SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER

vom 30. April 1998 *

1. Der High Court of Justice ersucht Sie, zu entscheiden, ob die in Artikel 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [1] (im folgenden: Sechste Richtlinie) vorgesehene Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros und Reiseveranstalter auf einen Hotelier anwendbar ist, der seinen Kunden gegen Zahlung eines Pauschalpreises neben der Unterkunft auch die Fahrt zum Hotel und zurück sowie während des Aufenthalts einen Ausflug bietet.

2. Das Value Added Tax Tribunal, das mit einer Frage befaßt worden ist, die erstmals vor dem High Court of Justice aufgeworfen worden war, der die Sache wegen dieser Frage an das Value Added Tax Tribunal zurückverwies, legt Ihnen zusätzliche Fragen für den Fall vor, daß der Hotelier unter die Regelung des Artikels 26 über die Einzelheiten der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage fällt.

3. Das Value Added Tax Tribunal möchte im wesentlichen wissen, was als Besteuerungsgrundlage für einen solchen Umsatz anzusetzen ist, dessen Besonderheit darin besteht, daß er sowohl die Unterbringung, die vom Hotelier als Eigenleistung geboten wird und grundsätzlich unter die allgemeine Mehrwertsteuerregelung fällt, als auch bei Dritten erworbene Leistungen, die dem Reisenden unmittelbar zugute kommen, umfaßt, wobei sich Artikel 26 ausdrücklich auf diese Leistungsart bezieht.

Rechtlicher Rahmen

Artikel 26 der Sechsten Richtlinie

4. Artikel 26 der Sechsten Richtlinie führt eine Ausnahme von der in dieser Richtlinie getroffenen allgemeinen Regelung für die Feststellung der Besteuerungsgrundlage ein [2].

* Originalsprache: Französisch.

1 — Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

2 — Die allgemeinen Vorschriften zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage enthält Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, wonach die Besteuerungsgrundlage für die meisten Dienstleistungen „alles [ist], was den Wert der Gegenleistung bildet, die der ... Dienstleistende für diese Umsätze vom ... Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll".

5. Artikel 26 bestimmt:

„(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.

(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.

(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.

(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."

Die britischen Rechtsvorschriften

6. Artikel 26 der Sechsten Richtlinie war zum maßgeblichen Zeitpunkt durch Section 37A des Value Added Tax Act 1983 (Mehrwertsteuergesetz 1983) [3] und die Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (Verordnung über die Mehrwertsteuer bei

3 — Die entsprechenden Bestimmungen finden sich heute in Artikel 53 des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994).

Reiseveranstaltern) in britisches Recht umgesetzt worden.

7. Die Bestimmungen der britischen Rechtsvorschriften sind im Merkblatt 709/5/88 der Commissioners of Customs & Excise vom 1. April 1988 näher ausgeführt, das den Titel „Tour Operators' Margin Scheme" (Regelung über die Marge von Reiseveranstaltern; im folgenden: TOMS) trägt.

Sachverhalt, innerstaatliches Verfahren und Vorlagefragen

8. Herr Madgett und Herr Baldwin (im folgenden: Kläger) betreiben im Rahmen einer „partnership" ein Hotel, das Howden Court Hotel, in Devon, England. Die Kundschaft des Hotels setzt sich aus Rentnern und Teilrentnern zusammen, die durchschnittlich sechs oder sieben Tage bleiben. 90 % der Kunden des Hotels, die vor allem aus Nordengland kommen, kaufen ein pauschales Leistungspaket, d. h. sie zahlen einen festen Preis für i) die Unterbringung im Rahmen einer Halbpension, ii) die Busbeförderung von mehreren Abholstellen in Nordengland und iii) eine Tagesbusreise. Die übrigen Kunden des Hotels kümmern sich um ihre Hin- und Rückfahrt selbst. Sie haben keinen Anspruch auf die Tagesreise und zahlen nicht denselben Preis.

9. Die Kläger erwerben die Beförderungsdienstleistungen bei Dritten, und zwar aufgrund einer mit einem Vermietungsunternehmen für die ganze Sommersaison geschlossenen Vereinbarung. Der Bus holt die Kunden am Samstag an verschiedenen Orten in Nordengland ab und bringt sie am folgenden Freitag an dieselben Orte zurück. Der Bus steht auch dienstags für eine Besichtigungstour durch Devon zur Verfügung.

10. Die Kläger haben stets die Auffassung vertreten, daß Artikel 26 der Sechsten Richtlinie auf sie nicht anwendbar sei, da sie Hoteliers und keine Reiseveranstalter seien.

11. Die Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Beklagte) vertraten hingegen in den Steuerbescheiden für den Zeitraum 1. Mai 1988 bis 31. Januar 1993 den Standpunkt, daß die Kläger unter Berücksichtigung des Umstands zu besteuern seien, daß die von ihnen veranstalteten Pauschalreisen unter Artikel 26 der Sechsten Richtlinie fielen.

Rechtssache C-308/96

12. Die Kläger erhoben Klage beim Value Added Tax Tribunal, das entschied, daß Artikel 26 auf sie nicht anwendbar sei. Die Beklagten legten gegen diese Entscheidung ein Rechtsmittel beim High Court of Justice

ein, der das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Anhand welcher Kriterien ist zu ermitteln, ob die Umsätze eines Steuerpflichtigen Umsätze eines „Reisebüros" oder „Reiseveranstalters" sind, auf die die Bestimmungen von Artikel 26 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie) Anwendung finden? Sind diese Bestimmungen insbesondere auf die Umsätze einer Person anwendbar, die zwar kein „travel agent" („Reisebüro") oder „tour operator" („Reiseveranstalter") im üblichen englischen Wortsinn ist, jedoch Leistungen an Reisende erbringt, die in der Regel von Reisebüros oder Reiseveranstaltern erbracht werden?

2. Sind die genannten Bestimmungen im Hinblick auf die Antwort auf die erste Frage auf Umsätze wie die in der vorliegenden Rechtssache fraglichen anwendbar, in der die Inhaber eines Hotels in Südengland den Kunden im Rahmen ihres Hotelbetriebs zu einem Pauschalgesamtpreis einen einwöchigen Aufenthalt im Hotel, die Busbeförderung zwischen dem Hotel und Orten in Nordengland und während ihres Aufenthalts im Hotel eine örtliche Besichtigungstour mit dem Bus bieten (wobei die Beförderungselemente durch die Inhaber des Hotels von einem Busvermietungsunternehmen zugekauft werden)?

13. Im Verfahren vor dem High Court of Justice haben die Kläger einen neuen Klagegrund geltend gemacht, wonach die im Rundschreiben 709/5/88 für die Bestimmung der Marge des Reiseveranstalters vorgeschriebene Aufteilungsmethode gegen die Gemeinschaftsregelung verstößt. Der High Court of Justice hat gemeint, zur Beantwortung dieser Frage nicht befugt zu sein, da dieser Punkt nicht vom Value Added Tax Tribunal geprüft worden und daher nicht Gegenstand des bei ihm anhängigen Rechtsmittels sei.

Rechtssache C-94/97

14. Im Anschluß an die Vorlage haben die Kläger vor dem Value Added Tax Tribunal geltend gemacht, daß die nationale Bestimmung gemeinschaftsrechtswidrig sei, wonach der vom Reisenden gezahlte Preis in bei Dritten bezogene und in vom Hotel selbst erbrachte Einzelleistungen des Pauschalpakets auf der Grundlage der Kosten aufzuteilen sei. Artikel 26 der Sechsten Richtlinie weiche nicht von der in Artikel 11 der Richtlinie vorgeschriebenen Feststellung der Besteuerungsgrundlage für Eigenleistungen ab, auch wenn diese zu einem pauschalen

Leistungspaket gehörten, das bei Dritten bezogene Leistungen umfasse.

15. Nach Ansicht der Beklagten ist das Rundschreiben 709/5/88 mit Artikel 26 vereinbar, soweit es bestimme, daß die Marge von Reiseveranstaltern auf der Grundlage der tatsächlichen Kosten der bei Dritten bezogenen Leistungen zu berechnen sei.

16. Das Value Added Tax Tribunal hat daraufhin das Verfahren bis zur Beantwortung folgender Vorlagefragen durch den Gerichtshof ausgesetzt:

Für den Fall, daß in der Rechtssache C-308/96 entschieden wird, daß Artikel 26 der Sechsten Richtlinie auf Umsätze der in dieser Rechtssache in Rede stehenden Art anwendbar ist:

1. Auf welcher Grundlage ist bei zutreffender Auslegung des Artikels 26 die Marge des Reiseveranstalters zu berechnen, wenn der Reiseveranstalter dem Reisenden im Rahmen eines einzigen Umsatzes eine Leistung erbringt, die ihm zum Teil von anderen Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt wird („zugekaufte Leistung") und die er zum Teil aus eigenen Mitteln („Eigenleistung") ausführt?

2. Ist Artikel 26 insbesondere dahin auszulegen,

a) daß der Gesamtbetrag, den der Reiseveranstalter vom Reisenden erhält, nach Maßgabe der Kosten der Bestandteile nach zugekauften Leistungen und Eigenleistungen aufzuteilen ist oder

b) daß die Mitgliedstaaten ermächtigt sind, eine Aufteilung nach Maßgabe dieser Kosten i) allgemein oder ii) im Fall von Umsätzen der in dieser Rechtssache in Rede stehenden Art zu verlangen, oder

c) daß er es für eine solche Aufteilung bei der Anwendung der allgemeinen Grundsätze für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 beläßt?

Vorbemerkungen

17. Zum besseren Verständnis der Umstände des Ausgangsverfahrens und der Merkmale der Vorschriften zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage ist es in diesem Stadium durchaus nützlich, auf die Gründe hinzuweisen, aus denen die Kläger ein Interesse daran haben können, nicht der Besteuerungsregelung des Artikels 26 unterworfen zu werden, sondern weiterhin der allgemeinen Besteuerungsregelung der Sechsten Richtlinie zu unterliegen.

18. Streng mathematisch gesehen, führt nämlich die Berechnung der Mehrwertsteuer nach der einen oder nach der anderen Regelung zu den gleichen Ergebnissen. Die Besteuerung der Gegenleistung für eine Dienstleistung unter Abzug der vom Leistenden für die Erbringung der Dienstleistung gezahlten Vorsteuer und die Besteuerung der bei dieser Dienstleistung erzielten Marge ergeben eine gleich hohe Mehrwertsteuer.

19. Ein Wirtschaftsteilnehmer jedoch, der sowohl Eigenleistungen außerhalb des pauschalen Leistungspakets als auch zu einem Pauschalpreis Eigenleistungen zusammen mit bei Dritten bezogenen Leistungen erbringt, unterliegt zwei verschiedenen Steuerregelungen. Er hat es dann mit zwingenden Verpflichtungen administrativer Art zu tun, da er seinen Umsatz nach den anwendbaren Steuerregelungen aufzuschlüsseln hat.

Zu den Fragen des High Court of Justice

20. Mit seiner ersten Frage möchte der High Court of Justice wissen, ob die Sonderregelung für die Mehrwertbesteuerung nach Artikel 26 der Sechsten Richtlinie dann auf Dienstleistungen, die von einem Wirtschaftsteilnehmer erbracht werden, dem dessen nationales Recht nicht die Eigenschaft eines Reisebüros oder Reiseveranstalters zuerkennt, anwendbar ist, wenn diese Leistungen zu denen gehören, die allgemein von Reisebüros und Reiseveranstaltern erbracht werden.

21. Sie werden somit im wesentlichen ersucht, die Konturen der Begriffe Reisebüro und Reiseveranstalter zu definieren.

22. Zur Auslegung des Artikels 26 sind nach Ihrer ständigen Rechtsprechung [4] sein Wortlaut und die Ziele der vom Gemeinschaftsgesetzgeber eingeführten Regelung zu prüfen.

23. Die Sechste Richtlinie definiert die verwendeten Begriffe nicht, was die Anwen-

4 — Siehe z. B. Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-28/95 (Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Randnr. 47).

dung des Artikels 26 davon abhängig macht, wie die Mitgliedstaaten sie auslegen.

24. Bei diesen Begriffen handelt es sich jedoch um gemeinschaftsrechtliche Begriffe, deren Definition nicht im Ermessen der Mitgliedstaaten stehen kann [5]. Außerdem stellt die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern das Hauptziel der Sechsten Richtlinie dar. Daher bestünde beim Rückgriff auf ein formales Kriterium, nach dem die Anwendung der in Artikel 26 vorgesehenen Steuerregelung von der rechtlichen Stellung abhinge, die einzelnen Mitgliedstaaten den Wirtschaftsteilnehmern nach der Bezeichnung als Reisebüro oder Reiseveranstalter (im folgenden: Reisebüros) zuschreiben würden, die Gefahr, daß die einheitliche Anwendung dieser Steuerregelung im Gemeinschaftsgebiet in Frage gestellt würde [6].

25. Der Zweck dieser Vorschrift ermöglicht es, die Elemente einer sachgerechten Auslegung herauszubilden, die die Harmonisierungserfordernisse der Sechsten Richtlinie beachtet.

5 — Zu einem weiteren in der Sechsten Richtlinie verwendeten gemeinschaftsrechtlichen Begriff, dem der Steuerumgehung, siehe beispielsweise Urteil vom 12. Juli 1988 in den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86 (Direct Cosmetics und Laughtons Photographs, Slg. 1988, 3937, Randnr. 20).

6 — Nach der neunten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie bedarf auch die Besteuerungsgrundlage einer Harmonisierung, „damit die Anwendung des gemeinschaftlichen Satzes auf die steuerbaren Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt".

26. In Ihrem Urteil vom 12. November 1992 (Van Ginkel) haben Sie klar dargelegt:

„Die Leistungen [der Reisebüros und Reiseveranstalter] sind dadurch gekennzeichnet, daß sie sich regelmäßig aus mehreren Leistungen, insbesondere Beförderungs- und Unterbringungsleistungen, zusammensetzen, die teils im Ausland, teils in dem Land erbracht werden, in dem das Reisebüro seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat.

Die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Besteuerungsgrundlage und den Vorsteuerabzug würde aufgrund der Vielzahl und der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesen Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern würde.

Um das anwendbare Recht den besonderen Merkmalen dieser Tätigkeit anzupassen, hat der Rat in Artikel 26 Absätze 2 bis 4 der Sechsten Richtlinie eine Mehrwertsteuer-Sonderregelung eingeführt." [7]

7 — Rechtssache C-163/91 (Slg. 1992, I-5723, Randnrn. 13 bis 15; Hervorhebung von mir).

27. Die Regelung des Artikels 26 rechtfertigt sich somit aus den besonderen Merkmalen der Tätigkeit von Reisebüros, da diese Wirtschaftsteilnehmer Dienstleistungen anbieten, die von anderen, oftmals in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden. Artikel 26 will also die Schwierigkeiten beseitigen, die sich aus der Vervielfältigung der Verwaltungsformalitäten aufgrund der Verschiedenheit der Regelungen der einzelnen Mitgliedstaaten ergeben, indem er einen einzigen Besteuerungsort festlegt und eine Regelung zur Besteuerung der vom Reisebüro erzielten Marge vorsieht. Damit wird das Reisebüro von der Erfüllung bestimmter zwingender Verpflichtungen gegenüber den Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten befreit und entgeht einer Doppelbesteuerung, da der Vorsteuerabzug von in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Steuern unmöglich und deren Wiedererlangung nach dem Stand des Gemeinschaftsrechts, wie es zum Zeitpunkt des Erlasses der Sechsten Richtlinie gegolten hat, schwierig ist.

28. Wie alle sich am Verfahren beteiligenden Regierungen und die Kommission meine auch ich, daß diese Gründe dafür sprechen, daß die Regelung des Artikels 26 nicht nur für Wirtschaftsteilnehmer gilt, die die formale Eigenschaft eines Reisebüros besitzen. Meines Erachtens haben die streitigen Begriffe eine funktionale Bedeutung, die auf der Art der Tätigkeiten des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers beruht.

29. Die Besonderheit einer Tätigkeit, wie sie von einem Reisebüro ausgeübt wird, entfällt nicht schon dadurch, daß der Wirtschaftsteilnehmer, der mit dem Reisenden kontrahiert, nicht diese Eigenschaft mit der Bedeutung besitzt, die sie möglicherweise im betreffenden Mitgliedstaat hat.

30. Das vom Gemeinschaftsgesetzgeber gezeigte Bemühen um Vereinfachung trifft auf zwei Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben und sich damit logischerweise vergleichbaren Schwierigkeiten ausgesetzt sehen, gleichermaßen zu.

31. Dies ist eine der Ausprägungen des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer. Wie die deutsche Regierung zu Recht hervorhebt, würde eine Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern grundlos begünstigt, wenn eine Regelung, die die Vereinfachung der Erfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen durch die betreffenden Wirtschaftsteilnehmer bezweckt, bei gleichartigen Tätigkeiten selektiv angewendet würde. Die Tätigkeit der anderen Gruppe würde durch Schwierigkeiten behindert, die mit der Bestimmung des Ortes der Erbringung von Dienstleistungen zusammenhängen.

32. Ihrer Ansicht nach ist einer der im Mehrwertsteuersystem geltenden Grundsätze der, daß Faktoren, die auf nationaler und gemeinschaftlicher Ebene Wettbewerbsverzerrungen verursachen können, ausgeschaltet werden sollen [8]. Diese Wettbewerbsverzerrungen lassen sich vermeiden, wenn Artikel 26 so ausgelegt wird, daß er vergleichbare Tätigkeiten nach objektiven Kriterien und nicht nach der vorher bestimmten

8 — Urteil Direct Cosmetics und Laughtons Photographs (zitiert in Fußnote 5, Randnr. 23).

Zuordnung eines Wirtschaftsteilnehmers zu einer Berufsgruppe erfaßt, der möglicherweise einen Großteil seiner Tätigkeit auf die Erbringung von Dienstleistungen verwendet, die zu einer anderen Berufsgruppe gehören [9].

33. Die Regelung des Artikels 26 muß somit auf Wirtschaftsteilnehmer angewendet werden, die gewöhnlich Reisen veranstalten und auf dritte Steuerpflichtige zurückgreifen, um Dienstleistungen zu erbringen, die allgemein mit dieser Art der Tätigkeit verbunden sind.

34. Die Kriterien zur Bestimmung der Wirtschaftsteilnehmer, die eine Reisebürotätigkeit im Sinne von Artikel 26 der Sechsten Richtlinie ausüben, sind dann nicht leicht festzulegen, wenn einige der angebotenen Leistungen vom Wirtschaftsteilnehmer selbst erbracht, andere jedoch bei Dritten bezogen werden. Die Erörterungen in der Sitzung haben gezeigt, daß ein Hotel seiner Kundschaft von Dritten erbrachte Dienstleistungen, die mit seiner Tätigkeit im engeren Sinn nichts zu tun haben, verschaffen kann, ohne daß es jedoch meines Erachtens gerechtfertigt wäre, ihm die Eigenschaft eines Reisebüros zuzuschreiben. Dies ist etwa der Fall bei einem Hotel, das seinen Kunden Dienstleistungen eines Taxis bietet, das Fahrten zu einem Bahnhof oder einem nahegelegenen Flughafen durchführt.

9 — Zur Bestimmung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, ibidem, Randnr. 23.

35. Für das von der deutschen Regierung angewandte Kriterium, wonach sich die Tätigkeit des Wirtschaftsteilnehmers, dessen Unternehmenszweck nicht die Veranstaltung von Reisen ist, ihrer Art nach nicht ändert, sofern die mit seiner Tätigkeit verbundenen Leistungen Nebenleistungen bleiben, spricht einiges.

36. Meiner Ansicht nach ist eine Leistung als Nebenleistung anzusehen, wenn sie zum einen zur ordnungsgemäßen Ausführung der Hauptleistung beiträgt und zum anderen im Vergleich zu dieser nur einen minimalen Teil des Pauschalpreises ausmacht. Sie stellt für die Kundschaft keinen eigenen Zweck oder eine als solche erstrebte Leistung dar, sondern das Mittel, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

37. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn ein Hotel im örtlichen Bereich Beförderungen durchführt, um seine Kunden nach nahe gelegenen Bestimmungsorten zu bringen.

38. Demgegenüber ist eine Dienstleistung, deren Anteil an dem vom Reisenden gezahlten Gesamtpreis so erheblich ist, daß sie aus Sicht der Kunden im Vergleich zu den übrigen gebotenen Leistungen weder aufgrund ihres Wertes noch aufgrund ihres Gegenstands als Nebenleistung qualifiziert werden kann, als eine der Hauptleistung gleichwertige Leistung anzusehen. Außerdem muß die Dienstleistung, um diese Qualifikation zu rechtfertigen, mit einer gewissen Häufigkeit

erbracht werden, da eine nur gelegentliche Erbringung ihr den Charakter einer Nebenleistung verleihen würde.

39. So können verbundene Leistungen meiner Ansicht nach dann nicht Nebenleistungen gleichgestellt werden, wenn ein Hotel seinen Kunden neben der Unterbringung gewöhnlich Leistungen anbietet, die, wie ein Ausflug, von den Hoteliers herkömmlich übertragenen Aufgaben abweichen und deren Erbringung nicht ohne fühlbare Auswirkung auf den verlangten Pauschalpreis bleiben kann. Wegen des Vorliegens dieser Leistungen hat dann die Tätigkeit des Wirtschaftsteilnehmers also einen anderen Charakter.

40. In diesem Fall ist davon auszugehen, daß der Wirtschaftsteilnehmer den Bestimmungen des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie unterliegt, auch wenn das nationale Recht ihm nicht die Eigenschaft eines Reisebüros oder Reiseveranstalters zuerkennt.

41. Die zweite Vorlagefrage des High Court of Justice betrifft die Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften auf das Ausgangsverfahren und nicht deren Auslegung. Mit der Kommission meine ich, daß es nicht Sache des Gerichtshofes ist, anstelle des nationalen Gerichts den Rechtsstreit zu entscheiden, und daß es diesem obliegt, in Anbetracht aller ihm zur Kenntnis gebrachten tatsächlichen Umstände, insbesondere seiner Kenntnis davon, wie hoch der Anteil der erworbenen Leistungen am Pauschalpreis ist, auf der Grundlage der Antwort auf die erste Frage zu entscheiden.

Zu den Fragen des Value Added Tax Tribunal

42. Das Value Added Tax Tribunal unterstellt, daß Artikel 26 der Sechsten Richtlinie auf einen Wirtschaftsteilnehmer anwendbar sei, dem das nationale Recht nicht die Eigenschaft eines Reisebüros oder Reiseveranstalters zuerkennt und der seinen Kunden gegen Zahlung eines Pauschalpreises Dienstleistungen bietet, die sich in Leistungen, die er selbst erbringt, und bei Dritten bezogene Leistungen aufgliedern. Das vorlegende Gericht fragt Sie, wie nach Artikel 26 die steuerbare Marge für die gebotenen Leistungen zu berechnen ist.

43. Hierzu möchte das Value Added Tax Tribunal wissen, welches die Grundlage für die Bewertung der Preisbestandteile ist.

44. Zunächst ist genau festzustellen, inwieweit Artikel 26 auf einen solchen Fall anwendbar ist, in dem sich ein Pauschalpreis auf verschiedene Leistungsarten — Eigenleistungen und bei Dritten bezogene Leistungen — bezieht.

45. Im Gegensatz zu den übrigen Beteiligten steht die schwedische Regierung auf dem Standpunkt, daß die Regelung der Besteuerung der Marge für die Gesamtheit der Leistungen gilt. Ihrer Ansicht nach würde eine selektive Anwendung des Artikels 26 zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Reisebüros, die sowohl bei Dritten bezogene als auch — möglicherweise verschiedenen Steuersätzen unterliegende — Eigenleistungen erbrächten, und den Reisebüros führen, die nur Fremdleistungen erbrächten, die dann demselben Steuersatz unterlägen. Diese Wettbewerbsverzerrungen würden durch eine allgemeine Anwendung des Artikels 26 auf alle Dienstleistungen beseitigt, indem die Eigenleistungen der Regelung für Fremdleistungen unterworfen würden.

46. Die von der schwedischen Regierung vorgeschlagene Lösung ermöglicht es zwar, die Komplexität der Aufschlüsselungen zu umgehen, die durch das Nebeneinanderbestehen zweier verschiedener Steuerregelungen in ein und demselben Vertrag erforderlich würden.

47. Sie scheint mir jedoch weder mit dem Wortlaut noch mit dem Geist von Artikel 26 der Sechsten Richtlinie vereinbar zu sein.

48. In Artikel 26 Absatz 1 heißt es ganz klar, daß dessen Regelung auf die Umsätze der Reisebüros anzuwenden ist „soweit [diese] ... für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen *anderer Steuerpflichtiger* in Anspruch nehmen“ [10].

49. Die Methode zur Berechnung der Besteuerungsgrundlage, wie sie in Artikel 26 Absatz 2 festgelegt ist, besteht darin, daß von dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer die „tatsächlichen Kosten [abzuziehen sind], die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen *anderer Steuerpflichtiger* entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen“ [11].

50. Der Wortlaut enthält keinen Hinweis auf Eigenleistungen, und es ist nicht vorstellbar, daß dieses Fehlen eines Hinweises bedeuten soll, daß der Betrag für die Eigenleistungen deshalb von der Besteuerungsgrundlage umfaßt bleiben soll, weil er nicht in dem abzuziehenden Betrag auftaucht. Daraus ist also zu schließen, daß diese Leistungsart unter eine andere Steuerregelung fällt.

51. Das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel, die anwendbaren Vorschriften den besonderen Merkmalen der Tätigkeit der Reisebüros anzupassen, bestätigt diese Auffassung. In den meisten Fällen erfolgt die Erbringung von Eigenleistungen in dem Mitgliedstaat, in dem der Wirtschaftsteilnehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, der zugleich der in Artikel 26 bezeichnete Ort der Besteuerung der

10 — Hervorhebung von mir.
11 — Hervorhebung von mir.

Fremdleistungen ist. Fremd- und Eigenleistungen sind daher an ein und demselben Ort zu besteuern, wie dies auch der Fall ist, wenn ein Wirtschaftsteilnehmer ausschließlich auf Fremdleistungen zurückgreift, so daß zum einen Wettbewerbsverzerrungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern, wie sie von der schwedischen Regierung befürchtet werden, nicht besonders oft auftreten dürften und zum anderen an einer Anwendung von Artikel 26 auf Eigenleistungen in diesem Fall unter Vereinfachungsgesichtspunkten kein so großes Interesse besteht.

52. Beim gegenwärtigen Rechtszustand sollte meiner Ansicht nach die Verzerrung vermieden werden, die sich aus der Anwendung zweier verschiedener steuerlicher Regelungen — der Methoden zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage in Artikel 11 und in Artikel 26 der Sechsten Richtlinie — auf gleichartige Tätigkeiten, die unter den gleichen Umständen, nämlich mittels bei Dritten bezogener Leistungen, ausgeübt werden.

53. Ich gelange daher zu dem Ergebnis, daß Artikel 26 nur auf diese Leistungen Anwendung findet.

54. Demgemäß hat der Steuerpflichtige zur Ermittlung der Marge bezüglich der Fremdleistungen zwei Aufschlüsselungen des von seinen Kunden gezahlten Pauschalbetrags vorzunehmen.

55. Bei der ersten Aufschlüsselung, die der Ermittlung der gemeinsamen Marge dient, werden die Ausgaben abgezogen, die zur Erbringung der Eigen- und Fremdleistungen getätigt wurden.

56. Bei der zweiten werden zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Fremdleistungen die Margen für jede Leistungsart getrennt festgestellt.

57. Artikel 26 der Sechsten Richtlinie legt die Methode zur Berechnung der steuerbaren Marge fest, die aufgrund der Erbringung von bei Dritten bezogenen Dienstleistungen erzielt wurde. Dazu bezieht er sich auf die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehenden tatsächlichen Kosten, die von dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer abzuziehen sind; diese Differenz entspricht dann der steuerbaren Marge.

58. Da Artikel 26 jedoch nicht den Fall in Betracht zieht, daß vermischte Leistungen gegen Zahlung eines Pauschalpreises erbracht werden, sieht er auch keine Methode vor, um die Marge für die Fremdleistungen von derjenigen für eigene Dienstleistungen getrennt zu berechnen.

59. Die Fragen des vorlegenden Gerichts betreffen die Bezugsgröße, die zur Bewertung der Ausgaben heranzuziehen ist, deren Abzug zur Ermittlung der erzielten Marge

führt. Das vorlegende Gericht schlägt zwei Lösungswege vor, von denen der eine auf den Kosten, der andere auf dem Wert der Preisbestandteile beruht.

60. Der erste Lösungsweg entspricht der britischen TOMS-Regelung. Für ihn haben sich die Regierung des Vereinigten Königreichs und die deutsche Regierung ausgesprochen. Der Wirtschaftsteilnehmer errechnet die Kosten, die ihm bei der Erbringung vermischter Leistungen gegen Zahlung eines Pauschalpreises entstehen. Diese Kosten bestehen aus den von ihm für Fremdleistungen gezahlten Beträgen und den Aufwendungen für die Erbringung der Eigenleistungen. Die beiden Leistungsarten gemeinsame Marge wird durch Abzug dieser Gesamtkosten von den eingenommenen Pauschalbeträgen ermittelt.

Anschließend wird die gemeinsame Marge in ihre beiden Bestandteile zerlegt: die Marge hinsichtlich der Fremdleistungen und diejenige hinsichtlich der Eigenleistungen. Die dazu vorzunehmende Aufteilung erfolgt auf der Grundlage des Anteils der Ausgaben für die Fremdleistungen und des Anteils der Kosten der Eigenleistungen.

Für die Marge hinsichtlich der Fremdleistungen gilt die Regelung des Artikels 26, während die Marge hinsichtlich der Eigenleistungen der Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie unterliegt.

61. Der zweite Lösungsweg, für den sich die Kläger und die Kommission einsetzen, gründet sich auf den Marktwert der Preisbestandteile. Mit anderen Worten, die vom Wirtschaftsteilnehmer getätigten Ausgaben sind nach Ansicht der Kläger gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zu bewerten, der sich auf den als Gegenleistung für die Dienstleistungen erhaltenen Betrag bezieht.

62. Eine letzte, von der schwedischen Regierung vorgeschlagene Möglichkeit besteht darin, daß die Besteuerungsgrundlage zur Wahrung der Neutralität der Besteuerung unter Bezugnahme auf die für die Fremdleistungen aufgewandten tatsächlichen Kosten und auf den Betrag berechnet wird, den der Wirtschaftsteilnehmer aufzuwenden gehabt hätte, wenn er die Eigenleistung bei Dritten bezogen hätte. Die schwedische Regierung schlägt vor, für die letztgenannten Leistungen den Großhandelspreis zugrunde zu legen. Dieser soll auf der Grundlage des Verkaufspreises einer identischen, von einem Dritten erbrachten Leistung errechnet werden. Ich erinnere daran, daß diese Berechnungsmethode im Rahmen einer Besteuerung der den verschiedenen Leistungen gemeinsamen Marge vorgeschlagen wird.

63. Die von mir vorgeschlagene selektive Anwendung der Mehrwertsteuer-Regelung für Reisebüros könnte eine Bewertung der Eigenleistungen nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie rechtfertigen, weil diese Leistungen der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung unterworfen bleiben.

64. Nach Ansicht des Gerichtshofes ist Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst erhalten wird, wobei diese Gegenleistung einen subjektiven Wert darstellt, da die Besteuerungsgrundlage einer tatsächlich erhaltenen Gegenleistung und nicht einem nach objektiven Maßstäben geschätzten Wert entspricht [12]. Darin kommt die Vorstellung zum Ausdruck, daß die Vertragsparteien nach den von ihnen als angemessen angesehenen Kriterien allein über die Höhe des zu erzielenden Preises entscheiden. Zwar kann angenommen werden, daß sie die Preise, um wirtschaftliche Effizienz bestrebt, nach objektiven Maßstäben festsetzen werden, jedoch läßt sich die Besteuerungsgrundlage nicht aufgrund hypothetischer rationaler Verhaltensweisen bestimmen. Ausschlaggebend muß der tatsächliche zu besteuernde wirtschaftliche Vorgang sein.

65. Dieser Ansatz läßt sich jedoch nicht ohne Einschränkungen umsetzen. Das Bestehen eines Pauschalpreises, der sich unterschiedslos auf die eine und die andere Kategorie von Leistungen bezieht, stellt ein Hindernis für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die im Rahmen des pauschalen Leistungspakets erbrachten Eigenleistungen nach Maßgabe der Gegenleistung im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dar. Es ist nämlich unmöglich, diese Gegenleistung aus dem verbleibenden Teil des Pauschalpreises gesondert zu errechnen, so daß die Marge hinsichtlich der Fremdleistungen nicht auf diese Art und Weise ermittelt werden kann.

66. Die Kommission schlägt indessen vor, die Gegenleistung in der Weise zu bewerten, daß auf den Marktwert der Bestandteile der Eigenleistungen abgestellt wird. Es solle der Zimmerpreis herangezogen werden, der vom Hotel verlangt werde, wenn die Kunden nicht das Pauschalangebot in Anspruch nähmen, d. h. wenn sie auf eigene Faust vorgingen und sich nicht für einen Ausflug entschieden.

67. Meines Erachtens ist jedoch jede dieser vorgeschlagenen Methoden mit einem Willkürelement behaftet, was mich zu der Aussage veranlaßt, daß das Kriterium der Nähe der Besteuerungsgrundlage zum betreffenden tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgang nicht dazu angetan ist, der einen Methode den Vorzug gegenüber der anderen zu geben.

68. Nach der von der Kommission vorgeschlagenen Methode soll der Preis für die Unterbringung, die als Eigenleistung im Rahmen des pauschalen Leistungspakets angeboten wird, der gleiche sein wie der Preis für eine als Einzelleistung angebotene Unterbringung.

69. Möglicherweise hat jedoch der Wirtschaftsteilnehmer beschlossen, ein und dieselbe Leistung zu unterschiedlichen Preisen anzubieten. Nicht selten wird im Rahmen eines Pauschalangebots eine Leistung zu einem niedrigeren Preis angeboten, um das Angebot vermischter Leistungen attraktiver zu machen. Der Markt, auf dem kombinierte Dienstleistungen angeboten werden, ist nicht genau derselbe wie der, auf dem nur die Unterbringung angeboten wird, so daß sich der Marktwert der Bestandteile nicht notwendig im Preis für die Unterbringung widerspiegelt.

12 — Vgl. Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnrn. 10 bis 13) und vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnr. 16).

70. Dieser Berechnungsmethode haftet somit der Makel einer gewissen Schätzung an.

71. Die von der Regierung des Vereinigten Königreichs und der deutschen Regierung vorgeschlagene Methode weist in meinen Augen vergleichbare Unzulänglichkeiten auf. Diese Berechnungsmethode bezieht sich zwar zunächst auf konkrete Werte, nämlich die Kosten der erbrachten Leistungen, geht jedoch bei der Aufteilung der gemeinsamen Marge in eine Marge für die Fremdleistungen und eine für die Eigenleistungen nach einer Deduktion vor, die mit der Realität des steuerbaren Umsatzes nichts zu tun hat. Nichts läßt nämlich die Annahme zu, daß die Margen hinsichtlich der Leistungen, aus denen das pauschale Leistungspaket zusammengesetzt ist, im gleichen Verhältnis zueinander stehen wie ihre jeweiligen Kosten. Diese Entsprechung zur Regel zu erheben, ist daher mindestens ebenso willkürlich, wie zu sagen, daß der Preis der im pauschalen Leistungspaket enthaltenen Eigenleistungen der gleiche sei wie der Preis, der für sie außerhalb des Pauschalangebots verlangt wird.

72. Die Lösung der schwedischen Regierung zwingt dazu, als Vergleichswert Durchschnittswerte heranzuziehen, die auf gleichartigen, von anderen Wirtschaftsteilnehmern erbrachten Leistungen beruhen. Das Bestreben, anhand einer solchen Bewertung auf einen repräsentativen Wert abzustellen, ist legitim. Der herangezogene Wert ist jedoch zum großen Teil fiktiv, da er in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung steht, die besteuert werden soll. Außerdem besteht die Gefahr der Ungenauigkeit, da der Bezugsdurchschnittswert angezweifelt werden und somit Gegenstand von Expertenstreitigkeiten sein kann.

73. Es muß daher darauf verzichtet werden, eine Methode nur deshalb zu wählen, weil sie der tatsächlichen Struktur des pauschalen Leistungspakets getreu Rechnung trägt.

74. Ich schlage Ihnen daher vor, die von den Klägern und der Kommission vorgeschlagene Methode heranzuziehen, die zwar nicht vollkommen ist, bei deren Anwendung jedoch am wenigsten praktische Schwierigkeiten auftreten und die unter Rechtmäßigkeitsgesichtspunkten keine größeren Schwächen aufweist.

75. In einem ersten Schritt sollte von dem vom Verbraucher gezahlten Pauschalpreis der Preis der Fremdleistungen abgezogen werden. Der Pauschalpreis und dieser Preis sind zwei unbestreitbare Werte, da sie tatsächliche Vorgaben darstellen. Dieser Schritt steht zudem mit Artikel 26 in Einklang.

76. Für die Methode des Abzugs des Marktwerts der Eigenleistungen spricht ihre Einfachheit, wenn sie auch, wie ich gesagt habe, nicht genau die Struktur des Preises dieser Leistungen innerhalb des Pauschalpreises widerspiegelt. Während nach der auf der Berechnung der Kosten beruhenden Methode die steuerbare Marge aus der gemeinsamen Marge herausgetrennt zu berechnen ist, ist es hier nicht erforderlich, die verschiedenen Wertbestandteile der

Leistungen zu unterscheiden [13]. Die Marge und die Kosten bilden insgesamt den Bezugswert für die Eigenleistungen, der nur noch vom Pauschalpreis abgezogen zu werden braucht, um den Wert der Fremdleistungen zu erhalten. Der oben beschriebene Vorgang der Subtraktion vom Preis der Fremdleistungen führt sodann zur steuerbaren Marge, die man erhält, ohne daß der Wert der Eigenleistungen zerlegt zu werden braucht.

77. Im übrigen erfordert die Kostenmethode eine komplexe Rekonstruierung der einzelnen Einstandspreiselemente, die nicht ohne eine Aufschlüsselung der allgemeinen Kosten in Eigenleistungen, deren Abzug vom Pauschalpreis die der Berechnung der Besteuerungsgrundlage dienende gemeinsame Marge ergibt, und außerhalb des pauschalen Leistungspakets angebotene Eigenleistungen zu bewerkstelligen ist.

78. Durch die Heranziehung des Marktwerts werden auch die Unsicherheiten vermieden, die mit der Natur der abzuziehenden Kosten verbunden wären. Artikel 26 Absatz 2 Satz 3 der Sechsten Richtlinie sieht nämlich den Abzug der dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme der Fremdleistungen entstandenen tatsächlichen Kosten vor, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen. Die allgemeinen Kosten, die diese Voraussetzung nicht erfüllen, jedoch gleichwohl für die Tätigkeit des Wirtschaftsteilnehmers insgesamt aufgewandt werden, gehören dann zu der steuerbaren Marge hinsichtlich der Fremdleistungen, während sie von der Marge hinsichtlich der Eigenleistungen ausgeschlossen sind. Bei einer Berechnung nach Maßgabe der Kosten müßten diese Kosten auf die eine oder die andere dieser Leistungsarten aufgeteilt werden. Die Marktwerte der Eigenleistungen umfassen diese jedoch bereits, und bei einer Berechnung der Marge hinsichtlich der Fremdleistungen ist ihre gesonderte Berechnung nicht erforderlich.

79. Die deutsche Regierung beanstandet schließlich, daß dieser Bewertungsmethode nicht die gleichen Bezugsgrößen zugrunde lägen, da vom Pauschalpreis sowohl Kosten, nämlich die der Fremdleistungen, die dem Reisenden unmittelbar zugute kämen, als auch ein Wert, nämlich der der Eigenleistungen, abgezogen würden.

80. Dieser Punkt scheint mir die Feststellung der Besteuerungsgrundlage nicht unbedingt zu verfälschen, da der Pauschalpreis selbst einen Wert darstellt, der sich in verschiedene Kosten und Margen aufgliedert. Da die gewählte Methode bezweckt, die besteuerte Marge für die Fremdleistungen gesondert zu ermitteln, läßt sich vom Pauschalpreis der Marktwert der Eigenleistungen abziehen, der die Kosten und die Marge für diese Leistungen umfaßt.

81. Die vorstehenden Gründe führen mich somit zu der Schlußfolgerung, daß die Marge auf der Grundlage des Marktwerts der Eigenleistungen zu ermitteln ist.

13 — Wie bei der Kostenmethode setzt die von der schwedischen Regierung vorgeschlagene Lösung voraus, daß der Teil des Wertes der Eigenleistungen festgestellt wird, der die Marge hinsichtlich dieser Leistungen ausmacht, so daß eine gemeinsame Marge gebildet wird, die nach Ansicht dieser Regierung insgesamt zu besteuern ist.

Ergebnis

82. Nach allem schlage ich vor, die Vorlagefragen des High Court of Justice, Queen's Bench Division, wie folgt zu beantworten:

„1. Artikel 26 der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, daß die Begriffe „Reisebüro" und „Reiseveranstalter" auf einen Wirtschaftsteilnehmer anwendbar sind, der, obwohl ihm sein nationales Recht diese Eigenschaft nicht zuerkennt, gewöhnlich und im eigenen Namen Reisen für Reisende veranstaltet, indem er Dienstleistungen in Anspruch nimmt, die dem Reisenden unmittelbar von dritten Steuerpflichtigen erbracht werden.

Werden die Dienstleistungen, die dem Reisenden zugute kommen, teils von dritten Steuerpflichtigen, teils vom Wirtschaftsteilnehmer selbst erbracht, so kann dieser dann nicht als „Reisebüro" oder „Reiseveranstalter" im Sinne des genannten Artikels 26 angesehen werden, wenn die unmittelbar von Dritten erbrachten Dienstleistungen im Vergleich zu den übrigen Leistungen Nebenleistungen darstellen.

2. Das nationale Gericht hat das Ausgangsverfahren auf der Grundlage der Antwort auf die erste Frage zu entscheiden."

83. Hinsichtlich der Vorlagefragen des Value Added Tax Tribunal schlage ich folgende Antwort vor:

„Bewirkt ein Wirtschaftsteilnehmer, der den Bestimmungen des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie 77/388 unterliegt, gegen Zahlung eines Pauschalpreises Umsätze, die aus Dienstleistungen bestehen, die teils von ihm selbst, teils von anderen Steuerpflichtigen erbracht werden, so ist die im genannten Artikel 26 vorgesehene Mehrwertsteuerregelung auf die letztgenannten Leistungen nur insoweit anwendbar, als diese dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.

Die Marge, die die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 26 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 bildet, wird dadurch ermittelt, daß der Pauschalpreis ohne Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Marktwerts der Eigenleistungen in Eigenleistungen und in von anderen Steuerpflichtigen erbrachte Leistungen aufgeteilt wird."