EuGH-Vorlage vom 26. April 2012, V R 18/11

EuGH-Vorlage zur Minderung des Entgelts bei Rabattgewährung durch Reisebüros, die als Vermittler tätig sind - Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs - Aufteilung der Reiseleistung - Folgenbegrenzung des Gesetzgebers hinsichtlich der Richtlinienauslegung in einem EuGH-Urteil

BFH V. Senat

EWGRL 388/77 Art 11, EWGRL 388/77 Art 26, UStG § 17, UStG § 17, UStG § 25, UStG § 25

vorgehend FG Düsseldorf, 22. März 2011, Az: 5 K 3298/08 U

Leitsätze

1. Kommt es nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils vom 24. Oktober 1996 C-317/94, Elida Gibbs (Slg. 1996, I-5339) auch dann zu einer Minderung der Besteuerungsgrundlage im Rahmen einer Vertriebskette, wenn ein Vermittler (hier: Reisebüro) dem Empfänger (hier: Reisekunde) des von ihm vermittelten Umsatzes (hier: Leistung des Reiseveranstalters an den Reisekunden) einen Teil des Preises für den vermittelten Umsatz vergütet?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Sind die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch dann anzuwenden, wenn nur der vermittelte Umsatz des Reiseveranstalters, nicht aber auch die Vermittlungsleistung des Reisebüros der Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegt?

3. Falls auch die zweite Frage zu bejahen ist: Ist ein Mitgliedstaat, der Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zutreffend umgesetzt hat, im Fall der Steuerfreiheit der vermittelten Leistung nur dann berechtigt, eine Minderung der Besteuerungsgrundlage zu versagen, wenn er in Ausübung der in dieser Bestimmung enthaltenen Ermächtigung zusätzliche Bedingungen zur Versagung der Minderung geschaffen hat?

Tatbestand

I. Zum Sachverhalt

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ist Unternehmerin und erbringt Vermittlungsleistungen, die im Inland dem Anwendungsbereich der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) unterliegen. Diese Vermittlungsleistungen waren teilweise steuerfrei und teilweise steuerpflichtig.

2 Soweit die Klägerin Leistungen steuerpflichtig vermittelte, handelte es sich bei den vermittelten Leistungen um sog. Reiseleistungen, die Reiseveranstalter an Reisekunden erbrachten und die der Sonderregelung gemäß Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegen. Obwohl es sich bei der Klägerin um ein Reisebüro handelt, galt diese Sonderregelung für die streitigen Leistungen der Klägerin nicht, da sie nur als Vermittler tätig war und die Sonderregelung nach Art. 26 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG nicht auf Vermittlungsleistungen anzuwenden ist.

3 Für die steuerpflichtigen Vermittlungsleistungen, die die Klägerin an die Reiseveranstalter erbrachte, erhielt sie von den Reiseveranstaltern die vereinbarten Provisionen. Gegenüber den Reisekunden gewährte die Klägerin Preisnachlässe, die im Ergebnis ihre Provisionen entsprechend schmälerten. Nachdem sie zunächst die Provisionen in vollem Umfang versteuert hatte, beantragte sie eine Änderung der Steuerfestsetzungen für die Streitjahre 2002 bis 2005 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--), da die Gewährung der Preisnachlässe an die Reisekunden gemäß § 17 des Umsatzsteuergesetzes 1999/2005 (UStG) zu einer Minderung der an die Reiseveranstalter erbrachten Vermittlungsleistungen geführt habe.

4 Dem schloss sich das FA nur insoweit an, als die von den Reiseveranstaltern erbrachten Leistungen nach den Bedingungen der Sonderregelung gemäß Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG steuerpflichtig waren. Soweit die durch

die Reiseveranstalter erbrachten Leistungen nach Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei waren, lehnte das FA eine Änderung zugunsten der Klägerin ab. Hiergegen legte die Klägerin nach erfolglosem Einspruch Klage ein, der das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 2022 veröffentlichten Gründen stattgab. Gegen das Urteil des FG wendet sich das FA mit dem Rechtsmittel der Revision.

Entscheidungsgründe

5 II. Entscheidungsgründe

6 1. Rechtlicher Rahmen

a) Unionsrecht

Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG ist Besteuerungsgrundlage im Inland

7 "bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

8 Nach Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG sind in die Besteuerungsgrundlage nicht einzubeziehen

9 "die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird".

10 Art. 11 Teil C Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG lautet:

11 "Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert."

12 Unionsrechtlich bestimmt Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG als "Sonderregelung für Reisebüros":

13 "(1) Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften dieses Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Die Vorschriften dieses Artikels gelten nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c anzuwenden ist. Im Sinne dieses Artikels gelten als Reisebüros auch Reiseveranstalter.

14 (2) Die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Sie 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. Für diese Dienstleistung gilt als Besteuerungsgrundlage und als Preis ohne Steuer im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b) die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.

15 (3) Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so wird die Dienstleistung des Reisebüros einer nach Artikel 15 Nummer 14 befreiten Vermittlungstätigkeit gleichgestellt. Werden diese Umsätze sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros als steuerfrei anzusehen, der auf die Umsätze außerhalb der Gemeinschaft entfällt.

16 (4) Beim Reisebüro ist der Vorsteuerabzug oder die Rückerstattung der Steuern in jedem Mitgliedstaat für die Steuern ausgeschlossen, die dem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für die in Absatz 2 bezeichneten Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugute kommen."

17 b) Nationales Recht

§ 17 Abs. 1 UStG in der ab 1. Januar 2002 geltenden Fassung regelte:

18 "Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, haben

19 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und

20 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug

21 entsprechend zu berichtigen; dies gilt in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 und des § 13b sinngemäß. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Berichtigungen nach Satz 1 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist."

22 § 17 Abs. 1 UStG in seiner ab 16. Dezember 2004 geltenden Fassung regelt:

23 "Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird. Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die Sätze 1 bis 4 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 und des § 13b sinngemäß. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Berichtigungen nach den Sätzen 1 und 2 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Die Berichtigung nach Satz 4 ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem der andere Unternehmer wirtschaftlich begünstigt wird."

24 § 25 Abs. 1 bis 4 UStG in der ab 1. April 1999 geltenden Fassung vom 9. Juni 1999 bestimmt:

25 "(1) Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1. Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

26 (2) Die sonstige Leistung ist steuerfrei, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden. Die Voraussetzung der Steuerbefreiung muss vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat.

27 (3) Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen ermitteln.

28 (4) Abweichend von § 15 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. Im übrigen bleibt § 15 unberührt."

29 In der ab 1. Januar 2005 geltenden Fassung vom 21. Februar 2005 lautet § 25 Abs. 4 UStG:

30 "(4) Abweichend von § 15 Abs. 1 ist der Unternehmer nicht berechtigt, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 13b geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. Im Übrigen bleibt § 15 unberührt."

31 2. Zur ersten Vorlagefrage

a) Bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen

Union (EuGH)

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 24. Oktober 1996 C-317/94, Elida Gibbs (Slg. 1996, I-5339, Leitsatz) zur Rabattgewährung entschieden:

32 "Wenn ein Hersteller einen Preisnachlaßgutschein ausgibt, der zu dem auf dem Gutschein angegebenen Betrag beim Hersteller oder auf dessen Kosten zugunsten des Einzelhändlers einlösbar ist, wenn der Gutschein, der im Zuge einer Verkaufsförderungsaktion an einen potentiellen Kunden ausgegeben wird, beim Kauf eines bestimmten Artikels durch den Kunden von dem Einzelhändler angenommen werden darf, wenn der Hersteller diesen Artikel zum "Erstlieferantenpreis" unmittelbar an den Einzelhändler verkauft hat und wenn dieser den Gutschein beim Verkauf des Artikels an den Kunden annimmt, ihn dem Hersteller vorlegt und den angegebenen Betrag erhält ..., dann ist Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß die Besteuerungsgrundlage für die Bestimmung der vom Hersteller geschuldeten Mehrwertsteuer der Herstellerpreis abzüglich des auf dem Gutschein angegebenen und erstatteten Betrages ist. Dies gilt auch dann, wenn der Hersteller die Artikel zuerst an einen Großhändler statt unmittelbar an einen Einzelhändler geliefert hat ..."

33 Der EuGH führt hierfür an, diese Auslegung sei aufgrund des Grundsatzes geboten, "daß der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein kann als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat und auf deren Grundlage die von ihm letztlich getragene Mehrwertsteuer berechnet worden ist, und sie ergibt sich auch aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wonach gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich zu belasten sind". Weiter wird nach dem EuGH-Urteil Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 das Mehrwertsteuersystem "durch diese Auslegung nicht gestört, denn sie führt nicht zu einer Berichtigung der Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze. Diese bleibt unverändert, denn hinsichtlich dieser Umsätze wird die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes durch die Durchführung der Abzugsregelung der Richtlinie gewährleistet, die es den Zwischengliedern der Vertriebskette wie den Groß- oder Einzelhändlern gestattet, an die Steuerverwaltung nur den Teil der Steuer abzuführen, der der Differenz zwischen dem Preis, den jeder an seinen Lieferanten gezahlt hat, und dem Preis entspricht, zu dem er seinem Abnehmer die Ware geliefert hat".

34 b) Bisherige Rechtsprechung des erkennenden Senats

Der erkennende Senat ist in seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch dann zu beachten sind, wenn nicht ein Hersteller für die von ihm gelieferte Ware, sondern ein Vermittler einen Preisnachlass für die von ihm vermittelte Leistung gewährt. Die Bemessungsgrundlage der von einem Vermittler an einen Reiseveranstalter erbrachten Vermittlungsleistung mindert sich danach um den Betrag, der dem Endverbraucher (Reisekunde) von dem Vermittler vergütet wird, ohne dass sich dadurch der Vorsteuerabzug des Reiseveranstalters für die von dem Vermittler in Rechnung gestellte Vermittlungsleistung ändert und ohne dass es dadurch für den Vermittler zu einer Steuerschuld aufgrund eines Steuerausweises in einer Rechnung kommt. Im Gesamtergebnis erhält der Fiskus damit die Umsatzsteuer, die in dem vom Endverbraucher aufgewendeten Betrag enthalten ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Januar 2006 V R 3/04, BFHE 213, 69, BStBl II 2006, 479, unter II.2. mit Berechnungsbeispiel; vom 13. Juli 2006 V R 46/05, BFHE 214, 463, BStBl II 2007, 186, unter II.1. und 2. zum Vermittler als "ersten Unternehmer" in einer Vertriebskette und zu Vermittlungsleistungen als Teil der "relevanten Vertriebskette").

35 c) Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts

Mit der ersten Vorlagefrage soll geklärt werden, ob es nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch dann zu einer Minderung der Besteuerungsgrundlage im Rahmen einer Vertriebskette kommt, wenn ein Vermittler (hier: Reisebüro) dem Empfänger (hier: Reisekunde) des von ihm vermittelten Umsatzes (hier: Leistung des Reiseveranstalters an den Reisekunden) einen Teil des Preises für den vermittelten Umsatz vergütet.

36 Obwohl der Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung die Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auf Vermittlungsleistungen bejaht hat, erscheint es fraglich, ob sich dies mit hinreichender Klarheit aus der Rechtsprechung des EuGH ableiten lässt. Für eine Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch auf Vermittlungsleistungen spricht, dass damit das

Neutralitätsprinzip verwirklicht wird. Gleichwohl erscheint es zweifelhaft, ob dies die Anwendung dieser Grundsätze auch auf Vermittlungsleistungen rechtfertigt. Diese Zweifel ergeben sich daraus, dass Vermittlungsleistungen nicht Teil einer "Vertriebskette" sind, bei der "gleichartige Waren" mehrfach und unter denselben steuerlichen Bedingungen geliefert werden. Der erkennende Senat geht davon aus, dass der mehrfachen Lieferung einer Ware auch die mehrfache Erbringung einer Dienstleistung gleichzustellen ist.

37 Anders könnte es aber sein, wenn es sich bei den mehrfach erbrachten Leistungen um Umsätze unterschiedlicher Art handelt, die jeweils eigenständigen steuerrechtlichen Bedingungen unterliegen. Dies trifft auf das Verhältnis von Vermittlungsleistungen (hier: Leistung der Klägerin) zu den vermittelten Leistungen (hier: Reiseumsatz des Reiseveranstalters) zu. Erbringt z.B. ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Reiseveranstalter eine Reiseleistung ausschließlich im Drittlandsgebiet, ist die Reiseleistung gemäß Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei; sie gilt aber nach Abs. 2 Satz 1 dieser Bestimmung gleichwohl als im Inland erbracht. Ist ein Vermittler beim Absatz dieser Reiseleistung tätig, ist auf seine Leistung gemäß Art. 26 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG die Sonderregelung nicht anzuwenden. Der Vermittler unterliegt vielmehr der allgemeinen Besteuerung und erbringt seine Leistung gemäß Art. 28b Teil E Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG am Ort des vermittelten Umsatzes und damit am Ort der Ansässigkeit des Reiseveranstalters. Aus dem Vorliegen eines inländischen Leistungsorts für den vermittelten Reiseumsatz folgt dabei die Steuerpflicht der Vermittlungsleistung. Denn Vermittlungsleistungen sind anders als der vermittelte Reiseumsatz gemäß Art. 15 Nr. 14 der Richtlinie 77/388/EWG nur steuerfrei, wenn sie "Umsätze außerhalb der Gemeinschaft betreffen"; daran fehlt es aber aufgrund des inländischen Leistungsorts des vermittelten Reiseumsatzes. Auch die Steuerbefreiung nach Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG ist auf die Vermittlung nicht anzuwenden.

38 Gegen die Annahme einer "Leistungskette" könnte zudem angeführt werden, dass der vermittelte Reiseumsatz unterschiedlichen Regelungen unterliegen kann, wie es z.B. dann der Fall ist, wenn der Reiseveranstalter seine Leistung teilweise unter Inanspruchnahme von "Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger" und teilweise unter Verwendung von Eigenleistungen erbringt. In diesem Fall ist die Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG nur insoweit anzuwenden, als der Reiseveranstalter keine Eigenleistungen einsetzt (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Oktober 1998 C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Leitsatz 2). Die sich hieraus ergebenden Schwierigkeiten bei der steuerlichen Beurteilung von Leistungen, die nur teilweise der Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegen, setzen sich bei der steuerlichen Beurteilung der Vermittlungsleistung fort, wenn der Vermittler --wie im Streitfall die Klägerin-- dem Reisekunden einen Preisnachlass gewährt und hierfür die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 gelten. Insbesondere kann der Vermittler möglicherweise die Bemessungsgrundlage nur aufgrund der Kalkulationsgrundlagen des Reiseveranstalters, nicht dagegen allein auf der Grundlage seiner eigenen Unterlagen ermitteln. Im Hinblick auf die ohnehin schon hohe Komplexität des Mehrwertsteuersystems könnte auch dies es rechtfertigen, die Vermittlungsleistung und den vermittelten Umsatz nicht als "gleichartig" und nicht als in einer "Vertriebskette" erbracht anzusehen, so dass die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 nicht anzuwenden sind.

39 3. Zur zweiten Vorlagefrage

a) Bisherige EuGH-Rechtsprechung

Der EuGH musste in seiner bisherigen Rechtsprechung nicht klären, ob die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch auf Vertriebsketten anzuwenden sind, in deren Rahmen eine Leistung erbracht wird, die der Besteuerung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegt. Mit der nur hilfsweise gestellten zweiten Vorlagefrage soll für den Fall, dass die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch für Vermittlungsleistungen gelten, geklärt werden, ob dies auch für den Fall zutrifft, dass nur der vermittelte Umsatz des Reiseveranstalters, nicht aber auch die Vermittlungsleistung des Reisebüros der Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegt.

40 b) Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts

aa) Rechtstechnisch ist es ohne weiteres möglich, die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch auf die Vermittlung von dieser Sonderregelung unterliegenden Reiseleistungen anzuwenden, wie das folgende zahlenmäßig fiktiv gebildete, der Art nach aber den Streitfall betreffende Beispiel zeigt:

41 Vermittler (V) vermittelt eine Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegende Reiseleistung des Reiseveranstalters (R). Der Preis für diese Reiseleistung beträgt 2.000 € (brutto). R gewährt V eine Vermittlungsprovision von 10 %

zuzüglich Umsatzsteuer. Bei Anwendung des in den Streitjahren geltenden Steuersatzes von 16 % ergibt sich für V gegenüber R ein Provisionsanspruch von 200 € zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 32 €. V gewährt dem Reisekunden eine Preiserstattung von 3 % auf den Reisepreis und damit von 60 €.

42 Sind die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 anzuwenden, ist V als "erster Steuerpflichtiger in einer Vertriebskette" zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für die an R erbrachte Vermittlungsleistung berechtigt. Die Gegenleistung (Besteuerungsgrundlage zuzüglich Umsatzsteuer) von bisher 232 € mindert sich um 60 € auf 172 €. Die Bemessungsgrundlage für die Vermittlungsleistung beläuft sich daher nur noch auf 148,28 € (anstelle bisher 200 €) und die Steuer auf 23,72 € (anstelle bisher 32 €).

43 bb) Fraglich ist aber nach Auffassung des erkennenden Senats gleichwohl, ob eine Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 zu einer zutreffenden Besteuerung führt. Dabei sind mehrere Fragestellungen zu berücksichtigen.

44 (1) Zweifelhaft erscheint die Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 im Hinblick auf die Besonderheiten bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage, wie ein Vergleich zwischen der Regelbesteuerung der vermittelten Leistung und der Anwendung des Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG auf die vermittelte Leistung zeigt.

45 Unterliegt die vermittelte Leistung der Regelbesteuerung, ist im vorstehenden Beispielsfall der Preis für die Reiseleistung von 2.000 € unter Anwendung des in den Streitjahren geltenden Steuersatzes von 16 % in eine Steuerbemessungsgrundlage von 1.724,14 € und eine Steuer von 275,86 € aufzuteilen. Nach dem EuGH-Urteil Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 ist R zum Vorsteuerabzug aus der von V erbrachten Leistung in Höhe von 32 € berechtigt, während für V nur eine Umsatzsteuer von 23,72 € entstünde. Die Gesamtsteuer beläuft sich daher auf 267,58 €. Dies entspricht der Steuer, die entstünde, wenn nur die vom Reisekunden geleistete Zahlung von 1.940 € in Steuerbemessungsgrundlage (1.672,42 €) und Steuer (267,58 €) aufgeteilt wird.

46 Unterliegt die Leistung des R demgegenüber der Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG kann eine derartige Berechnung nicht ohne weiteres angestellt werden, da die Steuerbemessungsgrundlage für die Leistung des R in diesem Fall von der von ihm erzielten "Marge" abhängt. Denn die Steuerbemessungsgrundlage für Leistungen des R bestimmt sich dann gemäß Art. 26 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG nach einer sog. Marge als "Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten", nicht aber --wie im Regelfall gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG-- nach dem "Wert der Gegenleistung", die im Beispielsfall unter Berücksichtigung der Preiserstattung 1.940 € beträgt. Zu berücksichtigen ist auch, dass die nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der Richtlinie 77/388/EWG maßgebliche "Marge" sich dabei auch auf null belaufen kann, wenn die für die Reise entstehenden Kosten am Markt nicht erzielt werden können.

47 Zu berücksichtigen ist insoweit auch, dass die Anwendung der Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG für den Reiseveranstalter nicht zu einer Einschränkung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der von ihm bezogenen Vermittlungsleistung führt. Denn Art. 26 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG schließt den Vorsteuerabzug nur für die durch den Reiseveranstalter bezogenen Leistungen aus, die "dem Reisenden unmittelbar zugute kommen". Dies trifft auf Leistungen für die Durchführung der Reise wie z.B. die Beschaffung von Hotelzimmern oder Flugmöglichkeiten, nicht aber auf Vermittlungsleistungen beim Verkauf von Reiseleistungen zu. Ein derartiger Vorsteuerabzug könnte zur Vergütung einer fiktiven Umsatzsteuer führen, was auch nach der EuGH-Rechtsprechung nicht zulässig wäre.

48 (2) Weiter ist zu beachten, dass nach dem EuGH-Urteil vom 15. Oktober 2002 C-427/98, Kommission/Deutschland (Slg. 2002, I-8315) die Mitgliedstaaten berechtigt sind, die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 --so diese bei Beantwortung der ersten Frage auf Vermittlungsleistungen anzuwenden sind-- nicht anzuwenden, wenn die vermittelte Leistung steuerfrei ist (s. hierzu auch die dritte Vorlagefrage). Der erkennende Senat geht insoweit davon aus, dass das EuGH-Urteil Kommission/Deutschland in Slg. 2002, I-8315 dahingehend zu verstehen ist, dass die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 dann nicht anzuwenden sind, wenn die letzte Leistung in der Vertriebskette steuerfrei ist.

49 Unterliegen die vermittelten Leistungen der Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG, stellt Abs. 3 dieser Bestimmung diese Leistungen einer steuerfreien Vermittlungsleistung gleich, wenn die Umsätze, für die der Erbringer dieser Leistung andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der Gemeinschaft

erbracht werden. Werden diese Umsätze sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gemeinschaft erbracht, ist die Leistung nur teilweise steuerfrei.

50 Werden die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auch auf Vermittlungsleistungen angewendet, mit denen Reiseumsätze vermittelt werden, die der Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegen, erscheint fraglich, wie der Vermittler und die für ihn zuständige Finanzbehörde feststellen sollen, inwieweit die vermittelte Reiseleistung steuerfrei ist und daher nicht zur Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 berechtigt.

51 Der erkennende Senat folgt dabei der Auffassung der Klägerin, dass die nach Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG gebotene Aufteilung der Reiseleistung nach Maßgabe der vom Reiseveranstalter bezogenen Vorleistungen ohne die Kenntnis der Kalkulation des jeweiligen Reiseveranstalters nicht möglich ist und dass die Annahme, dass Reiseveranstalter einer Vielzahl von Vermittlern Einblick in die Kalkulation der jeweiligen Reise ermöglichen, unrealistisch ist. Die Entscheidung hat nach Auffassung des erkennenden Senats auch zu berücksichtigen, dass nach Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG aufteilungspflichtige Reiseleistungen in der Praxis häufig vorkommen, wie das Beispiel einer in der Gemeinschaft erfolgenden Beförderung zu einem außerhalb der Gemeinschaft liegenden Reiseziel zeigt (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2011 XI R 18/09, BFH/NV 2012, 887).

52 Bei der Beantwortung der Vorlagefrage ist schließlich auch zu beachten, dass die Steuerfreiheit der Reiseleistung für den Reiseveranstalter zu keiner Einschränkung beim Vorsteuerabzug führt, wie sich aus Art. 26 Abs. 3, Art. 15 Nr. 14 und Art. 17 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG ergibt. Trotz der Steuerfreiheit seines Reiseumsatzes ist der Reiseveranstalter daher zum Vorsteuerabzug aus der durch den Vermittler erbrachten Leistung berechtigt.

53 4. Zur dritten Vorlagefrage

a) EuGH-Rechtsprechung

Nach dem EuGH-Urteil Kommission/Deutschland in Slg. 2002, I-8315 Rdnrn. 64 f. ist zwar "der Hersteller, der Verkaufsförderungssysteme ... verwendet, bei gewöhnlichen innergemeinschaftlichen Geschäftsvorgängen zur nachträglichen Verminderung seiner Besteuerungsgrundlage deshalb berechtigt, weil der vom Endverbraucher gezahlte Preis die Mehrwertsteuer enthält, so dass jeder Preisnachlass auch einen Anteil der Mehrwertsteuer umfasst".

54 Anders ist es jedoch, wenn "der auf dem Preisnachlassgutschein angegebene Wert aufgrund einer Steuerbefreiung in dem Mitgliedstaat, aus dem die Ware versandt wird, nicht steuerbar ist". Es ist dann "in keinem ... auf dieser oder einer folgenden Stufe der Absatzkette berechneten Preis Mehrwertsteuer enthalten, so dass auch ein Preisnachlass oder eine teilweise Preiserstattung keinen Mehrwertsteueranteil umfassen kann, der eine Verminderung der vom Hersteller entrichteten Steuer veranlassen könnte. Bei steuerbefreiten Ausfuhr- oder innergemeinschaftlichen Lieferungen können die Steuerbehörden den Hersteller daher mit Hilfe der ihnen in Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnisse daran hindern, von seiner Mehrwertsteuerschuld einen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, der fiktiv wäre. Dabei kann ein überhöhter Mehrwertsteuerabzug durch Kontrollen der Buchhaltung des Herstellers vermieden werden".

55 b) Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts

Mit der gleichfalls nur hilfsweise gestellten dritten Vorlagefrage soll geklärt werden, ob ein Mitgliedstaat, der Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG in seinem nationalen Recht zutreffend umgesetzt hat --wie hier durch § 17 UStG--, im Fall der Steuerfreiheit der vermittelten Leistung nur berechtigt ist, eine Minderung der Besteuerungsgrundlage zu versagen, wenn er in Ausübung der Ermächtigung nach Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zusätzliche Bedingungen im Sinne dieser Bestimmung durch besondere gesetzliche Regelungen im nationalen Recht geschaffen hat.

56 Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Mitgliedstaat berechtigt ist, die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage abzulehnen, lässt das EuGH-Urteil Kommission/Deutschland in Slg. 2002, I-8315 Rdnrn. 65 f. zwei Auslegungsmöglichkeiten zu:

57 aa) Zum einen können Mitgliedstaaten, die die Richtlinie 77/388/EWG und dabei deren Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zutreffend umgesetzt haben, bereits aufgrund dieser Rechtsetzung als berechtigt angesehen werden, die sich aus der Rechtsprechung des EuGH zu Rabatten in einer Vertriebskette ergebende Minderung der

Bemessungsgrundlage abzulehnen, wenn die letzte Leistung (an den Endkunden) steuerfrei ist, so dass eine Rabattgewährung zu einer unzutreffenden Besteuerung führt.

58 bb) Zum anderen könnte der Hinweis in Rdnr. 65 des EuGH-Urteils Kommission/Deutschland in Slg. 2002, I-8315, dass "die Steuerbehörden den Hersteller mit Hilfe der ihnen in Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnisse daran hindern [können], von seiner Mehrwertsteuerschuld einen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, der fiktiv wäre", auch dahingehend zu verstehen sein, dass ein Mitgliedstaat im Fall der Steuerfreiheit der letzten Leistung in der Vertriebskette nur dann berechtigt ist, die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage abzulehnen, wenn er nicht nur die ausdrücklichen Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG zutreffend umgesetzt hat, sondern darüber hinaus besondere Bedingungen gesetzlich angeordnet hat, zu deren Schaffung der nationale Gesetzgeber in Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ermächtigt wird. Ein Mitgliedstaat, der für den Fall der Steuerfreiheit der letzten Leistung in der Vertriebskette die Minderung der Bemessungsgrundlage verhindern will, müsste dann ein eigenständiges, auf die Rechtsprechung des EuGH bezogenes "Elida-Gibbs-Gesetz" erlassen, um dieses Ziel zu erreichen (so das Urteil des XI. Senats des BFH vom 15. Februar 2012 XI R 24/09, juris, zur Parallelfrage der Berichtigung des Vorsteuerabzugs entsprechend Rdnr. 66 des EuGH-Urteils Kommission/Deutschland in Slg. 2002, I-8315). Ob ein derartiges Erfordernis tatsächlich besteht, hat der EuGH zu klären, da es sich um eine Klarstellung zu seinem Urteil Kommission/Deutschland in Slg. 2002, I-8315 handelt. Es erscheint jedenfalls nicht zwingend, einen Mitgliedstaat zu verpflichten, gesetzliche Regelungen zu schaffen, die über die umsetzungspflichtigen Bestimmungen einer Richtlinie hinausgehen, um die Folgen zu begrenzen, die sich aus einem die Auslegung dieser Richtlinie betreffenden Urteil ergeben.

59 5. Zur Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen

Die Entscheidungserheblichkeit der ersten Vorlagefrage ergibt sich daraus, dass die Klage entgegen dem Urteil des FG abzuweisen wäre, wenn die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auf Vermittlungsleistungen allgemein nicht anzuwenden sind. Zwar hat das FA die Anwendung dieser Grundsätze nur auf die Vermittlungsleistungen der Klägerin abgelehnt, mit denen die Klägerin steuerfreie Umsätze der Reiseveranstalter vermittelte. Ist das EuGH-Urteil Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 jedoch allgemein nicht auf Vermittlungsleistungen anzuwenden, folgt hieraus entgegen dem FG-Urteil die Zurückweisung des von der Klägerin geltend gemachten Minderungsanspruchs auch für die Vermittlung steuerfreier Reiseumsätze.

60 Die Entscheidungserheblichkeit der zweiten Vorlagefrage beruht darauf, dass --selbst wenn die erste Frage zugunsten der Klägerin zu beantworten sein sollte-- der Klageanspruch der Klägerin zurückzuweisen wäre, wenn die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 zwar auch auf vermittelte Umsätze anzuwenden sind, dies jedoch nicht für die Vermittlung von Reiseumsätzen gilt, die Reiseveranstalter unter den Bedingungen des Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG ggf. steuerfrei erbringen.

61 Die Entscheidungserheblichkeit der dritten Vorlagefrage ergibt sich daraus, dass auch bei einer Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 auf Vermittlungsleistungen im Allgemeinen (erste Vorlagefrage) und auf die Vermittlung von Reiseumsätzen im Besonderen (zweite Vorlagefrage) die Klage im Grundsatz abzuweisen wäre, wenn zumindest die dritte Vorlagefrage zu verneinen ist und es keiner gesetzlichen Regelung bedarf, um eine Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 abzulehnen, wenn der vermittelte Umsatz steuerfrei ist. In diesem Fall müsste das nationale Gericht prüfen, wie die dann erforderliche Aufteilung zwischen der Vermittlung steuerpflichtiger Reiseumsätze und steuerfreier Reiseumsätze vorzunehmen ist.

62 Ist die dritte Vorlagefrage demgegenüber zu bejahen, da die Mitgliedstaaten bei einer Steuerfreiheit der letzten in der Vertriebskette erbrachten Leistung die Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 nur dann ablehnen dürfen, wenn sie zusätzliche Bedingungen in ihrer Gesetzgebung geschaffen haben, wäre der Klage stattzugeben. Denn das nationale Recht enthält auch nach der Änderung des § 17 Abs. 1 UStG mit Wirkung ab 16. Dezember 2004 keine besonderen, über den ausdrücklichen Regelungsinhalt der Richtlinie 77/388/EWG hinausgehenden Regelungen, die einer Minderung der Besteuerungsgrundlage für den Fall der Steuerfreiheit der vermittelten Leistung entgegenstehen. Besondere Regelungen und damit "Bedingungen" i.S. von Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG enthält das nationale Recht in § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG in seiner ab 16. Dezember 2004 geltenden Fassung nur für den Fall, dass die letzte Leistung in der Vertriebskette an einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer erbracht wird. Die Frage, ob es sich bei den vermittelten Reiseumsätzen um steuerpflichtige oder steuerfreie Leistungen handelt, würde sich bei Bejahung der dritten Vorlagefrage dann erübrigen.

63 6. Zum Rechtsgrund der Vorlage

Die Einleitung des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH beruht auf Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de