Dienstleistungen handelt, die bei steuerpflichtigen Dritten bezogen werden.

19 Mit der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros soll vor allem den Schwierigkeiten abgeholfen werden, die sich für die Wirtschaftsteilnehmer ergäben, wenn auf die Umsätze, die die Erbringung von bei Dritten bezogenen Leistungen voraussetzen, die allgemeinen Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar wären (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin, C-308/96 und C-94/97, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 33). Die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Steuerbemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug würde aufgrund der Vielzahl und aufgrund der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesen Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern würden (vgl. Urteil vom 12. November 1992, Van Ginkel, C-163/91, Slg. 1992, I-5723, Randnr. 14).

20 Als Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Mehrwertsteuerrichtlinie darf die Regelung in den Art. 306 bis 310 dieser Richtlinie nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (Urteil Madgett und Baldwin, Randnr. 34).

21 Der Gerichtshof hat deshalb bereits entschieden, dass die Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros nur auf von Dritten bezogene Leistungen anwendbar ist (vgl. Urteil Madgett und Baldwin, Randnr. 35).

22 Diesem Gedankengang folgend hat der Gerichtshof befunden, dass diese Regelung nicht die ohne Einschaltung Dritter erbrachten Beförderungsleistungen betrifft, die den allgemeinen Bestimmungen für Beförderungsunternehmen unterfallen (Urteil vom 27. Oktober 1992,

Kommission/Deutschland, C-74/91, Slg. 1992, I-5437, Randnr. 26).

23 Der Gerichtshof hat daraus geschlossen, dass die auf die Umsätze von Reisebüros anwendbare Mehrwertsteuer-Sonderregelung in dem Fall, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der den Bestimmungen dieser Sonderregelung unterliegt, gegen Zahlung eines Pauschalpreises Umsätze bewirkt, die aus Dienstleistungen bestehen, die teils von ihm selbst, teils von anderen Steuerpflichtigen erbracht werden, nur auf die von den Letzteren erbrachten Dienstleistungen Anwendung findet (vgl. in diesem Sinne Urteil Madgett und Baldwin, Randnr. 47).

24 In diesem Kontext ist der Begriff „einheitliche Dienstleistung“ in den Art. 307 und 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verstehen. Er umfasst nur die Dienstleistungen, die bei steuerpflichtigen Dritten bezogen worden sind. Außerdem kann der vom vorlegenden Gericht herangezogene und in Randnr. 12 des vorliegenden Urteils erwähnte Grundsatz der einheitlichen Leistung, der im Bereich der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung Anwendung findet, die Beurteilung der „einheitlichen Dienstleistung“ im Rahmen der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros nicht beeinflussen.

25 Der vom vorlegenden Gericht angeführte Umstand, dass die selbst erbrachten Beförderungsleistungen für die gesamte dem Reisenden vom Reisebüro erbrachte Reiseleistung unerlässlich seien, steht den vorstehenden Ausführungen daher nicht entgegen. Selbst dann, wenn diese Leistungen für diese gesamte Reiseleistung unerlässlich wären, hätte dies weder zur Folge, dass sie mit diesen zusammen als „einheitliche Dienstleistung“ im Sinne der Art. 307 und 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen wären, noch, dass sie daher das steuerliche Schicksal dieser Reiseleistung teilen müssten.

26 Folglich können eigene Beförderungsleistungen eines Reisebüros, wie sie Frau Kozak erbracht hat, weder für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage noch für die Anwendung der anderen Regeln zur Bemessung der Mehrwertsteuer der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros unterworfen werden. Der Steuersatz folgt den Regeln in Titel VIII der Mehrwertsteuerrichtlinie. Nach Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 5 dieser Richtlinie dürfen die Mitgliedstaaten für die Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks einen ermäßigten Steuersatz vorsehen. Wie aus Randnr. 7 des vorliegenden Urteils hervorgeht, hat die Republik Polen von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, indem sie auf diese Leistung den Steuersatz von 7 % anwendet.

27 Auf die Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass die Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass die eigene Beförderungsleistung eines Reisebüros, die dieses einem Reisenden im Rahmen einer nach diesen Vorschriften besteuerten Pauschalreiseleistung als einen der Bestandteile dieser Reiseleistung erbringt, insbesondere hinsichtlich des Steuersatzes der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung und nicht der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros unterliegt. Haben die Mitgliedstaaten für Beförderungsleistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorgesehen, findet auf die genannte Leistung nach Art. 98 dieser Richtlinie der ermäßigte Satz Anwendung.

### **Kosten**

28 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

**Die Art. 306 bis 310 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass die eigene**

**Beförderungsleistung eines Reisebüros, die dieses einem Reisenden im Rahmen einer nach diesen Vorschriften besteuerten Pauschalreiseleistung als einen der Bestandteile dieser Reiseleistung erbringt, insbesondere hinsichtlich des Steuersatzes der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung und nicht der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros unterliegt. Haben die Mitgliedstaaten für Beförderungsleistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorgesehen, findet auf die genannte Leistung nach Art. 98 dieser Richtlinie der ermäßigte Satz Anwendung.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Polnisch.