Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MICHAL BOBEK
vom 5. September 2018 [1]

Rechtssache C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
gegen
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny [Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer – Anzahlungen – Steuertatbestand – Sonderregelung für Reisebüros – Bestimmung der Marge – Dem Reisebüro tatsächlich entstandene Kosten“

I. Einleitung

1. Die Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (im Folgenden: Skarpa) ist ein Reisebüro. Von Kunden erhält Skarpa Anzahlungen, die bis zu 100 % des zu zahlenden Preises betragen können. Nach den allgemeinen unionsrechtlichen Bestimmungen über die Mehrwertsteuer entsteht der Steueranspruch bei Anzahlungen, die vor der Erbringung der Dienstleistung geleistet wurden, zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.

2. Zugleich fallen die von Skarpa erbrachten Dienstleistungen unter die Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros. Danach führt Skarpa die Mehrwertsteuer auf ihre Marge ab. Allerdings steht die endgültige Marge noch nicht fest, wenn Skarpa Anzahlungen vereinnahmt: Welche Beträge Skarpa genau an ihre Lieferer und Dienstleistungserbringer zahlen muss, kann noch nicht feststehen oder sich noch ändern.

3. Skarpa und die nationale Steuerbehörde streiten darüber, zu welchem Zeitpunkt der Mehrwertsteueranspruch bei Reiseleistungen genau entsteht. Skarpa ist der Ansicht, der Steueranspruch entstehe, wenn die Marge endgültig feststehe. Der Minister Finansów (Finanzminister, Polen) vertritt die Auffassung, der Steueranspruch entstehe bereits mit der Leistung der Anzahlung.

4. In diesem Zusammenhang fragt der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) im Kern danach, ob die *allgemeine* Regel über die Entstehung des Steueranspruchs bei Anzahlungen auch auf Dienstleistungen anzuwenden ist, die unter die *Sonderregelung* für die Margenbesteuerung bei Reisebüros fallen. Bejahendenfalls möchte das vorlegende Gericht wissen, auf welchen Betrag die Mehrwertsteuer erhoben werden soll, da die endgültige Marge erst bestimmt werden kann, nachdem die Anzahlungen geleistet worden sind.

1 Originalsprache: Englisch.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Art. 63 der Richtlinie 2006/112/EG[2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) bestimmt, dass „Steuertatbestand und Steueranspruch … zu dem Zeitpunkt ein[treten], zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird".

6. Art. 65 der Richtlinie sieht vor: „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."

7. Darüber hinaus gestattet Art. 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten, abweichend von den Art. 63, 64 und 65 vorzusehen, dass der Steueranspruch zu einem von drei Zeitpunkten entsteht.

8. Die Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten eine Sonderregelung für Reisebüros. Die Art. 306 bis 308 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.

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.

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 zugutekommen."

2 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

B. Nationales Recht

9. Die Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Gesetz vom 11. März 2004 über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) (Gesetzblatt 2011, Nr. 177, Pos. 1054, mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Artikel 19a(8)

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.

…

Artikel 119

(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.“

10. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass Polen im Einklang mit Art. 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Sonderregel für Anzahlungen auf Reiseleistungen vorgesehen hatte [3]. In der mündlichen Verhandlung hat die polnische Regierung bestätigt, dass das Gesetz, in dem diese Regel enthalten war, mit Wirkung ab dem 1. Januar 2014 aufgehoben wurde, wobei sie offenbar nicht durch andere Sondervorschriften für Reiseleistungen ersetzt wurde [4].

III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

11. Skarpa ist ein Reisebüro. Ihre Leistungen fallen unter die Sonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie und in Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes (im Folgenden: Sonderregelung für Reisebüros). Da Skarpa es als nicht eindeutig ansieht, zu welchem Zeitpunkt der Mehrwertsteueranspruch bei Anzahlungen an Reisebüros entsteht, beantragte sie beim Finanzminister eine Einzelfallauslegung zu dieser Frage.

3 Dies ergibt sich offenbar aus Art. 3 Abs. 1 des Erlasses des Finanzministers über die Umsetzung bestimmter Vorschriften des Mehrwertsteuergesetzes vom 4. April 2011 (Dz. U. 2013, Pos. 247).

4 In der mündlichen Verhandlung hat die polnische Regierung erklärt, diese Änderung sei eine Reaktion auf das Urteil vom 16. Mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314), gewesen.

12. Sie ist der Ansicht, der Steueranspruch auf ihre Dienstleistungen entstehe erst, wenn sie die endgültige Marge bestimmen könne. Im Gegensatz dazu ist der Finanzminister der Auffassung, der Mehrwertsteueranspruch entstehe mit der Leistung der Anzahlung, sofern diese für eine konkrete und genau bestimmte Dienstleistung erfolge. Um die Marge/Steuerbemessungsgrundlage zu diesem Zeitpunkt zu ermitteln, solle Skarpa die von ihr veranschlagten Kosten zugrunde legen und gegebenenfalls erforderliche Anpassungen später vornehmen.

13. Skarpa griff diese Einzelfallauslegung des Finanzministers vor dem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Regionales Verwaltungsgericht Krakau, Polen) an. Dieses Gericht sah die Einzelfallauslegung als fehlerhaft an und hob sie auf. Es stellte fest, der Mehrwertsteueranspruch entstehe erst, wenn die endgültige Marge bekannt sei; jede andere Auslegung bewirke eine unzulässige Modifizierung der gesetzlichen Vorgaben über die Steuerbemessungsgrundlage, da die „tatsächliche Marge“ nicht berücksichtigt werden könne und die Berechnung auf Schätzungen beruhen würde, die nur in genau bestimmten Fällen zugrunde gelegt werden dürften. Die Korrektur der Steuererklärungen solle die Ausnahme sein und nicht die Regel.

14. Der Finanzminister legte gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel zum vorlegenden Gericht ein, dem Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen). Dieses Gericht wirft die Frage auf, ob sich die Sonderregel für die Bemessungsgrundlage bei Dienstleistungen von Reisebüros auf den Zeitpunkt auswirken könne, zu dem der Steueranspruch für solche Dienstleistungen entstehe. Obgleich der Kunde eine konkrete, bestimmbare Dienstleistung erwerbe, könnten die Kosten, die dem Reisebüro dafür entstünden, erst später ermittelt werden. Aus diesem Grund ist das vorlegende Gericht der Ansicht, die allgemeine Regel in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie könne keine Anwendung finden. Es räumt jedoch ein, dass eine andere Lösung in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehen sei und nur aus deren Systematik abgeleitet werden könne.

15. Für den Fall, dass der Gerichtshof feststellen sollte, dass der Mehrwertsteueranspruch mit der Vereinnahmung der Anzahlung entsteht, fragt das vorlegende Gericht weiter, ob die Mehrwertsteuer anhand des vereinnahmten Betrags berechnet werden solle (dies wäre der Fall, wenn die allgemeine Regel in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden wäre) oder ob die Besonderheit bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigt werden müsse. Insoweit ist das vorlegende Gericht der Ansicht, Steuerbemessungsgrundlage müsse die Marge (und nicht der als Anzahlung vereinnahmte Betrag) sein, und diese müsse anhand der bis zur Vereinnahmung der Anzahlung entstandenen Kosten ermittelt werden. Die Ausführungen des Finanzministers über die Berücksichtigung veranschlagter Kosten hält das vorlegende Gericht nicht für überzeugend. Diese Auslegung sei zwar durch praktische Erwägungen gerechtfertigt und vorgegeben, finde aber im Wortlaut der Art. 65 und 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Stütze. Andererseits würde die Besteuerung der vom Reisebüro vereinnahmten Anzahlung zur Besteuerung eines Betrags führen, der die endgültige Steuerbemessungsgrundlage erheblich übersteige.

16. In Anbetracht des Vorstehenden hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen vorzulegen:

1. Sind die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 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 Richtlinie 2006/112 gilt, vereinnahmt hat, zu dem in Art. 65 der Richtlinie 2006/112 bestimmten Zeitpunkt entsteht?

2. Bei Bejahung der ersten Frage: Ist Art. 65 der Richtlinie 2006/112 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 Richtlinie 2006/112 gilt, vereinnahmt hat, für die Zwecke der Besteuerung um die in Art. 308 der Richtlinie 2006/112 genannten Kosten, die bei dem Steuerpflichtigen bis zur Vereinnahmung der Anzahlung tatsächlich angefallen sind, verringert wird?

17. Skarpa, die polnische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Skarpa, der Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Leiter der nationalen Steuerverwaltung, Polen), die deutsche und die polnische Regierung sowie die Kommission haben in der Sitzung vom 7. Juni 2018 mündlich verhandelt.

IV. Würdigung

18. Die vorliegenden Schlussanträge sind wie folgt aufgebaut: In Teil A werde ich als Antwort auf die erste Frage des vorlegenden Gerichts vorschlagen, dass die in Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Sonderregel für die *Steuerbemessungsgrundlage* die gleichzeitige Anwendung der in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen allgemeinen Regel für den *Entstehungszeitpunkt* des Steueranspruchs bei Anzahlungen nicht ausschließt. In Teil B werde ich als Antwort auf die zweite Frage vorschlagen, dass die Mehrwertsteuer anhand der Marge – definiert als die Differenz zwischen dem Betrag der Anzahlung und dem entsprechenden Prozentsatz der für einen konkreten Umsatz veranschlagten Gesamtkosten – zu berechnen ist.

A. Zur ersten Frage: Anwendbarkeit der allgemeinen Regel in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Dienstleistungen von Reisebüros

19. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die allgemeine Regel in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung entsteht, auf Anzahlungen für Dienstleistungen eines Reisebüros anzuwenden ist.

20. Skarpa hat in der mündlichen Verhandlung erläutert, dass ihre Kunden in der Regel zunächst 30 % des Preises für die gebuchte Dienstleistung zahlten und den Rest vor der Abreise. Die Kosten entstünden ungefähr einen Monat vor der Erbringung der Dienstleistung, aber ihre genaue Höhe werde erst später bekannt. Dies liege hauptsächlich daran, dass i) der Preis auf der voraussichtlichen Zahl der Reisenden beruhe, deren tatsächliche Zahl häufig davon abweiche, ii) Wechselkurse schwankten und iii) unerwartete Kosten entstünden.

21. Wie kann unter solchen Umständen der Mehrwertsteueranspruch entstehen, wenn nicht klar ist, *welcher Betrag* als Bemessungsgrundlage dafür anzusetzen ist?

22. Skarpa ist der Ansicht, es sei schlicht unmöglich, die Regel für den Entstehungszeitpunkt in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden und die Mehrwertsteuer zu erheben, wenn die Anzahlung vereinnahmt werde. Der Mehrwertsteueranspruch entstehe erst dann, wenn die Marge feststehe, da ihre Ermittlung einen wesentlichen Teil der Sonderregelung für Reisebüros ausmache. Die in Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltene Regel ändere daher nicht nur das *Was* der Bemessungsgrundlage (Marge statt vereinnahmter Betrag), sondern verschiebe auch das *Wann* der Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs. Mit anderen Worten müsse die Erhebungsweise der Mehrwertsteuer in diesem Kontext an die Besonderheiten der Reiseleistungen angepasst werden.

23. Der Leiter der nationalen Steuerverwaltung, die deutsche und die polnische Regierung sowie die Kommission sind der Ansicht, die Art. 65 und 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie könnten (und müssten) gleichzeitig angewendet werden. Beide Regeln beträfen unterschiedliche Aspekte der Mehrwertsteuererhebung, und die Anwendung der allgemeinen Regel stelle kein Hindernis für die Anwendung der Sonderregeln dar. Die Kosten entstünden zu verschiedenen Zeitpunkten vor, während oder sogar nach der Erbringung der fraglichen Leistung. Der von Skarpa befürwortete Aufschub der Entstehung des Steueranspruchs ginge über das mit der Sonderregelung für Reisebüros verfolgte Ziel hinaus und würde zu einem ungerechtfertigten Vorteil führen.

24. Grundsätzlich teile ich die letztgenannte Auffassung. Meines Erachtens schließt die Anwendung der allgemeinen Regel in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie (1) die Anwendung der in Art. 308 enthaltenen Sonderregel (2) nicht aus, einfach deshalb, weil diese beiden Bestimmungen im Kontext des vorliegenden Falls verschiedene Gesichtspunkte betreffen. Die erste betrifft die Frage, *wann* der Steueranspruch entsteht, während die zweite festlegt, *was* die Bemessungsgrundlage umfasst. Diese beiden Bestimmungen schließen sich daher nicht gegenseitig aus (3).

1. Allgemeine Regel: Wann entsteht der Mehrwertsteueranspruch?

25. Die Vorschriften für die Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs auf Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen sind in den Art. 63 bis 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten. Gemäß Art. 63 entsteht der Steueranspruch, wenn die Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistungen erbracht werden [5]. Bei Anzahlungen entsteht der Steueranspruch gemäß Art. 65 „zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag".

26. Die Entstehungsgeschichte von Art. 65 zeigt, dass es als unerlässlich für die Harmonisierung der Mehrwertsteuer angesehen wurde, den Steuertatbestand auf Unionsebene festzulegen [6]. Die hinter der Regelung über die Entstehung des Steueranspruchs bei Anzahlungen stehenden Überlegungen werden wie folgt angegeben: „Falls … Anzahlungen vor Eintreten des Steuertatbestands vereinnahmt werden, lassen diese Anzahlungen die Steuerschuld entstehen, da die Vertragspartner hiermit ihre Absicht kundtun, im Voraus alle mit dem Eintreten des Steuertatbestands verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen." [7]

27. Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie findet sich in deren Titel VI („Steuertatbestand und Steueranspruch"). Die Bemessungsgrundlage ist hingegen in Titel VII geregelt. Somit bestätigen auch die Struktur und der Kontext von Art. 65 eindeutig, dass er in erster Linie den *zeitlichen* Aspekt der Erhebung der Mehrwertsteuer betrifft und nur in zweiter Linie und in (logisch) begrenzter Weise die Frage, was die Bemessungsgrundlage (die zum fraglichen Zeitpunkt gezahlte Anzahlung) sein soll.

2. Sonderregel für die Steuerbemessungsgrundlage bei Dienstleistungen von Reisebüros

28. Alle Parteien und Beteiligten mit Ausnahme von Skarpa tragen vor, die Sonderregelung für Reisebüros sei keine unabhängige und umfassende Steuerregelung, die für alle Aspekte der Bestimmung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen von Reisebüros gelte. Vielmehr handele es sich um ein Regelwerk, das begrenzte Ausnahmen zulasse – soweit sie erforderlich seien, um den speziellen mit dieser Mehrwertsteuer-Sonderregelung verfolgten Zweck zu erreichen –, ohne jedoch von anderen Bestandteilen der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung abzuweichen [8].

29. Ich schließe mich dieser Sichtweise an.

5 Der Gerichtshof hat darauf hingewiesen, dass „Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie … dieses Grundprinzip wider[spiegelt], indem er vorsieht, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird" (Urteil vom 16. Mai 2013, TNT Express Worldwide [Poland], C-169/12, EU:C:2013:314, Rn. 22).

6 Vgl. den Vorschlag für eine Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (KOM[73] 950 vom 20. Juni 1973). Vgl. auch die Begründung des Vorschlags für die Sechste Richtlinie, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 12.

7 Begründung des Vorschlags für die Sechste Richtlinie, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 13.

8 Urteil vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, Rn. 15), oder Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496, Rn. 5). Vgl. auch Rn. 34 dieses Urteils und Urteil vom 25. Oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, Rn. 20).

30. Mit der Sonderregelung für Reisebüros werden zwei Ziele verfolgt. Erstens hat der Gerichtshof wiederholt ausgeführt, dass mit ihr die praktischen Schwierigkeiten vermieden werden sollen, die sich aus der „Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Steuerbemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug … aufgrund der Vielzahl und aufgrund der Lokalisierung der [von Reisebüros] erbrachten Leistungen“ [9] ergeben würden.

31. Zweitens soll mit dieser Regelung auch erreicht werden, dass die Mehrwertsteuer für solche Leistungen in den Mitgliedstaaten erhoben wird, in denen die Leistungen erbracht werden, während die auf die Dienstleistungen des Reisebüros entfallende Steuer im Mitgliedstaat seiner Niederlassung erhoben werden soll [10].

32. Folglich sind Reisebüros nach der für sie geltenden Sonderregelung nicht berechtigt, die auf Leistungen ihrer Lieferer oder Dienstleistungserbringer in anderen Mitgliedstaaten anfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Vielmehr stellen sie ihren Kunden diese Steuer als eine Kostenkomponente in Rechnung [11], zusammen mit der auf ihre Marge erhobenen und von ihnen im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung abzuführenden Mehrwertsteuer [12]. Mit anderen Worten schließt der Preis eines Pakets von Reiseleistungen den Preis der von den Lieferern erbrachten Leistungen einschließlich der von ihnen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer, die Marge des Reisebüros (die zu diesem Zeitpunkt noch nicht endgültig feststeht) und die vom Reisebüro auf diese Marge zu zahlende Mehrwertsteuer ein.

33. Aus den oben genannten Elementen ergibt sich also, dass die Art. 306 bis 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie in zweifacher Hinsicht eine Abweichung vorsehen: von der Bestimmung der Bemessungsgrundlage (*was*) sowie vom Ort der Besteuerung (*wo*). Den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs regeln sie jedoch nicht.

3. Gleichzeitige Anwendung von Art. 65 und der Art. 306 bis 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie

34. Wie sich bereits aus den beiden vorstehenden Abschnitten ergibt, erweist sich die Argumentation, die allgemeine Regel in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Sonderregeln in ihren Art. 306 bis 308 seien miteinander „unvereinbar“, bei genauerer Betrachtung der Natur dieser Bestimmungen als wenig überzeugend. Mit anderen Worten, bei den Sonderregeln in den Art. 306 bis 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht es um das „*Was*“ und das „*Wo*“. Der erste Teil von Art. 65 und im Grunde die Struktur und der Zweck des gesamten Titels VI betreffen das „*Wann*“.

35. Darüber hinaus ist anzumerken, dass einerseits die allgemeine Regel in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie unabhängig von der betroffenen Branche anzuwenden ist. Sie bestimmt, *wann* der Mehrwertsteueranspruch entsteht, und sieht vor, dass dies dann der Fall ist, wenn die Anzahlung geleistet wird. Andererseits findet die Regel in Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur auf Reisebüros Anwendung und legt fest, *was* die Steuerbemessungsgrundlage für die von ihnen

9 Vgl. Urteile vom 19. Juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, Rn. 24 und 22 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), vom 9. Dezember 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, Rn. 17 und 18 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 25. Oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, Rn. 19).

10 Vgl. zur Veranschaulichung das interinstitutionelle Dossier 2002/0041 (CNS) des Rates zur „Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros“ [17567/09]: „2. Die Regelung ist vorrangig darauf ausgerichtet, die Anwendung der MwSt.-Regeln auf die Umsätze von Reisebüros zu vereinfachen und diesen eine Registrierung in den verschiedenen Mitgliedstaaten, in denen die Dienstleistungen erbracht werden, zu ersparen. 3. Außerdem soll dafür gesorgt werden, dass die Steuer auf die vom Reisebüro bezogenen Waren und Dienstleistungen von dem Staat erhoben wird, in dem die betreffenden Umsätze erfolgen, während die Steuer auf die Dienstleistungen von Seiten des Reisebüros im Staat seiner Niederlassung erhoben wird.“

11 Und diese Vorsteuer wird implizit geltend gemacht – vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in der Rechtssache First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, Nr. 25).

12 Genauer gesagt bestimmt Art. 307 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die „einheitliche Dienstleistung [des Reisebüros] … in dem Mitgliedstaat besteuert [wird], in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat“.

erbrachten Dienstleistungen ist, und zwar die Marge, definiert als „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".

36. Gegen dieses Verständnis des Verhältnisses zwischen den beiden Vorschriften sprechen zwei Argumente: der Wortlaut und der Zweck.

37. Zum Wortlaut: Am Ende von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es, dass der Steueranspruch „entsprechend dem vereinnahmten Betrag"[13] entsteht. Man könnte daher argumentieren, Art. 65 lege auch die Steuerbemessungsgrundlage fest, die bei Anzahlungen stets dem vereinnahmten Betrag entsprechen müsse.

38. Angesichts der vorstehenden allgemeinen Ausführungen, aber auch aus rein logischen Gründen halte ich diese Lesart für problematisch. Bei jeder vereinnahmten Zahlung sollte die „Steuerbemessungsgrundlage" bzw. der zu versteuernde Teil der vereinnahmten Zahlung der Besteuerung unterliegen. Das bedeutet natürlich nicht, dass alle vereinnahmten Zahlungen automatisch der Besteuerung unterliegen. Denn zur Ermittlung des bei Dienstleistungen von Reisebüros (zu versteuernden) vereinnahmten Betrags ist wiederum auf die Sondervorschrift in Art. 308 zurückzugreifen, wo der Begriff „Steuerbemessungsgrundlage" für diese Zwecke definiert wird[14].

39. Zum Zweck: Die Art. 306 bis 308 bzw. das gesamte Kapitel 3 gehören zu Titel XII („Sonderregelungen") (für die jeweilige Branche oder Tätigkeit) der Mehrwertsteuerrichtlinie. Man könnte daher argumentieren, der Unionsgesetzgeber habe eine gesonderte „Regelung" schaffen wollen, die womöglich nicht nur von den Elementen abweiche, um die es in dem der jeweiligen Sonderregelung gewidmeten Kapitel ausdrücklich gehe, sondern auch von weiteren allgemeinen Bestimmungen, die bei der Anwendung dieser Sonderregelung unter Umständen Probleme bereiten könnten.

40. Die übergeordnete Logik dieses Arguments kann ich nachvollziehen. Gleichwohl dürfte diese Herangehensweise im Widerspruch zur gefestigten Rechtsprechung stehen, nach der jede Abweichung von der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung – sowohl ganz allgemein als auch speziell bei der Sonderregelung für Reisebüros – eng auszulegen ist.

41. Generell besteht der Ansatz des Gerichtshofs in der Regel darin, in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Ausnahmen eng auszulegen. Das bedeutet, ihr Anwendungsbereich sollte strikt auf den Wortlaut und den Zweck beschränkt bleiben, für den sie geschaffen wurden, selbst wenn eine umfassendere Ausnahme denkbar wäre. Diesen Grundsatz hat der Gerichtshof kürzlich im Urteil Avon Cosmetics[15] erneut hervorgehoben und eindeutig den Gedanken zurückgewiesen, dass eine für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage bei einem Direktvertriebssystem vorgesehene Ausnahme dahin ausgelegt werden könne, dass sie es zulasse, auch bei den Kosten von Vorführartikeln Vorsteuer abzuziehen. Eine solche weiter gehende Ausnahme (die generell sicher vertretbar wäre) liefe *de facto* darauf hinaus, dass eine für ein ganz bestimmtes Element vorgesehene Ausnahme weitere „Kreise" im gesamten Mehrwertsteuersystem ziehen könnte, was zur Schaffung einer Reihe paralleler „à la carte"-Regelungen führen würde, die klar über den Anwendungsbereich der Ausnahme hinausgingen[16].

13 „… entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag".

14 Dazu näher unten, Nr. 67 dieser Schlussanträge.

15 Urteil vom 14. Dezember 2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, Rn. 36 bis 40).

16 Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, insbesondere Nrn. 39 bis 41, 50 und 58 bis 60 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

42. Zur Sonderregelung für Reisebüros hat der Gerichtshof wiederholt ausgeführt, dass sie „[a]ls Ausnahme von der allgemeinen Regelung der [Mehrwertsteuerrichtlinie] … nur angewandt werden [darf], soweit dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist“ [17]. Er hat ferner bestätigt, dass sie gleichzeitig mit den einschlägigen allgemeinen Bestimmungen der Mehrwertsteuerregelung anzuwenden ist, wobei diese auf die von der Ausnahme für Reisebüros nicht erfassten Aspekte eines Umsatzes anzuwenden sind [18].

43. Ich vermag nicht zu erkennen, in welcher Weise die mit der Sonderregelung für Reisebüros verfolgten Zwecke [19] durch die Anwendung der Regel für den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie beeinträchtigt werden könnten. Wenn der Steueranspruch mit der Vereinnahmung von Anzahlungen entstünde, würde die Mehrwertsteuer auf Reiseleistungen nach wie vor in den Mitgliedstaaten erhoben, in denen diese Leistungen erbracht werden. Sie würde dort nicht abgezogen, sondern vom Reisebüro an den Kunden weitergegeben, und das Reisebüro würde die von ihm abzuführende Mehrwertsteuer anhand seiner Marge berechnen und im Mitgliedstaat seiner Niederlassung zahlen.

44. An diesen allgemeinen Feststellungen dürfte das Vorbringen von Skarpa im Kontext des vorliegenden Falles nichts ändern.

45. Erstens macht Skarpa geltend, die Marge sei ein wesentliches Element der Margenbesteuerung. Daher könne der Steueranspruch nicht entstehen, solange die genaue Marge nicht bekannt sei. Dieses Argument scheint auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zurückzugehen, wonach die Anwendung von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie voraussetzt, dass alle Elemente des Umsatzes bestimmt sind [20].

46. Es trifft zu, dass nach dieser Rechtsprechung ein gewisses Maß an Bestimmtheit erforderlich ist, damit die Mehrwertsteuer auf Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen erhoben werden kann. Aus dem Urteil BUPA Hospitals ergibt sich, dass diese Bestimmtheit grundsätzlich nicht gegeben ist, wenn „pauschale Vorauszahlungen … für Gegenstände geleistet werden, die gattungsmäßig in einer Liste angeführt werden, die jederzeit im gegenseitigen Einvernehmen zwischen Käufer und Verkäufer geändert werden kann und von der der Käufer gegebenenfalls Artikel auf der Grundlage einer Vereinbarung wählen kann, die er jederzeit einseitig mit der Folge kündigen kann, dass ihm der nicht verwendete Teil der Vorauszahlung in voller Höhe erstattet wird“ [21].

47. Mir erscheint es problematisch, diese Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall zu übertragen. Im Gegensatz zu dem Sachverhalt in den dortigen Fällen sind Art und Inhalt der Leistungen von Reisebüros in der Regel sehr gut bekannt und bestimmt, oft mit hoher Genauigkeit; dies kann, wie in der mündlichen Verhandlung lebhaft geschildert wurde, so weit gehen, dass das reservierte Zimmer in eine bestimmte Richtung weisen muss. Unter solchen Umständen ist schwer nachvollziehbar, dass die Marge ein wesentliches Element des „Steuertatbestands“ darstellt. Sie scheint mir ein eher technischer Aspekt der Steuererhebung zu sein, der dem Kunden in der Regel unbekannt ist und somit nicht zu den Elementen eines Umsatzes gehört, die im Vorhinein bestimmt sein müssen.

17 Vgl. z. B. Urteile vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496, Rn. 5 und 34), vom 19. Juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 9. Dezember 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, Rn. 16), und vom 25. Oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Eigen- und Fremdleistungen vgl. Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496, Rn. 39 ff.).

19 Die oben in den Nrn. 30 bis 33 genannt und erörtert worden sind.

20 Urteile vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, Rn. 48), vom 16. Dezember 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, Rn. 31), vom 3. Mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 26), vom 19. Dezember 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, Rn. 28), und vom 7. März 2013, Efir (C-19/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:148, Rn. 32).

21 Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, Rn. 51).

48. Skarpa trägt außerdem vor, die Besteuerung von Anzahlungen zu einem Zeitpunkt, zu dem die Marge noch nicht bekannt sei, führe zu ernsten und unverhältnismäßigen praktischen Schwierigkeiten: Die Mehrwertsteuererklärungen müssten ständig angepasst werden. Dies stehe im Widerspruch zu den Zwecken der Margenbesteuerung. Wie sich in der mündlichen Verhandlung auch herausgestellt hat, verbergen sich hinter diesem Vorbringen eigentlich zwei Thesen: die Frage der Kenntnis (bekannte oder unbekannte Marge) und die praktischen Schwierigkeiten der nachträglichen Korrektur.

49. Zweitens hat Skarpa in der mündlichen Verhandlung in Bezug auf die unbekannte Marge bestätigt, dass sich der den Kunden von einem Reisebüro in Rechnung gestellte Preis offenbar in der Regel aus mehreren Beträgen zusammensetzt. Die vom Reisebüro später zu berechnende und abzuführende Mehrwertsteuer ist in diesem „Katalogpreis" bereits enthalten. Die endgültige Marge scheint daher in dem Sinne „im Ausschlussverfahren" berechnet zu werden, als der nach Abzug der tatsächlichen Kosten von der vereinnahmten Zahlung verbleibende Betrag auf Marge und Mehrwertsteuer aufgeteilt wird. Auf diese Weise versendet das Reisebüro keine korrigierten Rechnungen an den Kunden.

50. Ein Beispiel: Angenommen, der Reisepreis beträgt 1 000 Euro, und die Kosten belaufen sich auf 800 Euro, dann muss die Differenz von 200 Euro auf Marge und Mehrwertsteuer aufgeteilt werden. Nehmen wir an, der Mehrwertsteuersatz liege bei 21 %. Der Betrag von 200 Euro entspricht dann 121 %, die aufzuteilen sind in die Mehrwertsteuer in Höhe von 34,71 Euro und die Marge in Höhe von 165,29 Euro.

51. Wenn in der Branche tatsächlich so vorgegangen wird, was Skarpa nach meinem Verständnis in der mündlichen Verhandlung ebenso bestätigt hat wie die Tatsache, dass der Katalogpreis bereits die Mehrwertsteuer enthält und die Reisebüros sie nicht später gesondert erheben, dann besteht der einzige logische Schluss, den ich daraus ziehen kann, darin, dass ein einigermaßen gut geführtes Reisebüro in der Tat eine recht detaillierte Schätzung seiner veranschlagten Kosten und der geschätzten Marge erstellen muss, um einen solchen Preis in einem Katalog veröffentlichen zu können.

52. Daher mag zwar die genaue Marge tatsächlich nicht bekannt sein, wenn die Anzahlung erfolgt oder wenn die Leistung tatsächlich erbracht wird oder sogar noch erheblich später (bis sämtliche Zahlungen an einen bestimmten Lieferer und/oder für eine bestimmte Saison erfolgt sind); das ändert aber nichts daran, dass jedes Reisebüro, das keine Verluste machen will, über eine recht genaue Schätzung der veranschlagten Kosten verfügen wird, bevor es eine bestimmte Reise ausarbeitet und bewirbt.

53. Drittens möchte ich in Bezug auf die von Skarpa angeführten praktischen Schwierigkeiten, insbesondere die Notwendigkeit nachträglicher Anpassungen, nur darauf hinweisen, dass dieses Argument für sich genommen den faktischen Ausschluss der gesetzlichen Regeln über die Mehrwertsteuer wohl kaum zu rechtfertigen vermag [22].

22 Vgl. als Beispiel dafür, dass der Gerichtshof „praktische oder technische Schwierigkeiten" nicht als hinreichenden Grund für Abweichungen vom Unionsrecht gelten lässt, Urteil vom 27. Oktober 1992, Kommission/Deutschland (C-74/91, EU:C:1992:409, Rn. 12), oder Urteil vom 23. Mai 1996, Kommission/Griechenland (C-331/94, EU:C:1996:211, Rn. 12).

54. Darüber hinaus sollten mit der Margenbesteuerung, entgegen dem Vorbringen von Skarpa, nicht solche praktischen Schwierigkeiten vermieden werden. Wie bereits dargelegt [23], sollte die Sonderregelung für Reisebüros dafür sorgen, dass Reisebüros ihren Vorsteuerabzug nicht mehr unionsweit geltend machen müssen. Sie sollte sie aber nicht von sämtlichen administrativen Pflichten befreien, die unter vergleichbaren Umständen jeden Steuerpflichtigen treffen [24].

55. Dieses Ergebnis scheint sich umso mehr aufzudrängen, als die gegenteilige Auffassung dem Reisebüro einen doppelten finanziellen Vorteil verschaffen würde: Es dürfte die Mehrwertsteuer erst nach Erbringung der Leistung abführen, wann immer die Marge bekannt wäre, während es von seinen Kunden Vorauszahlungen verlangt. Für mich ist nicht ersichtlich, wie eine solche Auslegung zu einem angemessenen Ausgleich aller beteiligten Interessen führen würde.

56. Schließlich scheint das Problem des vorläufigen Charakters der Marge zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung nicht auf Anzahlungen begrenzt zu sein. Nach der Schilderung in der mündlichen Verhandlung ist es offenbar tatsächlich möglich, dass die Marge auch *nach der Erbringung der Reiseleistungen* noch unbekannt ist, wenn Anpassungen seitens der Lieferer oder Dienstleistungserbringer des Reisebüros erfolgen.

57. Dieser Umstand unterstreicht nur das generelle Problem des Vorbringens von Skarpa zu diesem Punkt. Denkt man dieses Vorbringen logisch konsequent zu Ende, strebt Skarpa *de facto* nicht nur eine Ausnahme von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie an, denn mit demselben Vorbringen könnte auch die Anwendbarkeit von Art. 63 ausgeschlossen werden [25]. Darüber hinaus hinge, da die genaue Marge noch unbekannt sein kann, wenn die Leistungen erbracht werden, der Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs faktisch völlig von den eigenen Angaben des Reisebüros dazu ab, wann es meint, die genaue Höhe der Marge zu kennen. Das wäre wahrscheinlich nicht schon zum Zeitpunkt der Erbringung der fraglichen Dienstleistung der Fall, sondern Wochen oder Monate später oder sogar erst am Ende der jeweiligen Saison, wenn vollständige Aufschlüsselungen aller tatsächlichen Kosten jedes einzelnen Bestandteils der Reiseleistung vorliegen. Es bedarf keiner Erwähnung, dass während dieses gesamten Zeitraums die fraglichen Ressourcen dem Staat nicht zur Verfügung stünden [26].

58. Angesichts dieser Erwägungen komme ich zu dem Zwischenergebnis, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Steueranspruch bei Anzahlungen, die ein Steuerpflichtiger vereinnahmt hat, der Reiseleistungen im Sinne der Sonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbringt, zu dem in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Zeitpunkt entsteht, d. h., wenn die fragliche Anzahlung vereinnahmt wird.

23 Siehe oben, Nrn. 30 bis 33.

24 Vgl. in diesem Sinne die Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, Nr. 79): „Außerdem sollen zwar durch Artikel 26 der Sechsten Richtlinie die geltenden Mehrwertsteuervorschriften den Besonderheiten der Tätigkeit eines Reisebüros angepasst und dadurch die praktischen Schwierigkeiten verringert werden, durch die diese Tätigkeit behindert werden könnte; die durch diesen Artikel eingeführte Regelung soll aber – anders als die zugunsten der Kleinunternehmen und der landwirtschaftlichen Erzeuger eingeführte – die Anforderungen an die Buchführung, die das normale System der Mehrwertsteuer mit sich bringt, nicht vereinfachen.“ Vgl. auch Urteil vom 19. Juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, Rn. 25).

25 Sofern keine nationalen Vorschriften auf der Grundlage von Art. 66 Buchst. a bis c der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen wurden.

26 Der Gerichtshof hat festgestellt, dass „auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Steuerpflichtigen als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates tätig werden“, und hat Bestimmungen der Sechsten Richtlinie als gerechtfertigt angesehen, die vermeiden sollen, dass „sich in ihren Händen im Laufe eines Steuerzeitraums erhebliche Mengen öffentlicher Gelder ansammeln“ (Urteil vom 20. Oktober 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25).

B. Zur zweiten Frage: Ermittlung der Mehrwertsteuer, wenn die Bemessungsgrundlage nicht bekannt ist

59. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, wie die Mehrwertsteuer – falls der Steueranspruch bei Anzahlungen tatsächlich mit der Vereinnahmung entsteht – zu ermitteln ist, wenn die genaue Marge, also die Bemessungsgrundlage, noch nicht bekannt ist.

60. Der Leiter der nationalen Steuerverwaltung, die polnische und die deutsche Regierung sowie die Kommission sind sich darüber einig, dass die Mehrwertsteuer nicht auf den *vereinnahmten Betrag*, sondern auf die *Marge* zu erheben ist[27]. Allerdings gibt es unterschiedliche Ansätze dazu, wie die Marge zum Zeitpunkt des Erhalts der Anzahlung zu ermitteln ist.

61. Der Leiter der nationalen Steuerverwaltung hält daran fest, dass die Marge bei der Vereinnahmung der Anzahlung anhand der *veranschlagten* Kosten zu bestimmen sei. Die erforderlichen Korrekturen seien später vorzunehmen, und zwar in der Steuerklärung für den Buchungszeitraum, in dem die Dienstleistung erbracht worden sei. Die polnische Regierung sieht dies ähnlich und trägt vor, um nach Vereinnahmung der Anzahlung die Marge zu bestimmen, müsse Skarpa dem „funktionellen Ansatz" folgen und die *veranschlagten* Kosten zugrunde legen.

62. In der mündlichen Verhandlung hat die deutsche Regierung einen (teilweise) ähnlichen Standpunkt vertreten. Sie hat vorgetragen, bei der Bestimmung der Marge müssten die tatsächlich entstandenen und die veranschlagten (voraussichtlichen) Kosten berücksichtigt werden. In dieser Weise sei der Satzteil „tatsächliche … Kosten, die dem Reisebüro … entstehen", in Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verstehen.

63. Die Kommission ist der Ansicht, dass die Berücksichtigung veranschlagter Kosten bei der Ermittlung der Marge zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlungen im Widerspruch zum Wortlaut von Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie stehe. Die Bestimmung beziehe sich auf „tatsächliche … Kosten"[28] des Reisebüros. Daher könnten bei der Ermittlung der Marge zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung nur die bis dahin tatsächlich entstandenen Kosten zugrunde gelegt werden. Der Auffassung der Kommission entspricht auch der Vorschlag des vorlegenden Gerichts.

64. Wie in der mündlichen Verhandlung näher erörtert worden ist, gibt es im Wesentlichen fünf verschiedene Möglichkeiten, wie unter diesen Umständen die Berechnung der Marge und die Berücksichtigung der Kosten theoretisch erfolgen kann.

i) Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist nicht anwendbar. Wenn eine Anzahlung vereinnahmt wird, wird keine Mehrwertsteuer erhoben, und die Marge bildet die Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer, sobald sie endgültig bekannt ist (Standpunkt von Skarpa).

ii) Die Mehrwertsteuer wird auf den Betrag der vereinnahmten Anzahlung erhoben (statt auf die Marge). Das soll sich aus dem Wortlaut von Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben.

27 Dies ist auch die (alternative) Auffassung von Skarpa, unter dem klaren, aus der von ihr vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage resultierenden Vorbehalt, dass Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht angewendet werden könne und der Mehrwertsteueranspruch erst entstehe, wenn die Marge bekannt sei.

28 In einigen anderen Sprachfassungen heißt es: *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (französisch); *actual cost to the travel agent* (englisch); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (polnisch); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (tschechisch); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (spanisch).

iii) Die Mehrwertsteuer sollte auf die Marge erhoben werden, die berechnet wird, indem ein *Prozentsatz der veranschlagten Kosten* für den jeweiligen Umsatz von der vereinnahmten Anzahlung abgezogen wird. Dieser Prozentsatz entspricht dem Anteil der vereinnahmten Anzahlung am Gesamtpreis der Dienstleistung (Standpunkt des Leiters der nationalen Steuerverwaltung und der polnischen Regierung).

iv) Die Mehrwertsteuer sollte auf die Marge erhoben werden, die aber zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung bestimmt werden sollte, und zwar durch Abzug der tatsächlichen Kosten im Sinne der Kosten, die dem Reisebüro bis zur Vereinnahmung der Anzahlung tatsächlich entstanden sind (Standpunkt der Kommission, der vom vorlegenden Gericht geteilt wird).

v) Die Mehrwertsteuer wird auf die Marge erhoben, die ebenfalls zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung bestimmt wird, aber unter Heranziehung der Kosten, die dem Reisebüro bis zur Vereinnahmung der Anzahlung entstanden sind, *und* der veranschlagten Kosten, sofern noch nicht sämtliche veranschlagten Kosten tatsächlich angefallen sind (Standpunkt der deutschen Regierung).

65. Die bloße Aufzählung all dieser (zumindest theoretisch denkbaren) Optionen macht deutlich, dass die Antwort keineswegs eindeutig ist. Allerdings sind einige Optionen problematischer als andere.

66. Aus den bereits im Rahmen der Antwort auf die erste Frage eingehend erörterten Gründen [29] kann dem von Skarpa vertretenen ersten Standpunkt nicht gefolgt werden, ohne die gesamte Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuer weiter zu verzerren. Darüber hinaus wäre nicht ersichtlich, warum ein solcher Ansatz auf die Art. 65 und 63 beschränkt bleiben sollte. Es könnte noch andere (allgemeine) Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie geben, die „idealerweise“ weiter angepasst werden könnten, um den (bei objektiver Betrachtung zweifelsohne vollkommen gerechtfertigten) speziellen Bedürfnissen spezieller Branchen Rechnung zu tragen. Aber genau das ist der abschüssige Weg, den der Gerichtshof zu meiden gesucht hat.

67. Aus den ebenfalls oben bereits angesprochenen Gründen [30] kommt auch die zweite Option nicht in Betracht. Zwar sieht Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass „der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung *entsprechend dem vereinnahmten Betrag* [entsteht]“ [31]. Dieser Standpunkt würde jedoch definitionsgemäß immer zu einem (vermutlich vorläufig) unverhältnismäßigen Ergebnis führen, weil eine solche ursprüngliche Bemessungsgrundlage definitionsgemäß höher wäre als die anschließend zu bestimmende Bemessungsgrundlage. Auch aus diesem Grund bin ich der Ansicht, dass die Bezugnahme auf den „vereinnahmten Betrag“ in Art. 65 als Hinweis auf die allgemeine Regel zu verstehen ist, wonach die Steuer auf „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer … erhält oder erhalten soll“, erhoben wird. Dies ergibt sich aus Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie [32]. Genauer gesagt bin ich im vorliegenden Kontext der Ansicht, dass der Ausdruck „entsprechend dem vereinnahmten Betrag“ in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Bezugnahme auf die *vereinnahmte Steuerbemessungsgrundlage* verstanden werden sollte. Dies ist nach der Sonderregel in Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Marge. Die Sonderregel sollte daher bei der Bezugnahme auf den „vereinnahmten Betrag“ in Art. 65 der Mehrwertsteuerrichtlinie einbezogen werden.

29 Siehe oben, Nrn. 39 bis 57 dieser Schlussanträge.

30 Siehe oben, Nrn. 37 und 38.

31 Hervorhebung nur hier.

32 „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.“ Nach gefestigter Rechtsprechung ist die endgültige Steuerbemessungsgrundlage nach den allgemeinen Regeln die tatsächlich erhaltene Gegenleistung; vgl. z. B. (in Bezug auf Warenlieferungen) Urteil vom 29. Mai 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

68. Ich erkenne durchaus an, dass sich die vierte und die fünfte Option enger an den Wortlaut von Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie anlehnen. Ich befürchte jedoch, dass dabei die Grenze überschritten wird, ab der Buchhaltung und Steuererklärungen von einer recht komplizierten Angelegenheit zu einer unerfüllbaren Aufgabe (einer „mission impossible“) würden. Denn bei diesen Optionen müsste *wiederholt* und *getrennt* für jede vereinnahmte Anzahlung eine *individuelle* Liste aller *tatsächlich* angefallenen Kosten erstellt werden.

69. Dies dürfte aus mehreren Gründen schlichtweg unmöglich sein. Erstens werden bestimmte Dienstleistungen (Unterbringung und Beförderung) in großer Zahl eingekauft, während die darin enthaltenen Einzelleistungen getrennt voneinander verkauft werden. Wenn dies der Fall ist, dann ist der Anteil jedes Umsatzes (jeder Leistung) an den Gesamtkosten wahrscheinlich zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung nicht bekannt, insbesondere da sich die Menge der verkauften Einzelleistungen wahrscheinlich mit der Zeit erheblich verändert. Zweitens ist mir nicht klar, wie derartige tatsächliche Kosten für in großen Mengen bestellte Leistungen den erbrachten Einzelleistungen zugeordnet werden sollten. Drittens wird all das noch komplizierter, wenn die Anzahlungen nicht einfach 100 % des Preises betragen, sondern Bruchteile davon, z. B. 10 %, 30 %, oder 50 %.

70. Darüber hinaus würde in all diesen Fällen – bevor das endgültige Ergebnis feststeht – der Abzug sämtlicher tatsächlich entstandener Kosten zu einem Zeitpunkt, zu dem erst eine Teilzahlung erfolgt ist (nur für bestimmte Orte einer umfangreicheren Pauschalreise) und/oder sogar nur ein Prozentsatz dieses Preises (30 % oder 50 %) bezahlt worden ist, wahrscheinlich zu einem negativen Saldo führen. Mit anderen Worten können die tatsächlichen Kosten im Sinne der Kosten, die dem Reisebüro tatsächlich entstanden sind, zu einem bestimmten Zeitpunkt 100 % der Gesamtkosten ausmachen, während die Anzahlung möglicherweise nur 10 % des Preises für die Dienstleistung entspricht. Mir ist nicht klar, wie genau dies später angepasst werden soll und ob solche „zeitweiligen Verluste“ z. B. als solche deklariert werden sollten.

71. Daher scheinen mir alle praktischen Erwägungen dafür zu sprechen, dass letztlich angesichts solcher Komplexität realistisch betrachtet bestenfalls eine weitere (fundierte) Schätzung der möglichen tatsächlichen Kosten vorgenommen werden kann. Der einzige Unterschied bestünde darin, dass vom Reisebüro verlangt würde, bei jeder Anzahlung wieder und wieder die Sisyphusarbeit einer solchen Schätzung durchzuführen.

72. Andererseits müsste, wie bereits zuvor dargelegt und in der mündlichen Verhandlung bestätigt, ein gut geführtes Reisebüro eine recht genaue Vorstellung von den bei einem konkreten Umsatz anfallenden Kosten und der erzielbaren Marge haben.

73. All diese Erwägungen veranlassen mich zu dem Schluss, dass die vom Leiter der nationalen Steuerverwaltung und von der polnischen Regierung befürwortete dritte Option die sachgerechteste und mit den geringsten Belastungen verbundene sein dürfte. Diese Auffassung scheint mir ein vernünftiges Gleichgewicht zwischen den Interessen der nationalen Steuerverwaltung und des Steuerpflichtigen herzustellen und dabei im Bereich des Möglichen zu bleiben. Sie verschafft keiner Partei einen übermäßigen Vorteil gegenüber der anderen. Der Grund dafür ist, dass keine von ihnen zu irgendeinem Zeitpunkt im Verhältnis zu dem ihr letztlich zustehenden Betrag über „zu viel Geld“ verfügen würde.

74. Das vom Leiter der nationalen Steuerverwaltung in der mündlichen Verhandlung angeführte Beispiel spiegelt diese Logik gut wider. Beträgt der Preis für eine Dienstleistung z. B. 1 000 polnische Zloty (PLN) bei einer geschätzten Marge von 20 % dieses Preises (200 PLN), und leistet der Kunde eine Anzahlung in Höhe von 500 PLN, sollte die zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung

zu berücksichtigende Marge 100 PLN betragen. Anhand dieses Betrags von 100 PLN sollte die Mehrwertsteuer berechnet werden, und sie sollte in diesem Zeitpunkt erhoben werden, wobei spätere abschließende Korrekturen bei Bedarf vorgenommen würden, sobald die endgültige Marge bekannt ist.

75. Dies stellt zudem ein vernünftiges Gleichgewicht in dem Sinne sicher, dass weder ein viel zu großer Betrag gezahlt noch geschuldete Steuer zurückgehalten wird, und es macht die buchhalterische Umsetzung handhabbar, wobei es im Einklang mit den früheren Ausführungen des Gerichtshofs (in den Urteilen Kommission/Spanien [33] und Kommission/Deutschland [34]) steht, dass die Marge für jeden Umsatz und nicht „global" für einen bestimmten Zeitraum zu bestimmen ist. Die gesamte Kalkulation der Kosten für jeden einzelnen Umsatz (im Sinne jeder vom Reisebüro erbrachten Dienstleistung) müsste aber nur zweimal durchgeführt werden: erstens bei der ursprünglichen Schätzung und Berechnung der veranschlagten Kosten, bevor das Reisebüro einen Preis für die Dienstleistung festlegt und sie bewirbt, und zweitens ganz am Ende, wenn alle Kosten und die genaue Marge bekannt sind.

76. In Anbetracht dessen komme ich daher zu dem Ergebnis, dass die Mehrwertsteuer anhand der Marge zu berechnen ist, bei der es sich um die Differenz zwischen dem als Anzahlung vereinnahmten Betrag und dem entsprechenden Prozentsatz der veranschlagten Gesamtkosten für den konkreten Umsatz handelt.

77. Eine Schlussbemerkung scheint angebracht. Ich erkenne durchaus an, dass die soeben vorgeschlagene Lösung nicht ideal ist. Aber ich halte sie, beruhend auf der dargestellten Vorgehensweise, die Extreme zu eliminieren, für die Lösung mit der geringsten Belastung und dem geringsten Aufwand für alle Betroffenen, während sie zu den Optionen gehört, von denen sich vernünftigerweise sagen lässt, dass sie aus einer rechtlichen Auslegung der bestehenden Vorschriften ableitbar sind.

78. Die Bestimmung der die Mehrwertsteuer betreffenden Pflichten von Reisebüros begegnet Schwierigkeiten, die sich aus der zeitlichen Diskrepanz zwischen der Vereinnahmung des Preises und der Entstehung der Kosten ergeben. Die Berechnung der Marge ist unter diesen Umständen eine recht komplizierte Angelegenheit, wie die Erfahrungen der Mitgliedstaaten zeigen. Einige Mitgliedstaaten haben auf diese Schwierigkeiten mit der Festlegung einer pauschalen Marge für einen bestimmten Zeitraum reagiert [35]. Überdies gab es im Jahr 2002 einen auf die Einführung einer allgemeinen Quote für die Berechnung der Marge von Reisebüros gerichteten Vorschlag [36]. Er wurde jedoch 2014 zurückgezogen. Zudem erscheint dieser Ansatz in Anbetracht der Urteile Kommission/Spanien [37] und Kommission/Deutschland [38] des Gerichtshofs problematisch.

79. In einem solchen (schon jetzt) komplexen Umfeld stimme ich dem allgemeinen Vorschlag der deutschen Regierung zu, dass es ratsam wäre, eine Lösung anzustreben, die eher weniger als mehr zusätzliche Schwierigkeiten aufwirft. Es liegt auch eine gewisse Ironie darin, dass, wie fast alle Parteien und Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vorgetragen haben, die Sonderregelungen geschaffen

33 Vgl. Urteil vom 26. September 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, Rn. 101 bis 104).

34 Urteil vom 8. Februar 2018 (C-380/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:76, Rn. 87 bis 92).

35 Die verschiedenen nationalen Lösungen wurden, wie Skarpa in der mündlichen Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, in dem für die Kommission erstellten Bericht mit dem Titel „*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*", Final Report TAXUD/2016/AO-05, Dezember 2017 (abrufbar auf der Website der Europäischen Kommission) beschrieben. Nach den Angaben in diesem Bericht haben etwa 14 Mitgliedstaaten eine solche Alternative vorgesehen.

36 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates vom 8. Februar 2002 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Sonderregelung für Reisebüros, KOM(2002) 64 endg. (ABl. 2002, C 126 E, S. 390). Auch der Mehrwertsteuerausschuss hielt eine Gesamtberechnung für akzeptabel: „Nach Ansicht des Ausschusses steht der Grundsatz der Besteuerung der Marge der Reisebüros nicht dem entgegen, dass die Marge für die Gesamtheit der Umsätze festgestellt wird, die in einem bestimmten Zeitraum nach demselben Verfahren abgewickelt worden sind" (Leitlinien aus der 17. Sitzung vom 4. bis 5. Juli 1984, XV/243/84). Vgl. die Leitlinien aus den Sitzungen des Mehrwertsteuerausschusses (bis 2. Juli 2018), abrufbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_de.

37 Vgl. Urteil vom 26. September 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, Rn. 101 bis 104).

38 Urteil vom 8. Februar 2018 (C-380/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:76, Rn. 87 bis 92).

wurden, um die Funktionsweise des Systems zu vereinfachen, während sie zu ganz unterschiedlichen Auffassungen darüber gekommen sind, was eine solche Vereinfachung im speziellen Kontext der Sonderregelung für Reisebüros bedeuten solle. Auch angesichts einer solchen bemerkenswerten *Vielfalt in Vereinfachung* halte ich es für ratsam, weitere Schritte zur Vereinfachung in diesem Bereich dem Unionsgesetzgeber und/oder – in den durch das Unionsrecht vorgegebenen Grenzen – den nationalen Gesetzgebern zu überlassen.

V. Ergebnis

80. Angesichts des Vorstehenden schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass der Steueranspruch bei Anzahlungen, die ein Steuerpflichtiger vereinnahmt hat, der Reiseleistungen im Sinne der Sonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 bis 310 der Mehrwertsteuerrichtlinie erbringt, zu dem in Art. 65 der Richtlinie festgelegten Zeitpunkt entsteht, d. h., wenn die fragliche Anzahlung vereinnahmt wird.

2. Zu diesem Zeitpunkt ist die Mehrwertsteuer anhand der Marge zu berechnen, bei der es sich um die Differenz zwischen dem als Anzahlung vereinnahmten Betrag und dem entsprechenden Prozentsatz der veranschlagten Gesamtkosten für den konkreten Umsatz handelt.