SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
M. POIARES MADURO
vom 13. September 2006 [1]

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Conseil d'État (Frankreich) betrifft im Wesentlichen die Auslegung von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [2]. Es geht nämlich darum, ob im Voraus für Hoteldienstleistungen gezahlte Beträge, die der Dienstleistende nach der Abstandnahme des Gastes, für den eine Reservierung erfolgt war, einbehalten hat, der Mehrwertsteuer unterliegen.

I — Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, der rechtliche Rahmen und die dem Gerichtshof vorgelegte Frage

2. Die Société thermale d'Eugénie-les-Bains (im Folgenden: Société thermale oder Klägerin), niedergelassen in der gleichnamigen Gemeinde (Frankreich), führt Kureinrichtungen mit Hotel- und Restaurationsbetrieb. Die Société thermale erhält Beträge, die die Kurgäste bei der Reservierung von Aufenthalten im Voraus zahlen.

3. Artikel L. 114-1 des Code de la consommation (Verbrauchergesetzbuch), hervorgegangen aus Artikel 3-1 des Gesetzes Nr. 92-60 vom 18. Januar 1992 zur Stärkung des Verbraucherschutzes [3] sieht vor: „Soweit nichts anderes vertraglich vereinbart ist, gelten im Voraus gezahlte Beträge als Angeld [Anzahlung], was zur Folge hat, dass jede Vertragspartei ihre Verpflichtung rückgängig machen kann, wobei der Konsument sein Angeld verliert und der Unternehmer den doppelten Betrag zurückzahlt." Die Geldbeträge, die die Société thermale als Anzahlung erhalten hat, werden entweder von der späteren Bezahlung der Leistungen des Aufenthalts abgezogen oder von der Société im Fall, dass die Kurgäste auf ihren Aufenthalt verzichten, einbehalten.

4. Die Société thermale wurde 1992 einer Steuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Ja-

1 — Originalsprache: Portugiesisch.

2 — 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) in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 — JORF vom 21. Januar 1992, S. 968.

nuar 1989 bis 30. April 1992 unterzogen. Nach Abschluss dieser Prüfung erklärte die Steuerverwaltung, dass die Anzahlungen, die die Société thermale zum Zeitpunkt der Reservierung der Aufenthalte erhalten und nach der Stornierung der Reservierung einbehalten hatte, mehrwertsteuerpflichtig seien. Folglich wurde am 8. Dezember 1994 für diesen Zeitraum eine Steuernachforderung in Höhe von 84 054 FRF (12 814 Euro) an die Société thermale gestellt. Dagegen legte diese Einspruch bei der Steuerverwaltung ein, der am 14. Februar 1995 zurückgewiesen wurde.

5. Die Société thermale reichte eine Klage beim Tribunal administratif Pau ein, die mit Urteil vom 18. November 1999 abgewiesen wurde. Die Société thermale legte danach Berufung bei der Cour administrative d'appel Bordeaux ein, die mit Urteil vom 18. November 2003 ebenfalls zurückgewiesen wurde. Diese beiden Gerichte waren der Ansicht, dass die Anzahlungen, wenn sie von der Société im Fall des Rücktritts des Gastes einbehalten würden, die unmittelbare Gegenleistung und die Vergütung einer individualisierbaren Dienstleistung darstellten, die darin bestanden habe, eine Akte des Gastes anzulegen und einen Aufenthalt zu reservieren. Die von der Société thermale einbehaltenen Anzahlungen müssten in diesem Fall daher mehrwertsteuerpflichtig sein.

6. Die Société thermale, die der Meinung ist, dass es sich bei diesen Anzahlungen um eine Entschädigung zum Ausgleich des ihr aufgrund des Nichterscheinens der Gäste entstandenen Schadens handle, die als solche nicht mehrwertsteuerpflichtig seien, legte ein Rechtsmittel beim Conseil d'État ein, der beschlossen hat, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die im Voraus als Angeld [Anzahlung] geleisteten Beträge im Rahmen von Veräußerungsgeschäften, die der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistungen zum Gegenstand haben, in Fällen, in denen der Erwerber von der ihm eröffneten Möglichkeit des Rücktritts Gebrauch macht und der Veräußerer diese Beträge einbehält, als Vergütung der Reservierungsleistung und als solche als mehrwertsteuerpflichtig oder aber als Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens — ohne direkten Bezug zu einer entgeltlichen Dienstleistung — und als solche nicht als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen?

7. Zur Beantwortung dieser Frage muss der Gerichtshof mehrere Bestimmungen der Sechsten Richtlinie auslegen, insbesondere Artikel 2 Nummer 1, wonach der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt", unterliegen.

8. Artikel 6 Absatz 1 dieser Richtlinie definiert als „Dienstleistung" jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Artikel 5 der Sechsten Richtlinie ist, und sieht vor, dass die Erbringung einer Dienstleistung „unter anderem ... in der Verpflich-

tung [bestehen kann], eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden".

II — Beurteilung

9. Ebenfalls einschlägig für die Beurteilung ist Artikel 10 Absatz 2 dieser Richtlinie, der bestimmt, dass „[d]er Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein [treten], zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. Die Lieferungen von Gegenständen — außer den in Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b bezeichneten — und die Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, gelten jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen." Dieselbe Bestimmung sieht jedoch vor: „Werden ... Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist, so entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag."

10. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bei der Erbringung von Dienstleistungen „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der ... Dienstleistende für diese Umsätze vom ... Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll", die Besteuerungsgrundlage ist.

11. Im Wesentlichen stehen sich in der vorliegenden Rechtssache zwei Auffassungen im Hinblick auf die Einstufung der von den Gästen der Société thermale im Voraus gezahlten und von dieser infolge des Rücktritts der Gäste einbehaltenen Beträge gegenüber. Für die Société thermale haben diese Beträge, die als Anzahlungen geleistet wurden, Entschädigungscharakter und unterliegen deshalb nicht der Mehrwertsteuer. Alle Regierungen, die Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache abgegeben haben, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften treten dieser Auffassung entgegen. Für die Französische Republik, Irland, die Portugiesische Republik und die Kommission fallen nämlich die gezahlten und von der Société thermale nach dem Rücktritt der Gäste einbehaltenen Geldbeträge sehr wohl in den Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Die Société thermale bestreitet als einzige, dass die Beträge die unmittelbare Gegenleistung für individualisierbare und ihren Gästen von ihr tatsächlich erbrachte Dienstleistungen darstellen.

12. Um dieses Problem der Einstufung der gezahlten und von den Gästen wegen ihres Rücktritts verlorenen Anzahlungen im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu lösen, ist zuerst an die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Auslegung des Begriffes der „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ... gegen Entgelt

ausführt", im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie zu erinnern.

13. Das Urteil Tolsma [4] betreffend die Tätigkeit von Herrn Tolsma, dem den Studierenden des Mehrwertsteuerrechts bekanntesten Drehorgelspieler auf öffentlichen Wegen, ist in dieser Hinsicht besonders aufschlussreich. In diesem Urteil verwarf der Gerichtshof die Ansicht der niederländischen Behörden, die die kleinen Geldbeträge, die Herr Tolsma dank der Großzügigkeit der Passanten erhalten hatte, der Mehrwertsteuer unterwerfen wollten; er verwies zunächst auf die Rechtsprechung, nach der ein steuerbarer Umsatz im Rahmen des Mehrwertsteuersystems das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraussetzt [5]. Wenn sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden darauf beschränkt, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, fehlt es an einer Besteuerungsgrundlage und diese Leistungen unterliegen somit nicht der Mehrwertsteuer. Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung ist also alles, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird, und eine Dienstleistung ist daher nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht [6]. Unter diesen Umständen gelangte der Gerichtshof schließlich zu dem Ergebnis, dass eine Dienstleistung „nur dann ... ‚gegen Entgelt' erbracht wird ..., wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet" [7].

14. Im gleichen Sinn hat der Gerichtshof in dem jüngeren Urteil Kennemer Golf [8] festgestellt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den pauschalen Jahresbeiträgen der Mitglieder eines Sportvereins und den von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen besteht, die darin bestehen, dass den Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung gestellt werden [9]. Der Gerichtshof ist daher zu dem Schluss gekommen, dass die Jahresbeiträge der Mitglieder die Gegenleistung für solche vom Verein erbrachte Dienstleistungen darstellen können, ungeachtet dessen, dass auch Mitglieder den Jahresbeitrag bezahlt haben, die die Einrichtungen des Vereins nicht nutzen [10]. Die Verpflichtung eines Vereins, seine Sportanlagen und damit verbundene Vorteile jedem Mitglied, das seinen Jahresbeitrag gezahlt hat, zur Verfügung zu stellen, stellt nach Ansicht des Gerichtshofes durchaus eine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dar.

15. Im vorliegenden Fall ergibt sich daraus gerade, dass die Zahlung eines Betrages im Voraus als Anzahlung durch einen Gast

4 — Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93 (Slg. 1994, I-743).

5 — Ebenda, Randnr. 12. Siehe auch Urteil vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Hong-Kong Trade Development Council, Slg. 1982, 1277, Randnrn. 9 und 10).

6 — Urteil Tolsma, Randnr. 13 und die dort genannte Rechtsprechung.

7 — Urteil Tolsma, Randnr. 14. Siehe in der Folge dieser Rechtsprechung die neueren Urteile vom 14. Juli 1998 in der Rechtssache C-172/96 (First National Bank of Chicago, Slg. 1998, I-4387, Randnr. 26), vom 14. Juli 2005 in der Rechtssache C-435/03 (British American Tobacco International und Newman Shipping, Slg. 2005, I-7077, Randnr. 32) und vom 23. März 2006 in der Rechtssache C-210/04 (FCE Bank, Slg. 2006, I-2803, Randnr. 34).

8 — Urteil vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-174/00 (Slg. 2002, I-3293, Randnr. 39).

9 — Ebenda, Randnr. 40.

10 — Ebenda, Randnr. 42.

nicht ohne Verpflichtung von Seiten der Société thermale bei der Zahlung dieses Betrages erfolgt. Zum einen nimmt die Société thermale eine Reservierung vor, d. h., dass sie eine Verpflichtung eingeht, dem Gast ein Zimmer zu einem vereinbarten Termin zur Verfügung zu stellen. Eine solche Reservierungsleistung bringt logischerweise eine Verpflichtung mit sich, es zu unterlassen, mit anderen unter Verstoß gegen diese Verpflichtung zu kontrahieren, und das Rücktrittsrecht des Gastes zu respektieren. Zum anderen übernimmt die Société thermale eine solche Garantie, nach der ihren Gästen bestimmte Einrichtungen und Dienstleistungen zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Verfügung stehen, nicht rein unentgeltlich. Damit ein solcher Vorteil gewährt wird, verlangt sie nämlich die Zahlung eines Betrages mit dem Recht, ihn im Fall des Rücktritts des Gastes einzubehalten. Das Bestehen eines synallagmatischen Zusammenhangs zwischen dieser Reservierungsleistung und der vom Gast geleisteten Zahlung scheint offensichtlich.

16. Vorausgesetzt, dass die Société thermale im vorliegenden Fall Beträge erhält, die den tatsächlichen Gegenwert für die Reservierungsleistung, die sie den nicht erschienenen Gästen erbracht hat, darstellen, ist eine solche Leistung nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes als eine gegen Entgelt ausgeführte Dienstleistung im Sinne der Artikel 2 Nummer 1 und 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie einzustufen. Dieser Schluss drängt sich um so mehr auf, als, wie der Gerichtshof in mehreren Entscheidungen erklärt hat, die Sechste Richtlinie den Anwendungsbereich für die Mehrwertsteuer sehr weit fasst und alle wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden darin einbezieht [11].

17. Die Klägerin widerspricht dieser Einstufung mit zwei Argumenten. Zum einen trägt sie vor, dass eine Reservierungsleistung im Verhältnis zu der von einem Hotelbetrieb erbrachten Hauptleistung nicht individualisierbar sei. Die von der Société thermale einbehaltenen Anzahlungen seien nicht darauf gerichtet gewesen, den Gästen erbrachte individualisierte und im Verhältnis zur Hauptleistung zum eigenständigen Verbrauch geeignete Dienstleistungen zu vergüten. Zum anderen macht sie geltend, dass die Beträge, die sie infolge der Stornierungen der Gäste einbehalte, den Charakter von Entschädigungszahlungen hätten, die ihr pauschal zum Ausgleich des Schadens, der der Société thermale durch diese Stornierungen entstanden sei, geleistet worden seien.

A — *Zur Frage, ob die Reservierungsleistung im Verhältnis zur Hauptleistung nicht individualisierbar und zum eigenständigen Verbrauch nicht geeignet ist*

18. Zwar endet eine Leistung, die darin besteht, einer Person zu garantieren, dass ihr ein Zimmer zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Verfügung stehen wird, mit der

11 — Vgl. Urteile vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 6) und vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 10).

Erbringung der Hauptleistung des Hotelbetriebs. Sie verliert ihre Individualität im Verhältnis zur Hauptleistung, mit der sie eine Einheit bildet. Wenn der Gast nicht storniert, wird parallel dazu der im Voraus als Anzahlung geleistete Betrag einfach auf den vom Gast geschuldeten Gesamtpreis angerechnet und verliert ebenfalls seine Eigenständigkeit im Verhältnis zu diesem Preis. Unter diesen Umständen entspricht die Zahlung eines Betrages als Anzahlung anlässlich der Reservierung eines Zimmers einer Zahlung „bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist" im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie. Nach dieser Bestimmung entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.

19. Im vorliegenden Fall wurden die streitigen Beträge jedoch von der Société thermale infolge des Nichterscheinens der Gäste einbehalten. Sie wurden nicht als Anzahlung für die Hauptleistung einbehalten, zu deren Erbringung die Société thermale den Gästen gegenüber, die ihre Reservierungen storniert hatten, nicht mehr verpflichtet war. Es ist hervorzuheben, dass die Société thermale diesen nicht erschienenen Gästen in jedem Fall eine Leistung erbracht hat. Sie hat ihnen ein Zimmer oder eine Thermalkur zum vereinbarten Termin garantiert, es unterlassen, mit anderen Interessenten entgegen dieser Vereinbarung zu kontrahieren, und das Rücktrittsrecht der Gäste respektiert. Es handelt sich um einen echten Vorteil, der jedem Gast zugute gekommen ist, für den eine Reservierung erfolgt war. Eine solche Leistung, die die Société thermale den Gästen tatsächlich für eine Zahlung erbracht hat, ist meiner Ansicht nach daher ausreichend individualisiert, um unter den weiten Begriff der gegen Entgelt erbrachten Dienstleistung im Sinne der Artikel 2 Nummer 1 und 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu fallen.

20. Zunächst ist zu betonen, dass es einem Gast, der ein Hotelzimmer für einen bestimmten Termin benötigt, freisteht, eine Reservierung vorzunehmen oder nicht. Eine Reservierung ist für ihn in jedem Fall ein Vorteil. Entscheidet er sich für eine Reservierung, genießt er eine Garantie, die er nicht gehabt hätte, wenn er sich einfach dafür entschieden hätte, bei der Ankunft im Hotel ein Zimmer zu verlangen.

21. Für den Hotelier bringt die Gewährung eines solchen Vorteils, den die Gäste tatsächlich bis zu dem Zeitpunkt genießen, zu dem sie eventuell ihre Reservierung stornieren, Kosten mit sich. Es handelt sich nicht nur um die Kosten, die durch die Anlegung der Akte des Gastes und die Vorbereitung des Zimmers entstehen, sondern auch um die Kosten, die mit der Verpflichtung verbunden sind, das Rücktrittsrecht des Gastes zu respektieren und es zu unterlassen, sich gegenüber anderen Interessenten zu binden, so dass die Verpflichtung nicht in Frage gestellt wird, die er zugunsten des Gastes, für den er eine Reservierung vorgenommen hat, eingegangen ist.

22. Wenn daher der Hotelier bei der Reservierung vom Gast einen Betrag als Anzah-

lung verlangt, kann man objektiv annehmen, dass dieser Betrag die Gegenleistung für eine Reservierungsleistung darstellt, die aus der Sicht des Gastes wie aus der des Hoteliers einen durchaus individualisierten Charakter hat.

23. Eine solche Reservierungsleistung ist eine Nebenleistung zu der Hauptleistung, soweit sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptdienstleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen [12]. Sie bleibt jedenfalls im Fall des Rücktritts des Gastes im Verhältnis zur Hauptleistung, die vom Hotelier tatsächlich nicht erbracht wurde, eine durchaus individualisierte Leistung. Der Nebenleistungscharakter dieser Reservierungsleistung im Verhältnis zur Hauptleistung, mit der sie funktional verbunden ist, macht eine Neueinordnung im Verhältnis zur Hauptleistung unnötig. Sie muss daher derselben mehrwertsteuerlichen Behandlung unterliegen wie die Hauptleistung.

24. Außerdem hat, wie die Kommission hervorhebt, die Tatsache, dass der Gast beschließt, die Hauptleistung nicht in Anspruch zu nehmen, keine Auswirkung auf den individualisierbaren Charakter der vom Zeitpunkt der Reservierung bis zum Zeitpunkt der Stornierung dem Gast tatsächlich erbrachten Leistung. Der Umstand, dass der Gast beschließt, das für ihn bereitgestellte Zimmer zu dem festgelegten Termin nicht zu nutzen, hat nicht zur Folge, dass ihm eine solche Garantie nicht zugute gekommen wäre, für die er sehr wohl den von der Société thermale geforderten Betrag bezahlt hat. Genauso wie in der Rechtssache Kennemer Golf steht in der vorliegenden Rechtssache eine Leistung in Frage, die in der tatsächlich übernommenen Verpflichtung eines Steuerpflichtigen besteht, als Gegenleistung für einen bestimmten Betrag seine Einrichtungen und Dienstleistungen bestimmten Personen zur Verfügung zu stellen, auch wenn diese indessen beschließen, diesen Vorteil nicht zu nutzen.

25. In der vorliegenden Rechtssache steht auch keine Verpflichtung in Frage, die der in den Rechtssachen Landboden-Agrardienste [13] und Mohr [14] behandelten, auf die sich die Klägerin beruft, vergleichbar ist. Mit diesen beiden Urteilen hat der Gerichtshof festgestellt, dass die von einem Landwirt im Rahmen einer nationalen oder gemeinschaftlichen Entschädigungsregelung eingegangene Verpflichtung zur Verringerung oder Aufgabe seiner Produktion nicht als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eingestuft werden kann [15]. Mit dem Urteil Mohr hat der Gerichtshof nämlich bekräftigt, dass „die Gemeinschaft dadurch, dass sie den Landwirten, die sich zur Aufgabe ihrer Milcherzeugung verpflichten, einen Ausgleich gewährt, keine Gegenstände [erwirbt] und ... auch keine Dienstleistungen zur eigenen Verwendung [empfängt], sondern ... im allgemeinen Interesse an der Förderung des ordnungsgemäßen Funktionierens des

12 — Urteile vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 (Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Randnrn. 24 und 25) und vom 25. Februar 1999 in der Rechtsache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 30).

13 — Urteil vom 18. Dezember 1997 in der Rechtssache C-384/95 (Slg. 1997, I-7387).

14 — Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-215/94 (Slg. 1996, I-959).

15 — Urteil Mohr, oben zitiert, Randnr. 22, und Urteil Landboden-Agrardienste, oben zitiert, Randnrn. 24 und 25.

Milchmarktes der Gemeinschaft [handelt]“ [16]. Mit dem Urteil Landboden-Agrardienste hat der Gerichtshof diese Rechtsprechung durch die Feststellung bestätigt, dass die von einem Landwirt eingegangene streitige Verpflichtung, mindestens 20 % der von ihm angebauten Kartoffeln nicht zu ernten, weder den zuständigen nationalen Behörden noch anderen identifizierbaren Personen Vorteile verschafft, aufgrund deren sie bezüglich einer Dienstleistung als deren Verbraucher angesehen werden könnten [17].

26. In der vorliegenden Rechtssache ist es offensichtlich, dass die Verpflichtung der Société thermale, zu einem bestimmten Termin ein Zimmer oder eine Thermalkur zur Verfügung zu stellen, jedem Gast, zu dessen Gunsten diese Verpflichtung eingegangen wird, einen echten und individuellen Vorteil verschafft, der es gestattet, sie als Verbraucher einer Dienstleistung im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu betrachten. Eine solche Reservierungsleistung ist eine der vom Hotelier erbrachten Dienstleistungen und stellt sogar einen wesentlichen Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit dar. Daher ist eine solche Dienstleistung wegen der Tatsache, dass die Société thermale diese Dienstleistung jedem Gast gegen Zahlung eines Betrages, den sie bei der Reservierung verlangt, erbringt, objektiv als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie einzustufen.

16 — Urteil Mohr, oben zitiert, Randnr. 21.

17 — Urteil Landboden-Agrardienste, oben zitiert, Randnr. 24.

B — *Zur Frage, ob die infolge des Nichterscheinens der Gäste zurückbehaltenen Beträge Entschädigungscharakter haben*

27. Die Klägerin widerspricht der Auffassung, dass die von ihren Gästen als Anzahlung geleisteten Beträge die unmittelbare Gegenleistung für die von ihr erbrachte Reservierungsleistung darstellten. Nach Ansicht der Klägerin steht nach französischem Zivilrecht fest, dass die Anzahlungen Entschädigungscharakter hätten. Sie wiesen einen Zusammenhang mit dem der Société thermale infolge des Nichterscheinens der Gäste entstandenen Schadens auf und hätten deshalb den Charakter einer pauschal zum Ausgleich eines solchen Schadens vereinbarten Entschädigung [18].

28. Zunächst ergibt sich aus den schriftlichen und mündlichen Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache eindeutig — unabhängig von der Rechtsnatur der Anzahlungen nach französischem Zivilrecht –, dass das Recht, den im Voraus als Anzahlung geleisteten Betrag einzubehalten, das nach französischem Zivilrecht zwischen einem Hotelier und jedem seiner Gäste vertraglich vereinbart wird, keinen notwendigen Zusammenhang mit einem vom Hotelier infolge des Nichterscheinens seiner Gäste tatsächlich erlittenen Schaden aufweist. Es ist nämlich nicht vorgesehen, dass dem Gast die verlorenen Anzahlungen zwingend zu erstatten sind, falls sich letztlich herausstellt, dass der Hotelier infolge der Stornierung keinen Schaden erlitten hat. Das Bestehen eines nur eventuellen Zusammenhangs zwischen

18 — Die Klägerin betont in dieser Hinsicht, dass eine Anzahlung nach französischem Zivilrecht ein im Fall der Erfüllung des Vertrages letztlich auf den Gesamtpreis anrechenbarer Geldbetrag sei, der vom Schuldner zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses gezahlt werde, aber im Fall des Verzichts des Schuldners auf die Vertragserfüllung *als Entschädigung* im Eigentum des Gläubigers bleibe.

den als Anzahlung erhaltenen Beträgen und einem dem Hotelier als Folge einer Stornierung tatsächlich entstandenen Schaden lässt es sehr zweifelhaft erscheinen, ob die streitigen Beträge, die die Société thermale als Anzahlung erhalten hat, im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems notwendigerweise Entschädigungscharakter haben können.

29. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes unterliegt ein Geldbetrag, der durch eine gerichtliche Entscheidung, die ausschließlich die Wiedergutmachung eines wirtschaftlichen Schadens zum Gegenstand hat, zugesprochen wird, nicht der Mehrwertsteuer [19]. Ein solcher Betrag stellt offensichtlich keine Gegenleistung für eine Dienstleistung oder Lieferung von Gegenständen im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dar. Es ist jedoch hervorzuheben, dass die Beträge, die der Gerichtshof vor allem im Urteil BAZ als nicht mehrwertsteuerpflichtig angesehen hat, von einem Gericht zugesprochene Schadensersatzbeträge waren. Im vorliegenden Fall gibt es aber keine gerichtliche oder auch außergerichtliche Feststellung, dass die Klägerin tatsächlich aufgrund der Stornierung der Reservierungen durch ihre Gäste echte Schäden erlitten hätte, zu denen die einbehaltenen Anzahlungen als Entschädigung in einem unmittelbaren Zusammenhang stünden.

19 — Vgl. Urteil vom 1. Juli 1982 in der Rechtssache 222/81 (B.A.Z. Bausystem, Slg. 1982, 2527, Randnr. 11), in dem der Gerichtshof Zinsen, die von einem Gericht als Entschädigung für eine verspätete Zahlung der Gegenleistung für die Erbringung einer Dienstleistung zugesprochen wurden, als nicht steuerbar angesehen hat. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-281/91 (Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf, Slg. 1993, I-5405, Randnrn. 18 und 19), in dem der Gerichtshof dagegen entschieden hat, dass die Zinsen, die ein Lieferant von seinem Kunden als Gegenleistung für eine diesem eingeräumte Zahlungsfrist bis zur Lieferung des Gegenstands erhalten hat, steuerbar sind.

30. Wie der Conseil d'État in seinem Vorlagebeschluss zu Recht bemerkt, ist innerhalb der Europäischen Gemeinschaft eine einheitliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung anzustreben. Durch die Sechste Richtlinie soll nämlich ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen und die steuerbaren Umsätze sollen einheitlich nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt werden [20].

31. Die einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie erfordert aber eine Auslegung, die nicht von einer Einstufung abhängig sein kann, die je nach Zivilrecht des betroffenen Mitgliedstaats unterschiedlich sein könnte. Sonst könnte eine der hier in Rede stehenden Praxis identische Praxis der Zimmerreservierung gegen Zahlung eine Betrages, den der Gast im Fall des Rücktritts verliert, der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat stattfindet, in dem die Rechtsnatur einer solchen Vorauszahlung anders beurteilt wird als im französischen Zivilrecht. Eine solche Möglichkeit ist keineswegs theoretisch. Es könnte schwierig sein, einen von einem Gast an einen Hotelier im Voraus gezahlten Betrag, zu dessen Einbehaltung der Hotelier unabhängig vom Bestehen eines echten Schadens, der durch den Rücktritt des Gastes verursachten wurde, berechtigt ist, in anderen Rechtssystemen als Betrag mit Entschädigungscharakter einzustufen [21].

20 — Urteile vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-305/01 (MKG Kraftfahrzeuge Factoring, Slg. 2003, I-6729, Randnr. 38) und vom 21. April 2005 in der Rechtssache C-25/03 (HE, Slg. 2005, I-3123, Randnr. 36).

21 — Er könnte z. B. als Betrag mit Zwangs- oder Strafcharakter eingestuft werden.

32. Folglich kann der Umstand, dass die im Voraus als Anzahlung geleisteten Beträge im französischen Zivilrecht als Beträge mit Entschädigungscharakter angesehen werden, nicht dafür entscheidend sein, die Anzahlungen, die die Société thermale von ihren nicht erschienenen Gästen erhalten hat, von der Mehrwertsteuerpflicht auszunehmen. Ich erinnere daran, dass nach ständiger Rechtsprechung in dem anderen, aber sehr ähnlichen Kontext der Auslegung des Begriffes der Lieferung von Gegenständen im Sinne der Sechsten Richtlinie dieser Begriff sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass er jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, durch die die andere Partei das Recht erhält, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Der Zweck der Sechsten Richtlinie wäre nämlich möglicherweise ernstlich gefährdet, wenn die Feststellung, dass eine Lieferung von Gegenständen — einer der drei steuerbaren Umsätze — vorliegt, von der Erfüllung von je nach Zivilrecht des betroffenen Mitgliedstaats unterschiedlichen Voraussetzungen abhinge [22].

33. Wie die Kommission außerdem in ihren Erklärungen hervorhebt, erlaubt es eine eventuelle Einstufung als Entschädigung, die sich, wie nach französischem Zivilrecht angenommen wird [23], aus dem Willen der Parteien ergibt, nicht, einen Betrag von der Mehrwertsteuerpflicht auszunehmen, den ein Vertragspartner an den anderen bezahlt, der ihm im Gegenzug eine Leistung erbringt, die ihm individuell zugute kommt. Wenn dies der Fall wäre, gäbe es einen starken Anreiz, die Beträge, die die Gegenleistung für die erbrachte Dienstleistung darstellen, künstlich zu reduzieren und die Beträge, die dem Schadensersatz entsprechen, aufzubauschen.

34. Der Begriff der Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne der Sechsten Richtlinie ist nach objektiven Kriterien unter Berücksichtigung der objektiven Natur des betreffenden Umsatzes auszulegen [24]. In der vorliegenden Rechtssache ist daher festzustellen, ob die geleisteten Anzahlungen im Licht der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, auf die in den Nummern 13 ff. der vorliegenden Schlussanträge hingewiesen wird, objektiv eine Gegenleistung für eine vom Hotelier seinen Gästen bis zu ihrem Rücktritt tatsächlich erbrachte Dienstleistung darstellt. Diese Frage kann meiner Ansicht nach, wie ich schon zum Ausdruck gebracht habe, nur bejaht werden. Die Tatsache, dass ein Dienstleistender und sein Kunde nach dem geltenden Zivilrecht vereinbart haben, dass ein im Voraus gezahlter Betrag den Dienstleistenden pauschal für den Schaden entschädigen soll, den er im Fall der Nichterfüllung eventuell erleiden wird, und nicht die Erbringung einer Dienstleistung vergüten soll, die er dem Kunden tatsächlich erbracht hat, kann nicht entscheidend dafür sein, eine solche Dienstleistung ohne Feststellung des Bestehens eines wirklichen Schadens, den der Dienstleistende infolge der Nichterfüllung durch den Kunden erlitten hat, vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem auszunehmen.

22 — Urteile vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285, Randnrn. 7 und 8), vom 4. Oktober 1995 in der Rechtssache C-291/92 (Armbrecht, Slg. 1995, I-2775, Randnrn. 13 und 14), vom 6. Februar 2003 in der Rechtssache C-185/01 (Auto Lease Holland, Slg. 2001, I-1317, Randnrn. 32 und 33) und HE, Randnr. 64.

23 — Artikel L. 114-1 des Code de la consommation bestimmt nämlich, dass „soweit nichts anderes vertraglich vereinbart ist, im Voraus gezahlte Beträge Anzahlungen [sind]".

24 — Vgl. in diesem Sinne die Urteile vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983, Randnr. 24), vom 12. Januar 2006 in den Rechtssachen C-354/03, C-355/03 und C-484/03 (Optigen u.a., Slg. 2006, I-483, Randnr. 45), vom 21. Februar 2006 in der Rechtssache C-255/02 (Halifax u. a., Slg. 2006, I-1609, Randnrn. 57 und 58) und vom 6. Juli 2006 in den Rechtssachen C-439/04 und C-440/04 (Kittel und Recolta Recycling, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 43).

III — Ergebnis

35. Im Licht der vorstehenden Erwägungen bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof die vom Conseil d'État vorgelegte Frage wie folgt beantworten sollte:

Die Artikel 2 Nummer 1 und 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage sind so auszulegen, dass im Voraus als Anzahlung geleistete Beträge im Rahmen von Veräußerungsgeschäften, die der Mehrwertsteuer unterliegende Hoteldienstleistungen zum Gegenstand haben, in Fällen, in denen der Erwerber von der ihm eröffneten Möglichkeit des Rücktritts Gebrauch macht und der Veräußerer diese Beträge einbehält, als Vergütung der Reservierungsleistung und als solche als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen sind.