

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

19. Dezember 2018(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuertatbestand – Sonderregelung für Reisebüros – Art. 65 und 308 – Von einem Reisebüro erzielte Marge – Bestimmung der Marge – Anzahlungen vor der Erbringung von Reiseleistungen durch das Reisebüro – Dem Reisebüro tatsächlich entstandene Kosten“

In der Rechtssache C-422/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) mit Entscheidung vom 16. Februar 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 13. Juli 2017, in dem Verfahren

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

gegen

Skarpa Travel sp. z o.o.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Siebten Kammer T. von Danwitz in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, der Richterin K. Jürimäe sowie der Richter C. Lycourgos, E. Juhász (Berichterstatter) und C. Vajda,

Generalanwalt: M. Bobek,

Kanzler: M. Aleksejev, Referatsleiter,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 7. Juni 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Szef Krajowej Administracji Skarbowej, vertreten durch J. Kaute und M. Kowalewska als Bevollmächtigte,
- der Skarpa Travel sp. z o.o., vertreten durch J. Zajac-Wysocka, radca prawny,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und A. Kramarczyk-Szaadzińska als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze als Bevollmächtigten,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Siekierzyńska und N. Gossement als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 5. September 2018

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 65 und 308 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Szeł Krajowej Administracji Skarbowej (Leiter der nationalen Finanzverwaltung, Polen) und der Skarpa Travel sp. z o.o. (im Folgenden: Skarpa) wegen einer Steuerauskunft des Minister Finansów (Finanzminister, Polen, im Folgenden: Minister) über den Entstehungszeitpunkt und die Berechnungsmethode der Mehrwertsteuer bei der Vereinnahmung einer Anzahlung auf eine von einem Reisebüro erbrachte touristische Dienstleistung.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Gemäß Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie treten „Steuertatbestand und Steueranspruch ... zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird“.

4 Art. 65 der Richtlinie bestimmt:

„Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.“

5 Art. 66 der Richtlinie lautet:

„Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der folgenden Zeitpunkte entsteht:

- a) spätestens bei der Ausstellung der Rechnung;
- b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises;
- c) im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung binnen einer bestimmten Frist spätestens nach Ablauf der von den Mitgliedstaaten gemäß Artikel 222 Absatz 2 gesetzten Frist für die Ausstellung der Rechnung oder, falls von den Mitgliedstaaten eine solche Frist nicht gesetzt wurde, binnen einer bestimmten Frist nach dem Eintreten des Steuertatbestands.

Die Ausnahme nach Absatz 1 gilt jedoch nicht für Dienstleistungen, für die der Dienstleistungsempfänger nach Artikel 196 die Mehrwertsteuer schuldet, und für Lieferungen oder Verbringungen von Gegenständen gemäß Artikel 67.“

6 Art. 306 der Richtlinie sieht vor:

„(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.

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.“

7 Art. 307 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„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.“

8 In Art. 308 der Richtlinie heißt es: „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 zugutekommen.“

9 Art. 309 der Richtlinie bestimmt:

„Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der [Union] 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 [Union] bewirkt, ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros als steuerfrei anzusehen, der auf die Umsätze außerhalb der [Union] entfällt.“

10 Gemäß Art. 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind „[d]ie Mehrwertsteuerbeträge, die dem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für die in Artikel 307 genannten Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugutekommen, ... in keinem Mitgliedstaat abziehbar oder erstattungsfähig“.

Polnisches Recht

11 Art. 19a Abs. 8 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535) in geänderter Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Wurde vor der Lieferung des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung die Zahlung – insbesondere eine Vorauszahlung, eine Anzahlung, ein Vorschuss, eine Rate, eine Bau- oder Wohnungseinlage vor der Begründung des genossenschaftlichen Eigentumsrechts an einer Wohnung oder an einem für andere Zwecke bestimmten Raum – ganz oder teilweise vereinnahmt, so entsteht die Steuerpflicht in Bezug auf den vereinnahmten Betrag, unbeschadet von Abs. 5 Nr. 4, zum Zeitpunkt der Vereinnahmung dieser Zahlung.“

12 Art. 119 dieses Gesetzes sieht vor:

„(1) Bei der Erbringung von Reiseleistungen ist, unbeschadet von Abs. 5, die Steuerbemessungsgrundlage die um die geschuldete Steuer verminderte Marge.

(2) Die in Abs. 1 genannte Marge ist die Differenz zwischen dem vom Erwerber der Dienstleistung zu zahlenden Betrag und den tatsächlichen Kosten, die dem Steuerpflichtigen für den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen von anderen Steuerpflichtigen entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekommen; als Umsätze, die dem Reisenden unmittelbar zugutekommen, sind Umsätze anzusehen, die zu den Reiseleistungen gehören, und zwar insbesondere Beförderung, Unterbringung, Verpflegung und Versicherung.“

13 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass seit dem 1. Januar 2014 die auf Art. 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie beruhenden Bestimmungen des nationalen Rechts zur Regelung des Entstehungszeitpunkts dieser Steuer bei Anzahlungen auf touristische Dienstleistungen eines Reisebüros in Polen nicht mehr gelten.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

14 Skarpa unterliegt als Reisebüro der in Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Sonderregelung für Reisebüros. Da sie sich außerstande sah, dieser Regelung eindeutig zu entnehmen, wann bei Anzahlungen, die von Reisebüros vereinnahmt werden, der Mehrwertsteueranspruch entsteht, beantragte sie beim Minister eine Steuerauskunft.

15 In seiner Steuerauskunft führte der Minister aus, dass der Mehrwertsteueranspruch dann entstehe, wenn die Anzahlungen geleistet würden. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer in Form der erzielten Marge könne Skarpa von ihrer Bruttomarge den geschätzten Betrag der von ihr zu tragenden Kosten für die betreffende Dienstleistung in Abzug bringen, und später gegebenenfalls die erforderlichen Korrekturen vornehmen, sobald sie in der Lage sei, den endgültigen Betrag der tatsächlich angefallenen Kosten zu bestimmen.

16 Da Skarpa davon ausging, dass der Mehrwertsteueranspruch auf ihre Dienstleistungen erst dann entstehen könne, wenn sie in der Lage sei, ihre endgültige Gewinnmarge zu bestimmen, erhob sie beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Verwaltungsgericht der Woiwodschaft Krakau, Polen) Klage gegen die Auskunft.

17 Mit Urteil vom 25. November 2014 hob dieses Gericht die Auskunft auf und führte zur Begründung aus, da Art. 119 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes nur auf die dem Dienstleister tatsächlich entstandenen Kosten Bezug nehme, entstehe der Mehrwertsteueranspruch erst dann, wenn die tatsächliche Marge endgültig festgestellt worden sei. Eine Schätzung der Steuerbemessungsgrundlage sei bei einer Anzahlung auf die Erbringung touristischer Dienstleistungen durch ein Reisebüro nicht vorgesehen. Zudem sollten Korrekturen von Steuererklärungen nur ausnahmsweise erfolgen und nicht die Regel werden.

18 Der Minister legte gegen dieses Urteil eine Kassationsbeschwerde beim vorlegenden

Gericht, dem Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen), ein und berief sich darauf, dass alle Anzahlungen mit Ausnahme der im Mehrwertsteuergesetz genannten Fälle zum Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung besteuert würden. Die vom Steuerpflichtigen bis zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung getragenen tatsächlichen Kosten könnten bei der Berechnung der Gewinnmarge berücksichtigt werden. Dass die tatsächliche Marge zum Zeitpunkt einer Anzahlung auf eine von einem Reisebüro erbrachte touristische Dienstleistung nicht bestimmbar sei, könne jedoch nicht zur Folge haben, dass der Mehrwertsteueranspruch erst dann entstehe, wenn sie endgültig bestimmt werden könne.

19 Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob sich die in Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Sonderregel zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage bei Dienstleistungen von Reisebüros auf den Zeitpunkt der Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs bei diesen Dienstleistungen auswirke. Da die vom Reisebüro tatsächlich getragenen Kosten erst bekannt seien, nachdem es seinem Kunden die touristische Dienstleistung erbracht habe, könne Art. 65 der Richtlinie auf eine unter Art. 308 zu subsumierende Fallgestaltung keine Anwendung finden. Die Mehrwertsteuerrichtlinie sehe dies allerdings so nicht vor, und ein solcher Ansatz ließe sich nur aus ihrem allgemeinen Rahmen ableiten.

20 Sollte der Mehrwertsteueranspruch im Einklang mit Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung durch das Reisebüro entstehen, sei zudem fraglich, ob die Steuer anhand des vereinnahmten Betrags zu berechnen sei oder ob die in Art. 308 der Richtlinie vorgesehene besondere Methode zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage heranzuziehen sei. Insoweit könnte einerseits die Besteuerung der gesamten Anzahlung eine ganz erhebliche, wenn auch nur vorläufige Belastung für das Reisebüro mit sich bringen. Andererseits sei es aber mit der Sonderregelung für Reisebüros unvereinbar, einem Reisebüro zu gestatten, bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage der betreffenden Dienstleistung zum Zeitpunkt einer Anzahlung durch den Kunden den Preis noch nicht bezahlter Dienstleistungen zu berücksichtigen.

21 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Steuerpflicht bei Anzahlungen, die ein Steuerpflichtiger bei der Erbringung touristischer Dienstleistungen, für die die Steuersonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt, vereinnahmt hat, zu dem in Art. 65 dieser Richtlinie bestimmten Zeitpunkt entsteht?

2. Bei Bejahung der ersten Frage: Ist Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass eine Anzahlung, die ein Steuerpflichtiger bei der Erbringung touristischer Dienstleistungen, für die die Steuersonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt, vereinnahmt hat, für die Zwecke der Besteuerung um die in Art. 308 dieser Richtlinie genannten Kosten, die bei dem Steuerpflichtigen bis zur Vereinnahmung der Anzahlung tatsächlich angefallen sind, verringert wird?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 65 und 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass der Mehrwertsteueranspruch im Einklang mit Art. 65 entsteht, wenn ein Reisebüro, das der Sonderregelung in den Art. 306 bis 310

unterliegt, eine Anzahlung auf touristische Dienstleistungen vereinnahmt, die es dem Reisenden erbringen wird.

23 Skarpa macht geltend, das Reisebüro müsse zur Bestimmung der einschlägigen Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 308 der Richtlinie seine tatsächliche Gewinnmarge berechnen, was jedoch unmöglich sei, ohne die tatsächlichen Kosten zu kennen, die es für den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen von anderen Steuerpflichtigen verauslagen müsse. Somit entstehe der Steueranspruch erst dann, wenn alle tatsächlich vom Reisebüro getragenen Kosten bekannt seien und die erzielte Marge feststehe. Art. 65 der Richtlinie könne in einem solchen Fall daher keine Anwendung finden.

24 Die mit den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführte Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros enthält für deren Tätigkeit eigene Regeln, die vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem abweichen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Oktober 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, Rn. 16).

25 Nach Art. 306 der Richtlinie wenden die Mitgliedstaaten diese Regelung auf Umsätze von Reisebüros an, soweit diese nicht als Vermittler handeln, sondern gegenüber dem Reisenden im eigenen Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen.

26 Für die gemäß Art. 306 getätigten Umsätze von Reisebüros hat der Unionsgesetzgeber in den Art. 307 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie Sondervorschriften für den Ort der Besteuerung, die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug vorgesehen.

27 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass diese Sonderregelung als Ausnahme vom gemeinsamen System der Mehrwertsteuerrichtlinie nur angewandt werden darf, soweit dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Oktober 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs soll mit dieser Sonderregelung vor allem den Schwierigkeiten abgeholfen werden, die sich für die Wirtschaftsteilnehmer ergäben, wenn auf die Umsätze, die mit der Erbringung von Dritten bezogener Leistungen verbunden sind, die allgemeinen Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar wären, da die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Steuerbemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug bei diesen Unternehmen aufgrund der Vielzahl und der Lokalisierung der erbrachten Leistungen zu praktischen Schwierigkeiten führen würde, die geeignet wären, die Ausübung ihrer Tätigkeit zu behindern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Oktober 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Folglich stellt die für Reisebüros geltende Mehrwertsteuer-Sonderregelung als solche keine unabhängige und abschließende Steuerregelung dar, sondern enthält lediglich Vorschriften, die von bestimmten Regeln des allgemeinen Mehrwertsteuersystems abweichen, so dass die übrigen Regeln dieses allgemeinen Systems auf mehrwertsteuerpflichtige Umsätze von Reisebüros anwendbar sind.

30 Daher können mit Ausnahme der Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug alle Bestimmungen des allgemeinen Mehrwertsteuersystems auf Umsätze angewandt werden, die unter die Sonderregelung für Reisebüros fallen.

31 Demzufolge bleiben die den Steuertatbestand und die Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs auf Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von

Dienstleistungen, die sich u. a. in den Art. 63 und 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie befinden, auf Umsätze anwendbar, die unter die Sonderregelung für Reisebüros fallen.

32 Nach Art. 63 der Richtlinie treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

33 Nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht der Steueranspruch bei Anzahlungen, die geleistet werden, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, aber zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag. Diese Vorschrift muss, da sie von der in Art. 63 der Richtlinie aufgestellten Regel abweicht, eng ausgelegt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Damit unter solchen Umständen der Steueranspruch entstehen kann, müssen alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt sein; somit müssen insbesondere die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sein (Urteil vom 13. März 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Im vorliegenden Fall verweist das vorlegende Gericht darauf, dass die Anzahlung zum Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung durch ein Reisebüro wie Skarpa einer von diesem Reisebüro erbrachten Dienstleistung zugeordnet werden könne, z. B. einer Reise an einem bestimmten Datum und in ein bestimmtes Land. Somit steht unter dem Vorbehalt einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht fest, dass eine solche Anzahlung eine genau bezeichnete Dienstleistung betrifft, so dass der Mehrwertsteueranspruch nach Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung entsteht.

36 Unter diesen Umständen ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 65 und 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass der Mehrwertsteueranspruch im Einklang mit Art. 65 entsteht, wenn ein Reisebüro, das der Sonderregelung in den Art. 306 bis 310 unterliegt, eine Anzahlung auf touristische Dienstleistungen, die es dem Reisenden erbringen wird, vereinnahmt, sofern die zu erbringenden touristischen Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt genau bestimmt sind.

Zur zweiten Frage

37 Mit seiner zweiten Frage ersucht das vorlegende Gericht um Klarstellungen dazu, wie eine von einem Reisebüro vereinnahmte Anzahlung zu besteuern ist.

38 Nach Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als Steuerbemessungsgrundlage für die vom Reisebüro erbrachte einheitliche Dienstleistung dessen Gewinnmarge – d. h. 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 zugutekommen.

39 Wie in den Rn. 26 bis 28 des vorliegenden Urteils ausgeführt, richtet sich, wenn Reisebüros Gegenstände oder Dienstleistungen bei anderen Steuerpflichtigen erwerben, die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer nach dieser Vorschrift, die zu den Sondervorschriften gehört, die der Unionsgesetzgeber vorgesehen hat, um den Besonderheiten der Tätigkeit von Reisebüros Rechnung zu tragen und um ihnen praktische Schwierigkeiten zu ersparen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern könnten.

40 Folglich darf die Auslegung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dazu führen, dass die genaue Berechnung der in ihrem Art. 308 speziell vorgesehenen Steuerbemessungsgrundlage *de facto* unmöglich gemacht wird; diese setzt voraus, dass das Reisebüro vom Gesamtpreis ohne Mehrwertsteuer, den der Reisende zahlt, sämtliche Kosten in Abzug bringen kann, die dem Reisebüro für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger tatsächlich entstehen.

41 Falls die vom Kunden geleistete Anzahlung dem Gesamtpreis der touristischen Dienstleistung oder einem erheblichen Teil davon entspricht und falls dem Reisebüro zum Zeitpunkt der Leistung dieser Anzahlung noch keine tatsächlichen Kosten oder nur ein begrenzter Teil der individuellen Gesamtkosten für diese Dienstleistung entstanden sind, kann die alleinige Berücksichtigung der zum Zeitpunkt der Anzahlung tatsächlich entstandenen Kosten das Reisebüro in bestimmten Fällen daran hindern, alle diese Kosten oder einen Teil von ihnen vom Gesamtpreis ohne Mehrwertsteuer der Dienstleistung abzuziehen, und kann somit die in Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegte Berechnungsweise der Steuerbemessungsgrundlage verfälschen.

42 Außerdem kann es sein, dass ein Reisebüro nicht in der Lage ist, zu dem Zeitpunkt, zu dem ein Reisender eine Anzahlung leistet, die tatsächlichen Kosten einer konkreten ihm erbrachten touristischen Dienstleistung zu bestimmen.

43 In Situationen wie den in den beiden vorstehenden Randnummern geschilderten kann die Gewinnmarge des Reisebüros folglich aufgrund einer Schätzung der tatsächlichen Gesamtkosten bestimmt werden, die ihm letztlich entstehen. Bei einer solchen Schätzung hat das Reisebüro gegebenenfalls die Kosten zu berücksichtigen, die ihm zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung bereits tatsächlich entstanden sind.

44 Zieht man die geschätzten tatsächlichen Gesamtkosten vom Gesamtpreis der Reise ab, ergibt sich die voraussichtliche Gewinnmarge des Reisebüros. Multipliziert man die Anzahlung mit dem Prozentsatz, der vom Gesamtpreis der Reise auf die in dieser Weise bestimmte voraussichtliche Gewinnmarge entfällt, ergibt sich die Bemessungsgrundlage der bei Vereinnahmung der Anzahlung abzuführenden Mehrwertsteuer.

45 Wie der Generalanwalt in Nr. 51 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, kann von einem mit durchschnittlicher Sorgfalt betriebenen Reisebüro bei vernünftiger Betrachtung erwartet werden, dass es eine relativ detaillierte Schätzung der individuellen Gesamtkosten einer Reise erstellt, um ihren Gesamtpreis zu bestimmen.

46 Die geschätzten voraussichtlichen Kosten müssen mit der konkreten touristischen Dienstleistung in Zusammenhang stehen, für die die Anzahlung vom Reisebüro vereinnahmt wurde, da die Gewinnmarge und die Steuerbemessungsgrundlage für jede vom Reisebüro erbrachte einheitliche Dienstleistung zu bestimmen sind, d. h. in individueller Form und nicht pauschal für Gruppen von Dienstleistungen oder eine Gesamtheit von Dienstleistungen, die während eines bestimmten Zeitraums erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Februar 2018, Kommission/Deutschland, C-380/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:76, Rn. 89, 91 und 92).

47 Diese Lösung gilt unbeschadet dessen, dass die tatsächlichen individuellen Kosten der Reise, sobald ihr endgültiger Betrag dem Reisebüro bekannt ist, zur Ermittlung der Mehrwertsteuer im Einklang mit Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie heranzuziehen sind, gegebenenfalls unter Berichtigung der bei der Vereinnahmung der Anzahlung erstellten Mehrwertsteuererklärungen.

48 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Marge des Reisebüros – und folglich seine Steuerbemessungsgrundlage – in der Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten besteht, die vom Reisebüro vorab für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger verauslagt werden, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. Entspricht die Anzahlung dem Gesamtpreis der touristischen Dienstleistung oder einem erheblichen Teil davon, und sind dem Reisebüro noch keine tatsächlichen Kosten oder nur ein begrenzter Teil der individuellen Gesamtkosten für diese Dienstleistung entstanden oder können die vom Reisebüro zu tragenden tatsächlichen individuellen Kosten der Reise zum Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung nicht bestimmt werden, dann kann die Gewinnmarge aufgrund einer Schätzung der tatsächlichen Gesamtkosten bestimmt werden, die dem Reisebüro letztlich entstehen werden. Bei einer solchen Schätzung hat das Reisebüro gegebenenfalls die Kosten zu berücksichtigen, die ihm zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung bereits tatsächlich entstanden sind. Bei der Berechnung der Marge werden vom Gesamtpreis der Reise die geschätzten tatsächlichen Kosten in Abzug gebracht. Die Bemessungsgrundlage der bei Vereinnahmung der Anzahlung abzuführenden Mehrwertsteuer ergibt sich aus einer Multiplikation des Betrags der Anzahlung mit dem Prozentsatz, der vom Gesamtpreis der Reise auf die in dieser Weise bestimmte voraussichtliche Gewinnmarge entfällt.

Kosten

49 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Art. 65 und 306 bis 310 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass der Mehrwertsteueranspruch im Einklang mit Art. 65 entsteht, wenn ein Reisebüro, das der Sonderregelung in den Art. 306 bis 310 unterliegt, eine Anzahlung auf touristische Dienstleistungen, die es dem Reisenden erbringen wird, vereinnahmt, sofern die zu erbringenden touristischen Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt genau bestimmt sind.**
- 2. Art. 308 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2010/45 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Marge des Reisebüros – und folglich seine Steuerbemessungsgrundlage – in der Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten besteht, die vom Reisebüro vorab für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger verauslagt werden, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. Entspricht die Anzahlung dem Gesamtpreis der touristischen Dienstleistung oder einem erheblichen Teil davon, und sind dem Reisebüro noch keine tatsächlichen Kosten oder nur ein begrenzter Teil der individuellen Gesamtkosten für diese Dienstleistung entstanden oder können die vom Reisebüro zu tragenden tatsächlichen individuellen Kosten der Reise zum Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung nicht bestimmt werden, dann kann die Gewinnmarge aufgrund einer Schätzung der tatsächlichen Gesamtkosten bestimmt werden, die dem Reisebüro letztlich entstehen werden. Bei einer solchen Schätzung hat das Reisebüro gegebenenfalls die Kosten zu berücksichtigen, die ihm zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung bereits tatsächlich entstanden sind. Bei der Berechnung der Marge werden vom Gesamtpreis der Reise die geschätzten tatsächlichen Kosten in Abzug gebracht. Die Bemessungsgrundlage der bei**

Vereinnahmung der Anzahlung abzuführenden Mehrwertsteuer ergibt sich aus einer Multiplikation des Betrags der Anzahlung mit dem Prozentsatz, der vom Gesamtpreis der Reise auf die in dieser Weise bestimmte voraussichtliche Gewinnmarge entfällt.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.