Sammlung der Rechtsprechung

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

Rechtssache C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
gegen
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros – Tragweite – Beherbergung in Ferienunterkünften – Sonstige Leistungen – Nebenleistungen und Hauptleistungen – Ermäßigter Steuersatz – Anwendbarkeit auf die von einem Reisebüro bereitgestellte Unterkunft“

I. Einleitung

1. Die Alpenchalets Resorts GmbH mietet Häuser von deren Eigentümern an und vermietet sie dann zu Urlaubszwecken an ihre Kunden. Vor Ort erbringen die Eigentümer oder deren Beauftragte weitere Dienstleistungen für die jeweiligen Kunden, wie z. B. die Reinigung der Unterkunft und teilweise auch einen Wäsche- und Brötchenservice.

2. Ist darin eine „Dienstleistung eines Reisebüros“ im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG [2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) zu sehen? Diese Frage ist Gegenstand eines Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof (Deutschland), der wissen möchte, ob die fragliche Leistung als Dienstleistung eines Reisebüros eingestuft werden kann und, wenn ja, ob der ermäßigte Steuersatz auf die Steuerbemessungsgrundlage (die Marge) des Beherbergungsanteils der erbrachten Leistungen anzuwenden ist.

3. Dieses Vorabentscheidungsersuchen gibt dem Gerichtshof die Gelegenheit, sich näher dazu zu äußern, was eine „Dienstleistung eines Reisebüros“ darstellt, da Reisebüros typischerweise mehrere Leistungen (wie z. B. Unterbringung und Beförderung) erbringen. Es gibt dem Gerichtshof außerdem die Gelegenheit, das Zusammenspiel zweier Mehrwertsteuer-Sonderregelungen zu untersuchen, von denen die eine die Bemessungsgrundlage betrifft (Margenbesteuerung) und die andere den ermäßigten Steuersatz.

1 Originalsprache: Englisch.

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

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Gemäß Art. 98 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der zu Titel VIII („Steuersätze“) gehört, können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 sind die ermäßigten Steuersätze nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Kategorien anwendbar.

5. Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen“.

6. Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie gehört zu Kapitel 3 („Sonderregelung für Reisebüros“) des Titels XII („Sonderregelungen“). Art. 306 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten wenden auf Umsätze von Reisebüros die Mehrwertsteuer-Sonderregelung dieses Kapitels an, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen.

Diese Sonderregelung gilt nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage Artikel 79 Absatz 1 Buchstabe c anzuwenden ist.“

7. Art. 307 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die zur Durchführung der Reise vom Reisebüro unter den Voraussetzungen des Artikels 306 bewirkten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden.

Die einheitliche Dienstleistung wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat.“

8. Art. 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Für die von dem Reisebüro erbrachte einheitliche Dienstleistung gilt als Steuerbemessungsgrundlage und als Preis ohne Mehrwertsteuer im Sinne des Artikels 226 Nummer 8 die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekommen.“

B. Nationales Recht

9. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) ermäßigt sich die Steuer für folgende Umsätze auf 7 %:

„die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Satz 1 gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind."

10. § 25 Abs. 1 UStG regelt die Besteuerung von Reiseleistungen wie folgt:

„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 zugutekommen."

11. § 25 Abs. 3 UStG sieht vor:

„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."

III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

12. Im Jahr 2011 mietete Alpenchalets Resorts (im Folgenden: Klägerin) Häuser in Deutschland, Österreich und Italien von deren Eigentümern an und vermietete sie anschließend im eigenen Namen zu Urlaubszwecken an Privatkunden. Neben der Bereitstellung der Unterkunft erbrachten die jeweiligen Eigentümer oder deren Beauftragte Leistungen vor Ort, einschließlich der Reinigung der Unterkunft und in einigen Fällen eines Wäsche- und Brötchenservices.

13. Die Klägerin berechnete die Mehrwertsteuer unter Heranziehung des Regelsteuersatzes nach der sogenannten „Margenbesteuerung", die gemäß § 25 UStG auf Reiseleistungen anzuwenden ist. Mit Schreiben vom 6. Mai 2013 beantragte sie die Änderung der Steuerfestsetzung und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Das Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Deutschland) (im Folgenden: Beklagter und Revisionsbeklagter) lehnte dies ab.

14. Das Finanzgericht (Deutschland) wies die von der Klägerin erhobene Klage ab. Es war der Ansicht, dass unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates[3] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) und zur Mehrwertsteuerrichtlinie im Streitfall die „Margenbesteuerung" für Reiseleistungen nach § 25 UStG anzuwenden sei. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes komme nicht in Betracht, da die Reiseleistung im Sinne von § 25 UStG nicht im Katalog der Steuersatzermäßigungen des § 12 Abs. 2 UStG genannt sei.

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

15. Die Klägerin legte gegen dieses Urteil Revision zum vorlegenden Gericht, dem Bundesfinanzhof (Deutschland), ein. Der Bundesfinanzhof führt aus, der Gerichtshof habe im Urteil Van Ginkel [4] bestätigt, dass die Sonderregelung für Reisebüros auch auf einen Reiseveranstalter Anwendung finde, der nur die Unterkunft bereitstelle. Der Grund dafür sei, dass der Reiseveranstalter für seine Kunden auch andere Leistungen erbringen könne, wie z. B. Unterrichtung und Beratung. Diese Lösung sei in der nachfolgenden Rechtsprechung [5] bestätigt worden; fraglich sei jedoch, ob ein solcher Ansatz nicht im Licht der Unterscheidung zwischen *Haupt-* und *Neben*leistungen weiter konkretisiert werden sollte, wobei insoweit insbesondere auf das Urteil Ludwig [6] zu verweisen sei. Sollte eine solche Differenzierung jedoch nicht geboten sein, bedürfe der Klarstellung, ob die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Bemessungsgrundlage (hier gemäß der Sonderregelung für Reisebüros deren Marge) möglich sei.

16. Falls die erste Frage verneint werde, d. h., wenn die streitgegenständlichen Leistungen nicht unter die Sonderregelung für Reisebüros fielen, müsse die Klägerin (in Deutschland) nur die Vermietung in Deutschland gelegener Ferienunterkünfte versteuern, nicht aber die Vermietung von Ferienunterkünften im Ausland. Zudem würde die Vermietung von Ferienunterkünften in Deutschland unter den ermäßigten Steuersatz fallen, und die Klägerin wäre in diesem Zusammenhang zum Vorsteuerabzug berechtigt.

17. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen vorzulegen:

1. Unterliegt eine Leistung, die im Wesentlichen in der Überlassung einer Ferienwohnung besteht und bei der zusätzliche Leistungselemente nur als Neben- zur Hauptleistung anzusehen sind, entsprechend dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), der Sonderregelung für Reisebüros nach Art. 306 der Richtlinie 2006/112?

2. Bei Bejahung der Frage zu 1.: Kann diese Leistung neben der Sonderregelung für Reisebüros nach Art. 306 der Richtlinie 2006/112 zusätzlich auch der Steuersatzermäßigung für die Beherbergung in Ferienunterkünften im Sinne von Art. 98 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 unterliegen?

18. Die deutsche und die niederländische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Die Klägerin, die deutsche Regierung und die Kommission haben in der Sitzung vom 11. Juli 2018 mündlich verhandelt.

IV. Würdigung

19. Die vorliegenden Schlussanträge sind wie folgt aufgebaut: In Teil A werde ich mich mit der ersten Frage des vorlegenden Gerichts befassen und prüfen, ob eine Dienstleistung aus mehr als einer Leistung bestehen muss, um unter die Sonderregelung für Reisebüros zu fallen. In Teil B werde ich als Antwort auf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts vorschlagen, dass ein ermäßigter Steuersatz nicht für eine als „Dienstleistung eines Reisebüros“ eingestufte Leistung gelten kann.

4 Urteil vom 12. November 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Urteil vom 9. Dezember 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, Rn. 21 ff.), und Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Urteil vom 21. Juni 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 19).

A. Erste Frage: „Dienstleistung eines Reisebüros“

20. Nach einigen einleitenden Bemerkungen zur Sonderregelung für Reisebüros (1) werde ich untersuchen, ob eine einheitliche Dienstleistung eines Reisebüros aus mehreren Leistungen bestehen muss. Dabei werden zwei Alternativen untersucht: Erstens, dass in der Tat mehrere Leistungen erforderlich sind (2), und zweitens die andere Auslegung der Sonderregelung für Reisebüros, dass nur eine, entweder die Unterbringung oder die Beförderung betreffende (von Dritten) „zugekaufte“ Leistung erforderlich ist, damit die Sonderregelung Anwendung findet (3). Die Erörterung der logischen Konsequenzen beider Ansätze (oder ihres Fehlens) veranlasst mich zu dem Schluss, dass der Ansatz vorzuziehen ist, wonach eine zugekaufte Leistung genügt (4).

1. Einleitung: Was gilt als Reisebüro?

21. Gemäß Art. 306 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wenden die Mitgliedstaaten die Sonderregelung für Reisebüros auf „Umsätze von Reisebüros …, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen“, an. Zugleich werden in Unterabs. 2 „Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln“, von dieser Sonderregelung ausgenommen.

22. Diese Bestimmungen scheinen folglich *prima facie* zwei positive Voraussetzungen zu enthalten, nämlich i) Handeln im eigenen Namen und ii) Inanspruchnahme von Leistungen Dritter, sowie eine negative Voraussetzung, nämlich iii) kein Handeln als Vermittler. Bei genauerer Betrachtung scheint die dritte Bedingung allerdings eher eine negativ formulierte Wiederholung der ersten Bedingung zu sein: Zwischen „Handeln im eigenen Namen“ und „kein Handeln als Vermittler“ scheint mir kein großer Unterschied zu bestehen[7].

23. Folglich scheint es in Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Wirklichkeit zwei Voraussetzungen für die Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros zu geben. Erstens muss der Unternehmer im eigenen Namen handeln und nicht als Vermittler, und zweitens muss er Leistungen Dritter in Anspruch nehmen.

24. In Bezug auf die *erste* Voraussetzung scheint Einigkeit darüber zu bestehen, dass die Klägerin im eigenen Namen und nicht als Vermittlerin handelt, was auch im Vorlagebeschluss eindeutig bestätigt wird. Ich werde daher unterstellen, dass dem so ist.

25. Ob die *zweite* Voraussetzung vorliegt, ist allerdings weniger klar, weil Unsicherheit darüber besteht, ob eine zugekaufte Leistung ausreicht oder ob es mindestens zwei Leistungen sein müssen. Im letztgenannten Fall stellt sich sofort die Frage, um welche Art von Leistungen es sich handeln muss. Damit werde ich mich nun befassen, beginnend mit der letztgenannten Variante: Geht man davon aus, dass mehrere Leistungen vorliegen müssen, was ist dann darunter zu verstehen?

7 Der Begriff des Vermittlers im Sinne von Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie und dessen Vorläufern ist allerdings vom Gerichtshof bislang nicht genauer untersucht worden. In früheren Rechtssachen, in denen diese Frage eine Rolle spielte, hat der Gerichtshof das nationale Gericht damit betraut, zu entscheiden, ob die Voraussetzung vorliegt, dass der Unternehmer nicht als Vermittler handelt. Gleichwohl scheint mir, dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, Rn. 21), eine Gleichstellung der Merkmale „*im eigenen Namen* handeln“ und „*nicht als Vermittler* handeln“ vorgenommen hat: „Nach Artikel 26 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ist dieser Artikel anwendbar, wenn der Reiseveranstalter *gegenüber dem Reisenden im eigenen Namen und nicht als Vermittler handelt*“ (Hervorhebung nur hier). Vgl. auch Urteil vom 13. März 2014, Jetair und BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, Rn. 54 und 55), und Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro in der Rechtssache iSt (C-200/04, EU:C:2005:394, Nr. 35). Außerdem ist in den Art. 44, 50, 54, 56 Abs. 1 Unterabs. l und 153 der Mehrwertsteuerrichtlinie von Vermittlern die Rede, die „*im Namen und für Rechnung eines Dritten*“ handeln. Es stimmt, dass dies in Art. 306 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht wiederholt wird, aber das Gegenteil („im eigenen Namen handeln“) ist in Unterabs. l dieser Bestimmung als Merkmal von Reisebüros genannt.

2. Das Erfordernis mehrerer Leistungen

26. Zuletzt wurde das erstmals im Urteil Van Ginkel [8] angesprochene Erfordernis mehrerer Leistungen für die Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros im Beschluss Star Coaches [9] (erneut) bestätigt (a). Der Ansatz in der Rechtssache Star Coaches, das Erfordernis mehrerer Leistungen hervorzuheben, lässt sich sowohl auf den Wortlaut als auch auf die Ziele der Sonderregelung zurückführen (b). Legt man diese Auslegung zugrunde, wird der vom vorlegenden Gericht angesprochene Unterschied zwischen Haupt- und Nebenleistungen in der Tat relevant (c). Das richtige Verständnis des Erfordernisses mehrerer Leistungen sollte aber auch anhand eines anderen Aspekts der Rechtsprechung des Gerichtshofs überprüft werden, und zwar dem, dass eine gemischte, nur aus einem zugekauften und einem selbst erbrachten Teil bestehende Leistung unter die Sonderregelung für Reisebüros fällt (d).

a) Urteil Van Ginkel und Beschluss Star Coaches

27. Im Beschluss Star Coaches [10], der offenbar jüngsten Rechtssache, in der es um das Erfordernis mehrerer Leistungen ging, hat der Gerichtshof die Anwendbarkeit der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros auf einen Anbieter verneint, der (soweit hier von Belang) nur zugekaufte Beförderungsleistungen erbrachte [11]. Begründet wurde dies damit, dass Leistungen, die unter die Sonderregelung für Reisebüros fielen, nicht „nur in einer einzigen Dienstleistung bestehen“ könnten [12]. Der Gerichtshof führte aus: „Es ist … nicht ausgeschlossen, dass für die Dienstleistungen eines Reisebusunternehmers, der … Beförderungsleistungen von Subunternehmern in Anspruch nimmt, deren Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen, die Sonderregelung nach Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt.“ Dies ist aber nur dann der Fall, wenn zur Beförderung weitere Leistungen wie die Unterrichtung und Beratung zu einer großen Auswahl von Ferienangeboten sowie die Buchung der Busreise hinzutreten [13].

28. Diese Schlussfolgerung stützte der Gerichtshof auf sein zuvor ergangenes Urteil Van Ginkel [14]. Sowohl der Sachverhalt als auch die Ausführungen des Gerichtshofs waren jedoch anders und bezogen sich speziell auf den Kontext dieser Rechtssache. Im Urteil Van Ginkel kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass der Umstand, dass der Reiseveranstalter nur eine Ferienunterkunft zur Verfügung stellte, nicht zum Ausschluss dieser Leistung vom Anwendungsbereich der Sonderregelung für Reisebüros führte [15]. Er fügte hinzu, dass „die vom Reiseveranstalter erbrachte Leistung selbst dann mehr als eine Leistung umfassen [kann], … da neben die Vermietung der Wohnung noch Leistungen wie die Unterrichtung und Beratung treten, durch die der Reiseveranstalter für Ferien- und Wohnungsbuchungen eine große Auswahl anbietet“ [16].

8 Urteil vom 12. November 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

10 Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Genauer gesagt erbrachte der Unternehmer offenbar sowohl zugekaufte als auch eigene Beförderungsleistungen. Nur Erstere waren aber für die die Sonderregelung für Reisebüros betreffende Streitfrage relevant. Dass die Leistungen an Reisebüros und nicht unmittelbar an Reisende erbracht wurden, wurde vom Gerichtshof nicht angesprochen, da dies unnötig erschien.

12 Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, Rn. 22 und 23).

13 Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, Rn. 22 und 23).

14 Urteil vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435). Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496, Rn. 18).

15 Urteil vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, Rn. 22 bis 26).

16 Urteil vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, Rn. 24), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 26. Februar 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), in dem es um die Auslegung des die ausschließliche Zuständigkeit für dingliche Rechte betreffenden Art. 16 des Übereinkommens vom 27. September 1968 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (Brüsseler Übereinkommen) (ABl. 1978, L 304, S. 36) ging.

29. Folglich hat der Gerichtshof im Urteil Van Ginkel der Sache nach festgestellt, dass die Unterbringung – also eine Leistung – ausreicht. Die „Zusatzoption" in Form der „Unterrichtung und Beratung" wurde als Hypothese genannt. Sie beruhte nicht auf dem konkreten Sachverhalt. Der Gerichtshof sah in ihr eine Möglichkeit („may") und erwähnte sie im Urteilstenor nicht.

30. Gleichwohl wurde diese Zusatzbemerkung im Beschluss Star Coaches offenbar aufgegriffen und zu einem Teil der Regel gemacht, denn dort heißt es, dass die Sonderregelung für Reisebüros nur anwendbar ist, wenn zur Gesamtleistung mehr als nur die zugekaufte Unterbringung oder die zugekaufte Beförderung gehört. Im Beschluss Star Coaches scheint also tatsächlich verlangt zu werden, dass Unterbringung oder Beförderung und „etwas anderes" erbracht werden. Beförderung und Unterbringung müssen nicht kombiniert werden, aber bei einer der Leistungen muss es sich um Unterbringung oder Beförderung handeln, weil die Leistung als Ganzes die Durchführung einer Reise betreffen muss [17].

b) Wortlaut und Ziele der Sonderregelung für Reisebüros

31. Obwohl der im Beschluss Star Coaches verfolgte Ansatz (wohl) enger ist, scheint er dem Wortlaut von Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie eher zu entsprechen. Diese Bestimmung betrifft von einem Reisebüro in Anspruch genommene „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger". Dass es sich um mehrere Leistungen Dritter handeln muss, wird auch in Art. 307 der Mehrwertsteuerrichtlinie angedeutet, der eine gesetzliche Fiktion begründet, wonach zur Durchführung einer Reise bewirkte Umsätze eines Reisebüros als eine einheitliche Dienstleistung gelten.

32. Das Erfordernis mehrerer Leistungen spiegelt sich auch in verschiedenen legislativen Dokumenten wider. Aus den Gesetzesmaterialien zur Sechsten Richtlinie (mit der die Sonderregelung für Reisebüros erstmals eingeführt wurde) als solchen geht nicht eindeutig hervor, warum diese Sonderregelung eingeführt wurde [18]. Allerdings stellte die Kommission im Zusammenhang mit einem Änderungsvorschlag aus dem Jahr 2002, der letztlich nicht verabschiedet wurde, fest, dass mit der Sonderregelung „der Besonderheit dieser Tätigkeit Rechnung getragen werden [sollte]" und dass „Reisebüros und Reiseveranstalter meist Pauschalreisen anbieten, die insbesondere Beförderung und Unterbringung umfassen … Die Anwendung der normalen MwSt.-Vorschriften für den Ort der Besteuerung, die Besteuerungsgrundlage und den Vorsteuerabzug würde aufgrund der Komplexität der Dienstleistungen und des Umstands, dass sie an unterschiedlichen Orten erbracht werden, erhebliche praktische Schwierigkeiten für diese Unternehmen mit sich bringen und ihre Geschäftstätigkeit beeinträchtigen." [19]

33. Daher deuten die mit der Sonderregelung verfolgten Ziele darauf hin, dass die angestrebte Vereinfachung in erster Linie den Fällen einer *materiellen* oder *geografischen* Vielzahl von Leistungen Rechnung tragen sollte, die als einheitliche Dienstleistung in verschiedenen Mitgliedstaaten erbracht werden [20].

17 Dies wurde zuvor im Urteil vom 9. Dezember 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762), festgestellt. In diesem Urteil verneinte der Gerichtshof die Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros auf einen Unternehmer, dessen Leistung sich auf den Verkauf von Opernkarten beschränkte.

18 Bericht für die Kommission mit dem Titel „Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform", Final Report TAXUD/2016/AO-05, Dezember 2017 (abrufbar auf der Website der Europäischen Kommission), S. 26, Nr. 3.2.

19 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates vom 8. Februar 2002 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Sonderregelung für Reisebüros KOM(2002) 64 endg. (ABl. 2002, C 126 E, S. 390). Dieser Vorschlag wurde später zurückgenommen, vgl. Rücknahme überholter Kommissionsvorschläge (ABl. 2014, C 153, S. 3). Vgl. auch das interinstitutionelle Dossier des Rates 2002/0041 (CNS) zur „Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros" (17567/09).

20 Dazu näher meine Schlussanträge in der Rechtssache Skarpa Travel (C-422/17, EU:C:2018:667, Nrn. 30 bis 33).

34. Auf der Grundsatzebene greift der Gerichtshof den Gedanken der geografischen und materiellen Vielzahl in jedem die Sonderregelung für Reisebüros betreffenden Fall wieder auf. Insoweit hat er ausgeführt, dass die Leistungen der Reisebüros und Reiseveranstalter dadurch gekennzeichnet sind, dass sie sich meist aus mehreren Leistungen, insbesondere Beförderungs- und Unterbringungsleistungen, zusammensetzen. 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 [21].

35. Über diese allgemeinen Ausführungen hinaus muss man jedoch einräumen, dass der genaue Prüfungsmaßstab nicht leicht zu erkennen ist, insbesondere im Hinblick auf das Spannungsverhältnis zwischen dem Urteil Van Ginkel und dem Beschluss Star Coaches. Reicht eine Leistung aus? Welche? Falls (in materieller Hinsicht) eine Mehrzahl von Leistungen erforderlich ist, welche Kombinationen fallen darunter? Nur Unterbringung und Beförderung? Oder Unterbringung und eine andere Leistung? Oder Beförderung und eine andere Leistung? Wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung zutreffend angemerkt hat, scheint der Gerichtshof eine potenzielle Analogie zur Richtlinie (EU) 2015/2302 über Pauschalreisen [22], die zumindest für die Begriffsbestimmungen hilfreich sein könnte [23], bereits ausgeschlossen zu haben [24].

c) Haupt- und Nebenleistungen

36. Würde das Erfordernis mehrerer Leistungen als notwendige Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros angesehen, würde die vom vorlegenden Gericht angesprochene Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistungen in der Tat relevant werden.

37. Im Kontext der ersten Vorlagefrage weist das vorlegende Gericht auf die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistungen in der Rechtssache Ludwig hin [25]. In dieser Rechtssache ging es darum, ob die aus der Vermittlung von Krediten *und* der Beratung bestehende Leistung eines Finanzberaters als einheitliche Leistung der Vermittlung von Krediten anzusehen und mithin gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist.

38. Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass „jede Dienstleistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist und dass eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf, so dass das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln ist, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des

21 Urteile vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, Rn. 13 und 14), vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496, Rn. 18), vom 19. Juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, Rn. 23 und 24 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 9. Dezember 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, Rn. 17 und 18 sowie die dort angeführte Rechtsprechung); Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, Rn. 19); Urteile vom 25. Oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, Rn. 19), vom 26. September 2013, Kommission/Spanien (C-189/11, EU:C:2013:587, Rn. 58), und vom 16. Januar 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, Rn. 25). Ähnlich auch Urteil vom 8. Februar 2018, Kommission/Deutschland (C-380/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:76, Rn. 41, 42 und 48).

22 Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2015 über Pauschalreisen und verbundene Reiseleistungen, zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 2006/2004 und der Richtlinie 2011/83/EU des Europäischen Parlaments und des Rates sowie zur Aufhebung der Richtlinie 90/314/EWG des Rates (ABl. 2015, L 326, S. 1).

23 In der Richtlinie 2015/2302 wird „Pauschalreise“ in Art. 3 Abs. 2 im Wesentlichen definiert als eine Kombination aus mindestens zwei verschiedenen Arten von Reiseleistungen für den Zweck derselben Reise. „Reiseleistung“ wird in Art. 3 Abs. 1 definiert als „a) die Beförderung von Personen; b) die Unterbringung, bei der es sich nicht um einen wesensmäßigen Bestandteil der Beförderung von Personen handelt und zu anderen Zwecken als Wohnzwecken; c) die Autovermietung …; d) jede andere touristische Leistung, die nicht wesensmäßig Bestandteil einer Reiseleistung im Sinne der Buchstaben a, b oder c ist“.

24 Vgl. Urteile vom 11. Februar 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), und vom 13. Oktober 2005, iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, Rn. 30 bis 33). Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro in der Rechtssache iSt (C-200/04, EU:C:2005:394, Nr. 33).

25 Urteil vom 21. Juni 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).

Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist“ [26]. Er fügte hinzu: „Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen …“ [27]

39. In der Rechtssache Ludwig ging es zwar um Finanzdienstleistungen, doch war die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistungen vom Gerichtshof auch im speziellen Kontext der Sonderregelung für Reisebüros bereits behandelt worden. In der Rechtssache Madgett und Baldwin [28] boten zwei Hoteleigentümer den Kunden ihres Hotels in England Pauschalreisen an. Die Pauschalreisen umfassten die Unterbringung, die Beförderung durch Busse von verschiedenen Abholstellen und einen Tagesausflug mit dem Bus während ihres Hotelaufenthalts. Mit den Beförderungsleistungen wurden Dritte betraut. Die übrigen Leistungen erbrachten die Hoteleigentümer selbst. Die Frage war, ob solche Pauschalreisen unter die Sonderregelung für Reisebüros fallen. Der Gerichtshof bejahte dies mit der Begründung, dass die zugekaufte Leistung nicht als bloße *Nebenleistung* zur Hauptleistung angesehen werden konnte. In einem solchen Fall würde die Gesamtleistung nicht unter die Sonderregelung für Reisebüros fallen.

40. Darüber hinaus hat sich der Gerichtshof auch nach dem Urteil Ludwig im Kontext der Sonderregelung für Reisebüros mit dem Begriff der *Nebenleistungen* befasst, und zwar im Urteil iSt [29]. Es betraf einen Unternehmer, der Programme mit den Bezeichnungen „High School“ und „College“ anbot, die Sprachkurse im Ausland umfassten. Der Gerichtshof untersuchte, ob die von Dritten zugekauften „Reiseleistungen“ als reine Nebenleistungen zu den von iSt selbst erbrachten Leistungen anzusehen waren [30]. Im Ergebnis verneinte er dies. Die Erbringung der zugekauften Reiseleistungen wie des Transfers in das Bestimmungsland und/oder der Aufenthalt in diesem Land konnten nämlich „nicht ohne spürbare Auswirkung auf den Pauschalpreis bleiben“. Sie stellten daher „keinen bloß marginalen Teil gegenüber dem Betrag dar, der der … Leistung im Zusammenhang mit der Sprachausbildung und -erziehung entspricht“ [31].

41. Die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistungen ist daher im speziellen Bereich der Sonderregelung für Reisebüros keineswegs unüblich. Sie wurde herangezogen, um zu klären, ob die zugekaufte Leistung (kombiniert mit der selbst erbrachten Leistung) der Sonderregelung für Reisebüros unterliegt. Aus den Urteilen Madgett und Baldwin sowie iSt ergibt sich, dass die zugekaufte Leistung, wenn sie nur einen geringen Teil der Pauschalreise ausmacht und für die Kunden keinen Selbstzweck darstellt, steuerlich ebenso zu behandeln ist wie die selbst erbrachte Hauptleistung.

42. Es bleibt die Frage, ob die Relevanz der Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistungen auf die Rolle eines „externen Kriteriums“ dafür beschränkt bleiben sollte, was als Leistung eines Reisebüros anzusehen ist, wenn eine Mischung aus zugekauften und selbst erbrachten Leistungen vorliegt. Oder könnte sie auch als „internes Prüfungskriterium“ für die Zusammensetzung der Leistung relevant sein, wenn geltend gemacht wird, dass sie aus zwei zugekauften Leistungen besteht?

26 Urteil vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 17). Der Gerichtshof nahm Bezug auf Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, wonach Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen. Diese Bestimmung findet sich nunmehr (in Bezug auf die Erbringung von Leistungen) in Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie.

27 Urteil vom 21. Juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, Rn. 18 und 19 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Urteil vom 22. Oktober 1998 (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Urteil vom 13. Oktober 2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Die Pauschalreise umfasste den Hin- und Rückflug von Deutschland in die USA, die Unterbringung in einer Gastfamilie, die Verpflegung, eine Versicherung, den Unterricht an einer amerikanischen High School oder einer vergleichbaren Einrichtung und Unterrichtsmaterialien.

31 Urteil vom 13. Oktober 2005, iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, Rn. 26 bis 29).

43. Meines Wissens hat sich der Gerichtshof noch nie mit dieser Fallgestaltung beschäftigt. Wenn tatsächlich mehrere (materielle) Leistungen erforderlich wären, wäre schwer ersichtlich, warum ein solches „internes Kriterium" ausgeschlossen sein sollte, wenn festgestellt wird, dass eine der zugekauften Leistungen tatsächlich eine Nebenleistung ist, die keinen erkennbaren Einfluss auf den Preis der Gesamtleistung hat und es dem Kunden nur ermöglichen soll, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Ich sehe keinen Grund dafür, kategorisch auszuschließen, dass im Bereich der Sonderregelung für Reisebüros eine künstliche Aufspaltung einer in Wirklichkeit einheitlichen Dienstleistung eintreten könnte [32].

44. Würde man diesen Gedankengang auf den vorliegenden Fall anwenden, käme man zu dem Ergebnis, dass die Reinigung (der Unterkunft) eine typische Nebenleistung zur (kurzfristigen) Vermietung ist. Brötchen- und Wäscheservices mögen nicht immer automatisch angeboten werden. Aber sie stellen wohl kaum den Selbstzweck der Reise dar; in diesem Sinne sind sie nicht zwingend erforderlich, damit der Reisende mit seiner Unterkunft zufrieden ist. Es mag natürlich Ausnahmefälle geben, in denen die normale oder allgemeine Betrachtungsweise nicht zutrifft und solchen in der Regel als Nebenleistungen anzusehenden Angeboten ein anderer Status und ein anderes Gewicht zukommen. Als Beispiele dafür wäre an ein außergewöhnliches, auf Romantiker zugeschnittenes Frühstück in der ländlichen Idylle des österreichischen Tirols oder an verschiedene Arten gastronomischer Refugien zu denken. Oder die Unterbringung in einem mittelalterlichen Schloss mit dem besonderen Angebot, die eigene Wäsche in historischen Waschzubern nach traditionellen Methoden selbst zu waschen und sich dabei wie eine Wäscherin im 15. Jahrhundert zu fühlen. In beiden Fallkonstellationen wäre die fragliche Leistung wahrscheinlich keine reine Nebenleistung zur Hauptleistung der Unterbringung.

45. Im vorliegenden Fall bestand die den Kunden der Klägerin vor Ort erbrachte Leistung jedoch offenbar in einer Hauptleistung, und zwar der Unterbringung. Reinigungs-, Brötchen- und Wäscheservices waren lediglich Nebenleistungen, die aus Sicht der Kunden keinen Selbstzweck darstellten.

46. Ferner ist vorgebracht worden, die Klägerin habe ihren Kunden „Unterrichtung und Beratung" (in Form der Abrufbarkeit von Informationen auf der Website der Klägerin) geboten. In der mündlichen Verhandlung waren sich die Parteien jedoch nicht über die Implikationen dieses Vorbringens einig, insbesondere darüber, ob „Unterrichtung und Beratung" erforderlich waren, damit die Gesamtleistung unter die Sonderregelung für Reisebüros fallen kann.

47. Selbst wenn Unterrichtung und Beratung als dafür relevant erachtet würden (was meines Erachtens nicht der Fall ist [33]), werden sie wahrscheinlich vom Unternehmer selbst erbracht. Das bringt mich zu dem letzten Punkt, auf den eingegangen werden muss, wenn mehrere Leistungen erforderlich wären: In mehreren Fällen, in denen sich der Gerichtshof mit der Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros im Kontext einer gemischten Leistung befasste, war nur *ein* Bestandteil eine zugekaufte Leistung, während der andere selbst erbracht wurde [34]. Diesen „Mischfällen" werde ich mich nun zuwenden.

32 Vgl. auch Urteil vom 20. Juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 41 bis 45), in dem es u. a. um den Begriff „Dienstleistung" und um die Notwendigkeit ging, unter bestimmten Umständen über die Vertragsbestimmungen hinaus die wirtschaftliche und geschäftliche Realität des Umsatzes zu betrachten, um zu klären, wie er einzustufen ist und ob es sich um eine rein künstliche Gestaltung und eine missbräuchliche Praxis handelt.

33 Auf diesen speziellen Punkt werde ich später näher eingehen. Siehe unten, Nrn. 55 und 56 dieser Schlussanträge.

34 Und zwar in den Urteilen vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496) (selbst erbrachte Unterbringung und zugekaufte Beförderung), vom 6. Oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (zugekaufte Unterbringung und selbst erbrachte Beförderung), und vom 25. Oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (zugekaufte Unterbringung und selbst erbrachte Beförderung). In der Rechtssache Minerva wurde die Anwendbarkeit der Sonderregelung verneint, da nur eine, als nicht mit einer Reise in Zusammenhang stehend eingestufte Dienstleistung erbracht wurde, nämlich der Verkauf von Opernkarten (Urteil vom 9. Dezember 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762). Auch im Beschluss vom 1. März 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (Erbringung nur einer Beförderungsleistung), verneinte der Gerichtshof die Anwendbarkeit der Sonderregelung.

d) Gemischte Leistungen

48. Im Kontext „gemischter" Leistungen hat der Gerichtshof wiederholt hervorgehoben, dass der Unternehmer zwischen zugekauften und selbst erbrachten Leistungen unterscheiden muss [35], denn nur der zugekaufte Teil kann Gegenstand der Margenregelung nach Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein.

49. Dieses Erfordernis hat der Gerichtshof erstmals in dem bereits erörterten Urteil Madgett und Baldwin [36] aufgestellt und später in den Urteilen Kozak und MyTravel wieder aufgegriffen. Im Urteil Kozak ging es um ein Reisebüro, das All-Inclusive-Pauschalreisen einschließlich Unterbringung und Mahlzeiten anbot, für die Frau Kozak Leistungen Dritter in Anspruch nahm und die Beförderung selbst erbrachte. Der Gerichtshof folgte nicht dem Vorbringen der nationalen Steuerbehörde, dass die selbst erbrachte Beförderung ein wesentlicher Teil der gesamten Reiseleistung sei und zusammen mit einer zugekauften Leistung eine „einheitliche Dienstleistung" im Sinne der Art. 307 und 308 der Mehrwertsteuerrichtlinie bilde (und daher steuerlich ebenso behandelt werden sollte). Er wies darauf hin, dass nur die zugekaufte Leistung unter Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen kann, nicht aber der selbst erbrachte Teil der Leistung [37]. In ähnlicher Weise betraf die Rechtssache MyTravel einen Unternehmer, der Pauschalreisen anbot, bei denen die zugekaufte Unterbringung mit selbst erbrachter Beförderung kombiniert wurde. Der Gerichtshof konkretisierte die Methode zur Aufspaltung in zugekaufte und selbst erbrachte Leistungen für steuerliche Zwecke [38].

50. Diese Rechtssachen deuten darauf hin, dass der Gerichtshof als Voraussetzung für die Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros in Wirklichkeit nicht das Vorhandensein *mehrerer zugekaufter Leistungen* gefordert hat. Zugleich lässt sich aus ihnen auch schwer ableiten, dass dieses Erfordernis erfüllt war, weil eine zugekaufte Leistung mit einer selbst erbrachten Leistung kombiniert wurde. Letzteres erscheint problematisch, weil die selbst erbrachte Leistung vom Gerichtshof eindeutig von der Sonderregelung für Reisebüros ausgenommen wird. Eine solche Auslegung würde außerdem Art. 307 der Mehrwertsteuerrichtlinie widersprechen, wonach Leistungen des Reisebüros als eine einheitliche Dienstleistung anzusehen sind.

51. Mit anderen Worten, ginge man davon aus, dass eine Kombination aus eingekaufter und selbst erbrachter Leistung *als Ganzes* das Erfordernis mehrerer Leistungen erfüllt, während der selbst erbrachte Bestandteil für die Zwecke der Mehrwertsteuerberechnung *abgetrennt werden muss*, würde dies der Sache nach bedeuten, dass bei der Aufstellung der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros ein Definitionselement (selbst erbrachte Leistung) herangezogen würde, das jedoch letztlich nie unter diese Sonderregelung fallen könnte.

52. An dieser Stelle ist nicht zu verkennen, dass die Beurteilung, was als unter die Sonderregelung fallende Leistung eines Reisebüros anzusehen ist, gelinde gesagt sehr komplex wäre (mit Ausnahme der recht eindeutigen Konstellation, dass ein Reisebüro die zugekaufte Unterbringung mit zugekaufter Beförderung kombiniert), wenn man die jüngste Äußerung des Gerichtshofs im Beschluss Star Coaches, wonach mehrere Leistungen erforderlich sind, beim Wort nehmen würde. Darüber hinaus müssten die Definitionselemente der erforderlichen Zusammensetzung der fraglichen Leistung(en) ebenso klargestellt werden (Unterbringung und Reise; Unterbringung oder Reise und etwas anderes) wie ihr genaues Verhältnis (Haupt- und Nebenleistungen), und ihre genaue „Mischung" aus zugekauften und selbst erbrachten Leistungen, die bislang nur in Form von Optionen umrissen wurde.

35 Es sei denn, die zugekaufte Leistung war eine reine Nebenleistung zur selbst erbrachten Leistung, wie der Gerichtshof in den Urteilen vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496), und vom 13. Oktober 2005, iSt (C-200/04, EU:C:2005:608), ausgeführt hat.

36 Siehe oben, Nr. 39. In diesem Urteil gab der Gerichtshof auch Hinweise zu der dabei anzuwendenden Berechnungsmethode.

37 Urteil vom 25. Oktober 2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, Rn. 23, 25 und 26).

38 Urteil vom 6. Oktober 2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, Rn. 41).

3. Ist eine zugekaufte Leistung (noch) ausreichend?

53. Es gibt allerdings einen alternativen Ansatz. Er würde im Wesentlichen auf eine doppelte gerichtliche Feststellung hinauslaufen: eine Klarstellung und eine Aktualisierung. Erstens wäre eine (erneute) Bestätigung erforderlich, dass die wesentliche Feststellung im Urteil Van Ginkel [39] durch den Beschluss Star Coaches [40] nicht in Zweifel gezogen wurde oder werden sollte. Somit gilt die im Urteil Van Ginkel aufgestellte Regel: Die Erbringung einer zugekauften Leistung genügt, damit ein Unternehmer unter die Sonderregelung für Reisebüros fällt. Zweitens sollte, wenn eine zugekaufte Leistung, sei es Unterbringung oder Reise, genügt, vielleicht ebenfalls klargestellt werden, dass die hypothetische beiläufige Bemerkung im Urteil Van Ginkel in Bezug auf die Erbringung von Unterrichtungs- und Beratungsleistungen durch Reisebüros [41] keine echte Voraussetzung darstellt, sicher nicht angesichts der Gegebenheiten des Reisemarkts im Jahr 2018.

54. Erstens steht eine solche Klarstellung, was ihr praktisches Ergebnis anbelangt, im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung: Die Urteile Madgett und Baldwin, Kozak und MyTravel scheinen zu bestätigen, dass eine „zugekaufte" Leistung genügt, sofern sie sich auf eine Reise bezieht, wie sich aus dem Urteil Minerva ergibt [42]. Im Ergebnis gilt die Sonderregelung für Reisebüros für eine Dienstleistung, die in der Erbringung einer zugekauften Leistung besteht, sofern *die zugekaufte Leistung die Unterbringung oder die Beförderung ist*. In diesem Fall ist es irrelevant, ob daneben weitere (zugekaufte oder eigene) Leistungen erbracht werden. Überdies wird dann auch die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistungen irrelevant.

55. Zweitens habe ich speziell in Bezug auf „Unterrichtung und Beratung" als mögliche gesonderte Leistung bereits darauf hingewiesen, dass eine solche „Leistung" wahrscheinlich vom Unternehmer selbst erbracht wird. Würde die Anwendbarkeit der Regel, dass eine zugekaufte Leistung genügt, davon abhängig gemacht, dass eine solche „Leistung" erbracht wird, müsste diese selbst erbrachte Leistung daher auch zwecks Anwendung des normalen Steuersatzes von den Pauschalleistungen getrennt werden [43]. Mir ist nicht ganz klar, wie eine solche „Unterrichtung und Beratung" bewertet werden sollte (anhand der tatsächlichen Kosten oder anhand des Marktwerts) [44].

56. Vor allem ist für mich aber nur schwer ersichtlich, inwiefern dem Vorliegen (oder Fehlen) einer derartigen hypothetischen Beratung, durch wen auch immer, heutzutage irgendeine Relevanz zukommen soll. Als im Jahr 1992 das Urteil Van Ginkel erging, war die Situation deutlich anders. Blickt man, nicht ohne einen Anflug von Nostalgie, zurück, trifft es zu, dass ein Reisewilliger damals zur Auswahl und Buchung einer Urlaubsreise womöglich in der Tat ein Reisebüro aufsuchen, sich eine Weile, insbesondere in der Zeit vor den Ferien, anstellen, einen gedruckten Katalog besorgen, ihn studieren, Reiseoptionen mit dem Mitarbeiter des Reisebüros besprechen und nähere Details erfragen sowie später das Reisebüro unter Umständen mehrfach erneut aufsuchen musste (um eine Anzahlung zu leisten, Formulare auszufüllen, Flugtickets und/oder Gutscheine abzuholen usw.), bevor die Reise beginnen konnte. Bei all diesen Schritten war die Mitwirkung des Reisebüros oder dessen Beratung unabdingbar. Heute lässt sich all dies durch ein paar Klicks auf einem Smartphone ersetzen.

39 Urteil vom 12. November 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „[D]ie vom Reiseveranstalter erbrachte Leistung [kann] selbst dann mehr als eine Leistung umfassen, … da neben die Vermietung der Wohnung noch Leistungen wie die Unterrichtung und Beratung treten, durch die der Reiseveranstalter für Ferien- und Wohnungsbuchungen eine große Auswahl anbietet." Urteil vom 12. November 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, Rn. 24), unter Bezugnahme auf das Urteil vom 26. Februar 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), in dem es jedoch um die Auslegung des die ausschließliche Zuständigkeit für dingliche Rechte betreffenden Art. 16 des Brüsseler Übereinkommens ging.

42 Wiederum war wohl die einzige zu dieser Rechtsprechung im Widerspruch stehende Entscheidung der Beschluss Star Coaches, in dem der Gerichtshof hervorgehoben hat, dass es mindestens zwei Bestandteile geben muss.

43 Wie vom Gerichtshof in seiner oben erörterten Rechtsprechung gefordert, siehe Nrn. 48 bis 51 dieser Schlussanträge.

44 Vgl. Urteile vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496, Rn. 39 bis 47), und vom 6. Oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, Rn. 22 bis 41).

57. Im Ergebnis bin ich der Ansicht, dass die Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros, sofern der Gerichtshof die Regel, dass eine zugekaufte Leistung genügt, für anwendbar halten sollte, nur davon abhängt, ob zugekaufte Unterbringung *oder* zugekaufte Beförderung angeboten wird, ohne zusätzliche Voraussetzungen in Bezug darauf, welche Beratung ein Unternehmer daneben hypothetisch anbieten mag. Während die in „Unterrichtung und Beratung" bestehende Leistung im Jahr 1992 eine (nie bestätigte oder bewiesene) Hypothese war, ist sie im Jahr 2018 schlicht unrealistisch.

4. Die vorgeschlagene Bestätigung der Regel, dass eine zugekaufte Leistung genügt

58. Im Wortlaut und in der Systematik gibt es gute Argumente dafür, dass mehrere Leistungen vorliegen sollten, damit die Sonderregelung in Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie Anwendung findet. Dann müssten die Reisebüros mindestens zwei zugekaufte Leistungen erbringen.

59. Diese Auslegung spiegelt den Wortlaut der Sonderregelung für Reisebüros am besten wider [45]. Sie spiegelt auch die besonderen Ziele dieser Sonderregelung wider [46]. Darüber hinaus stellt die Sonderregelung eine Ausnahme von der Grundregel dar, und der Gerichtshof hat wiederholt ausgeführt, dass sie nur angewandt werden darf, „soweit dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist" [47].

60. Es ist daher wohl richtig, dass in einer Situation, in der der Unternehmer nur eine zugekaufte Leistung erbringt, das mit der fraglichen Sonderregelung verfolgte Ziel der Vereinfachung nicht notwendigerweise vollständig erreicht wird.

61. Es gibt jedoch auch gewichtige Argumente dafür, dass eine zugekaufte Leistung – sofern sie entweder Unterkunft oder Beförderung betrifft und natürlich nur dann, wenn das Reisebüro im eigenen Namen tätig wird und nicht nur als Vermittler [48] – ausreichen sollte, damit die Gesamtleistung unter die Sonderregelung für Reisebüros fällt.

62. Erstens hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung, mit Ausnahme des Beschlusses Star Coaches [49], die Sonderregelung nie so ausgelegt oder angewendet, dass sie sich auf Fälle beschränkt, in denen mindestens zwei zugekaufte Leistungen erbracht werden. Er hat vielmehr einen eher großzügigen Ansatz verfolgt und die Regelung weit ausgelegt. Das gilt für das Erfordernis mehrerer Leistungen nicht nur in *materieller*, sondern auch in *geografischer* Hinsicht. Insoweit hat der Gerichtshof eine geografische Vielfalt (d. h., das Reisebüro kauft Leistungen in verschiedenen Mitgliedstaaten zu) nicht als unabdingbares Erfordernis für die Anwendbarkeit der Sonderregelung angesehen und sie auch auf Leistungen angewandt, die innerhalb eines Mitgliedstaats erbracht werden [50]. Die letztgenannte Feststellung hat der Gerichtshof getroffen, obwohl er der Sache nach einräumt, dass die geografische Vielfalt der Hauptgrund für die Schaffung der Regelung war.

63. Zweitens würde das Erfordernis von mindestens zwei zugekauften Leistungen als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Sonderregelung angesichts der Vielfalt der Leistungsangebote in der Reisebranche wahrscheinlich Unternehmer, die das Reisegeschäft auf der Grundlage „gemischter" (zugekaufter und selbst erbrachter) Leistungen betreiben, von ihr ausschließen. Darüber hinaus

45 Siehe oben, Nrn. 6 bis 8 dieser Schlussanträge. In Art. 306 heißt es unter Verwendung des Plurals eindeutig „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen".

46 Siehe oben, Nrn. 31 bis 35 dieser Schlussanträge.

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

48 Siehe oben, Nrn. 21 bis 23.

49 Beschluss des Gerichtshofs vom 1. März 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496, Rn. 19).

bestünde – insbesondere in Verbindung mit der Anwendbarkeit der Dichotomie von Haupt- und Nebenleistung auf diese Beurteilung, die sich, wenn das Erfordernis mehrerer Leistungen bestünde, wohl nicht ausschließen ließe – die Gefahr, dass die Definition des Anwendungsbereichs der Sonderregelung für Reisebüros übermäßig eng ausfiele.

64. Das Gegenargument zu diesem zweiten Aspekt ist die Gefahr einer Einbeziehung zu vieler Fälle. Bei einer engen Auslegung besteht die Gefahr, dass eine Reihe von Leistungen von Stellen, die nach dem üblichen Wortsinn als „Reisebüros" anzusehen sind, ausgeschlossen wird. Umgekehrt besteht bei einer weiter gefassten Definition die Gefahr, dass die Tragweite der Norm zu groß wird. Unternehmer, die (wie die Klägerin) nur eine reisebezogene Leistung erbringen, fielen dann unter die Regelung, obgleich das nach dem Beschluss Star Coaches nicht der Fall wäre.

65. Das könnte zutreffen. Bei einem derart komplexen rechtlichen Umfeld erscheint es jedoch ratsam, die schon seit mehreren Jahrzehnten bestehende Lösung zu bestätigen und zu präzisieren und es dem Gesetzgeber zu überlassen, erforderlichenfalls eine andere Regelung zu schaffen. Alles in allem muss man wohl einräumen, dass trotz des angestrebten Zwecks der Vereinfachung die Umsetzung dieses Ideals im speziellen Kontext der Sonderregelung für Reisebüros noch recht weit von ihm entfernt ist. Diese Sonderregelung ist zu einem der komplexesten Mehrwertsteuerbereiche geworden [51].

66. In Anbetracht dessen komme ich bezüglich der ersten im vorliegenden Fall gestellten Frage zu dem Ergebnis, dass Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Sonderregelung für Reisebüros auf eine Dienstleistung anzuwenden ist, die in der Erbringung einer zugekauften Leistung besteht, sofern es sich bei ihr um Unterbringung oder Beförderung handelt.

B. Zweite Frage: gleichzeitige Anwendung der Margenbesteuerung und des ermäßigten Steuersatzes?

67. Mit seiner zweiten Frage möchte sich das vorlegende Gericht vergewissern, ob für die Leistung der Klägerin, sofern sie unter die Sonderregelung für Reisebüros fällt, gemäß Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit ihrem Anhang III ein ermäßigter Steuersatz gelten kann. Diese Frage ist speziell in Bezug auf den die Unterbringung betreffenden Teil der Leistung der Klägerin gestellt worden.

68. Die Klägerin schlägt vor, diese Frage zu bejahen. Die deutsche und die niederländische Regierung sowie die Kommission sind anderer Ansicht. Sie tragen vor, die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die fragliche Leistung sei ausgeschlossen, weil Reiseleistungen nicht in der Liste in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführt seien und weil seine Anwendung dem mit der fraglichen Sonderregelung verfolgten Vereinfachungszweck zuwiderliefe. Die deutsche Regierung weist zudem unter Bezugnahme auf eine gefestigte Rechtsprechung [52] darauf hin, dass der Anwendungsbereich ermäßigter Steuersätze eng auszulegen sei.

69. Ich teile den letztgenannten Standpunkt. Ein ermäßigter Steuersatz kann keine Anwendung finden, wenn die fragliche Leistung als Reiseleistung eingestuft wurde.

70. Wie ich im vorangegangenen Abschnitt in Erinnerung gerufen habe, stellt die Leistung eines Reisebüros gemäß Art. 307 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine einheitliche Dienstleistung dar [53]. Die logische Folge dieser rechtlichen Fiktion ist, dass sich eine solche Dienstleistung von ihren jeweiligen Bestandteilen unterscheidet.

51 Vgl. den Bericht für die Kommission mit dem Titel „Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform", Final Report TAXUD/2016/AO-05, Dezember 2017 (abrufbar auf der Website der Europäischen Kommission), S. 11.

52 Urteil vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Siehe oben, Nr. 50. Vgl. auch Urteil vom 27. Oktober 1992, Kommission/Deutschland (C-74/91, EU:C:1992:409, Rn. 16).

71. Wenn anerkannt wird, dass die Sonderregelung für Reisebüros auf eine zugekaufte reisebezogene Leistung (Unterbringung oder Beförderung) Anwendung findet, führt ihre Erbringung dazu, dass die Dienstleistung unter Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, also als „Reiseleistung" einzuordnen ist. Mit anderen Worten, nachdem diese Vorschrift zur Einstufung einer bestimmten Leistung als Reiseleistung herangezogen wurde, kann man davon nicht gleich wieder bei der Anwendung des Steuersatzes abweichen, aber bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage daran festhalten.

72. Systematisch betrachtet gehören Reiseleistungen nicht zu Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie (auf den ihr Art. 98 verweist), der ein Verzeichnis der für einen ermäßigten Steuersatz in Betracht kommenden Leistungen enthält. Zu ihnen gehört nach Nr. 12 die „Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen".

73. Daher würde, wie das vorlegende Gericht anmerkt, die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Beherbergungsleistungen von Reisebüros im Widerspruch zu Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie und zu dem mit der Sonderregelung für Reisebüros verfolgten Vereinfachungszweck stehen.

74. Das vorlegende Gericht weist jedoch ferner darauf hin, dass die Nichtanwendung des ermäßigten Steuersatzes auf den Beherbergungsanteil der fraglichen Dienstleistung zu Ungleichbehandlung führen kann.

75. Ich räume ein, dass die in der Unterbringung bestehende Dienstleistung infolge der Regel, dass eine zugekaufte Leistung genügt, unterschiedlich besteuert werden kann, je nachdem, ob sie von einem unter die Sonderregelung fallenden Reisebüro erbracht wird oder nicht.

76. Für ein solches Argument gibt es jedoch klare Grenzen, insbesondere im Kontext der Mehrwertsteuer und von Sonderregelungen. Wollte man in jeder Hinsicht perfekte Gleichheit und Neutralität erreichen, kämen Sonderregelungen wohl gar nicht in Betracht. Ich möchte es nicht zu formalistisch ausdrücken, aber der formale Status des Anbieters spielt in solchen Fällen tatsächlich eine Rolle, auch wenn die wirtschaftliche Natur der Leistung dieselbe ist. Dabei behandelt das Mehrwertsteuerrecht dieselbe Leistung schlicht unterschiedlich, je nachdem, ob sie vom Eigentümer (mit oder ohne Hilfe eines Vermittlers) oder von einem im eigenen Namen handelnden Reisebüro erbracht wird [54].

77. In Anbetracht dessen komme ich in Bezug auf die zweite Vorlagefrage zu dem Ergebnis, dass Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Nr. 12 ihres Anhangs III dahin auszulegen ist, dass eine Dienstleistung, die unter die Sonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 ff. der Richtlinie fällt, nicht dem ermäßigten Steuersatz für die Beherbergung in Ferienunterkünften unterliegen kann.

V. Ergebnis

78. Angesichts des Vorstehenden schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Bundesfinanzhof (Deutschland) wie folgt zu antworten:

1. Art. 306 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Sonderregelung für Reisebüros auf eine Dienstleistung anzuwenden ist, die in der Erbringung einer zugekauften Leistung besteht, sofern es sich bei ihr um Unterbringung oder Beförderung handelt.

54 Analog dazu hat der Gerichtshof bekanntlich entschieden, dass mögliche Wettbewerbsverzerrungen infolge der Anwendung von Übergangsvorschriften zur Sonderregelung für Reisebüros den Mitgliedstaaten nicht gestatteten, diese Sonderregelung nicht korrekt umzusetzen. Vgl. Urteil vom 27. Oktober 1992, Kommission/Deutschland (C-74/91, EU:C:1992:409, Rn. 16 und 26).

2. Art. 98 der Richtlinie 2006/112 ist in Verbindung mit Nr. 12 ihres Anhangs III dahin auszulegen, dass eine Dienstleistung, die unter die Sonderregelung für Reisebüros in den Art. 306 ff. der Richtlinie fällt, nicht dem ermäßigten Steuersatz für die Beherbergung in Ferienunterkünften unterliegen kann.