SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS CLAUS GULMANN vom 15. September 1992 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die Kommission hat gegen die Bundesrepublik Deutschland Klage auf Feststellung erhoben, daß die Bundesrepublik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen hat, daß sie eine Mehrwertsteuerregelung angewandt hat, die mit Artikel 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates [1] unvereinbar ist.

2. Abschnitt XIV der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie enthält einige Sonderregelungen gegenüber den allgemeinen Vorschriften der Richtlinie. In Artikel 24 ist eine Sonderregelung für Kleinunternehmen festgelegt. Artikel 25 enthält eine gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger und Artikel 26 eine Sonderregelung für Reisebüros.

3. Gemäß Artikel 26 Absatz 1 wenden die Mitgliedstaaten auf die Umsätze der Reisebüros die Sonderregelung an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen.

Artikel 26 Absatz 2 bestimmt folgendes:

„Die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Sie wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat. Für diese Dienstleistung gilt als Besteuerungsgrundlage und als Preis ohne Steuer im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen."

Artikel 26 Absatz 2, der im deutschen Recht nach den vorliegenden Angaben durchgeführt worden ist, enthält insbesondere die für die vorliegende Rechtssache bedeutsame Regelung,

— daß die steuerpflichtigen Umsätze als eine einheitliche Dienstleistung gelten und

— daß die Besteuerungsgrundlage die Marge des Reisebüros ist, d. h. kurz gesagt, die Differenz zwischen dem vom Reisenden an das Reisebüro zu zahlenden Preis und den Kosten, die dem Rei-

* Originalsprache: Dänisch.

1 — Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. L 145, S. 1.

sebüro entstehen, wenn es Hotel-, Beförderungs- und andere Leistungen, die dem Reisenden unmittelbar zugute kommen, von anderen Steuerpflichtigen kauft.

Die so definierte Marge stellt die selbständige Besteuerungsgrundlage für die betreffenden Tätigkeiten der Reisebüros dar. Nach Artikel 26 Absatz 4 können die Reisebüros für die Mehrwertsteuer, die von dem Steuerpflichtigen entrichtet wird, von dem das Reisebüro Hotel- und Beförderungsleistungen usw. kauft, weder einen Vorsteuerabzug vornehmen noch eine Rückerstattung erhalten.

4. Artikel 26 Absatz 3 bestimmt:

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

Dies ist die Bestimmung, die nach Auffassung der Kommission nicht ordnungsgemäß in deutsches Recht umgesetzt worden ist.

Aus der Bestimmung ergibt sich, daß die Besteuerungsgrundlage des Reisebüros, d. h. dessen Marge, beschränkt wird, wenn die Hotel-, Beförderungs- und anderen Leistungen, die zu der Leistung des Reisebüros an den Reisenden gehören, außerhalb der Gemeinschaft erbracht werden. Aus der Bestimmung ergibt sich ebenfalls, daß diese auch für den Fall gilt, daß nur ein Teil der Leistungen außerhalb der Gemeinschaft erbracht wird. Aus Absatz 3 folgt, daß das Reisebüro zum Beispiel nur Mehrwertsteuer auf 50 % seiner Marge bezahlen muß, wenn 50 % der von anderen Steuerpflichtigen bezogenen Leistungen außerhalb der Gemeinschaft erbracht wurden.

Die in Absatz 3 getroffene Trennung zwischen innerhalb und außerhalb der Gemeinschaft erbrachten Leistungen wirft hinsichtlich der Leistungen, die wie Hotel- oder Verpflegungsleistungen an dem Ort oder den Orten erbracht werden, die das Ziel oder die Ziele der Reise sind, keine besonderen Probleme auf. Die Trennung ist jedoch problematisch, wenn es um Beförderungsleistungen geht. In diesen Fällen kann es schwierig sein, die in Absatz 3 Satz 2 vorgeschriebene Aufteilung der Leistungen in innerhalb und außerhalb der Gemeinschaft (in internationalen Gewässern und Drittländern) erbrachte Leistungen vorzunehmen.

5. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie wurde mit dem Umsatzsteuergesetz vom 29. November 1979, das am 1. Januar 1980 in Kraft trat (im weiteren: Umsatzsteuergesetz 1980) in deutsches Recht umgesetzt. Die besonderen Vorschriften hinsichtlich der Mehrwertsteuer für Reiseleistungen wurden in § 25 UStG niedergelegt, der keine für die vorliegende Rechtssache erheblichen Änderungen erfuhr. Die Bestimmungen des § 25 führen die in Artikel 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie niedergelegten Grundprinzipien durch. Dies gilt jedoch nicht hinsichtlich des § 25 Absatz 2, der Bestimmungen über die Steuerbefreiungen enthält. Steuerfrei sind gemäß § 25 Absatz 2 unter anderem Leistungen, die „grenzüberschrei-

tende Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen" sind und „Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen sind, die sich ausschließlich auf das Außengebiet erstrecken", (im weiteren: Beförderung im internationalen Flug- und Schiffsverkehr).

6. Die Kommission macht geltend, daß diese Bestimmungen für die deutschen Reisebüros zu einer weitergehenden Steuerbefreiung führten, als es Artikel 26 Absatz 3 der Richtlinie zulasse.

Die deutschen Bestimmungen führen Artikel 26 Absatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in bezug auf Hotel- und Beförderungsleistungen durch, die auf dem Landweg, z. B. mit dem Bus oder Zug, erfolgen. Anders ist es jedoch hinsichtlich der Beförderung mit dem Flugzeug und Schiff. Die deutschen Vorschriften befreien jede Form der Beförderung mit einem Flugzeug oder Schiff von der Steuer, sobald sie „grenzüberschreitend", d. h. nicht auf die Beförderung innerhalb des deutschen Staatsgebiets beschränkt ist. Artikel 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie läßt die Steuerbefreiung nur insoweit zu, als solche Beförderungsleistungen außerhalb der Gemeinschaft erbracht werden. Die Kommission macht geltend, diese nicht ordnungsgemäße Durchführung der Richtlinie führe zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber den Reisebüros anderer Mitgliedstaaten und wirke sich im übrigen nachteilig auf die aus der Mehrwertsteuer stammenden Eigenmittel der Gemeinschaft aus.

7. Die Bundesregierung bestreitet nicht, daß die genannte Bestimmung des Umsatzsteuergesetzes 1980 eine unzulängliche Durchführung des Artikels 26 Absatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle. Sie macht jedoch geltend, die unzulängliche Durchführung sei aus einem der beiden folgenden Gründe gerechtfertigt.

In erster Linie macht die Bundesregierung geltend, Artikel 26 sei in der Praxis nicht umsetzbar — jedenfalls hinsichtlich internationaler Flüge — und müsse deshalb als nichtig angesehen werde.

Hilfsweise macht die Bundesregierung geltend, die deutsche Regelung sei zulässig, weil sie von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie in Verbindung mit deren Anhang F Nr. 27 gedeckt sei.

Zur Nichtigkeit des Artikels 26 Absatz 3 wegen Nichtumsetzbarkeit der Bestimmung in der Praxis

8. Die Kommission vertritt die Auffassung, das Vorbringen der Bundesregierung zur Ungültigkeit der Bestimmung sei zurückzuweisen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sei es in einem Vertragsverletzungsverfahren nicht möglich, die Gültigkeit einer Bestimmung in einem Rechtsakt des Rates, u. a. von Bestimmungen in Richtlinien, überprüfen zu lassen.

Die Kommission verweist unter anderem auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache 226/87 (Kommission/Griechenland)[2], in dem der Gerichtshof in Übereinstimmung

2 — Urteil vom 30. Juni 1988 (Slg. 1988, 3611). Von den anderen Urteilen ist das Urteil vom 12. Oktober 1978 in der Rechtssache 156/77 (Kommission/Belgien, Slg. 1978, 1881) anzuführen.

mit früheren Urteilen folgendes festgestellt habe:

„Das im EWG-Vertrag festgelegte Klagesystem unterscheidet ... zwischen den in den Artikeln 169 und 170 vorgesehenen Klagen, die auf die Feststellung gerichtet sind, daß ein Mitgliedstaat gegen seine Verpflichtungen verstoßen hat, und den in den Artikeln 173 und 175 vorgesehenen Klagen, mit denen die Rechtmäßigkeit von Handlungen oder Unterlassungen der Gemeinschaftsorgane überprüft werden soll. Diese Klagemöglichkeiten verfolgen verschiedene Ziele und unterliegen unterschiedlichen Voraussetzungen. Ein Mitgliedstaat kann sich daher mangels einer Vorschrift des EWG-Vertrags, die ihn dazu ausdrücklich ermächtigt, zur Verteidigung gegenüber einer auf die Nichtdurchführung einer an ihn gerichteten Entscheidung gestützten Vertragsverletzungsklage nicht mit Erfolg auf die Rechtswidrigkeit dieser Entscheidung berufen" (Randnr. 14).

Wie aus der zitierten Randnummer hervorgeht, nahm der Gerichtshof in dem Urteil Stellung zu einem Fall, in dem die Vertragsverletzungsklage eine an die Mitgliedstaaten gerichtete Entscheidung betraf. Der Gerichtshof hat sich bis jetzt noch nicht dazu geäußert, ob das Ergebnis das gleiche ist, wenn in einem Vertragsverletzungsverfahren wegen nicht ordnungsgemäßer Durchführung einer Richtlinienbestimmung deren Nichtigkeit geltend gemacht wird.

Auf den ersten Blick scheint es keinen Grund dafür zu geben, daß Richtlinien in diesem Zusammenhang anders zu behandeln sind als Entscheidungen. Richtlinien sind ebenso wie die Entscheidungen, um die es in der gerade angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofes ging, an die Mitgliedstaaten gerichtet, die deren Rechtmäßigkeit nach Artikel 173 EWG-Vertrag anfechten können.

Meiner Ansicht nach ist jedoch nicht ganz auszuschließen, daß eine nähere Untersuchung, die unter anderem die wirklichen Gründe miteinbezieht, die für die Überprüfungsmöglichkeiten nach Artikel 184 oder 177 bezüglich der Anwendbarkeit oder der Gültigkeit allgemeiner Rechtsakte bestimmend waren, ergibt, daß es sich rechtfertigen läßt, Richtlinien in diesem Zusammenhang anders zu behandeln als Entscheidungen [3].

Dennoch besteht keine Veranlassung, in der vorliegenden Rechtssache zu dieser Frage Stellung zu nehmen. Und zwar deshalb, weil die Bundesregierung die Nichtigerklärung des Artikels 26 Absatz 3 der Richtlinie geltend macht und weil nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Mitgliedstaaten auch in Vertragsverletzungsverfahren Einreden erheben können, wenn die beanstandete Bestimmung „mit besonders schweren und offensichtlichen Fehlern behaftet ... [ist], so daß ... [sie] als inexistenter Rechtsakt qualifiziert werden könnte" [4].

9. Die Bundesregierung macht geltend, Artikel 26 Absatz 3 sei nichtig, weil es in der Praxis unmöglich sei, die Bestimmung auf Leistungen anzuwenden, die in der Beförderung im internationalen Luftverkehr bestünden. Insbesondere ergebe sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, daß es dem Steuerpflichtigen möglich sein müsse, die Steuerschuld im voraus zu berechnen [5], und daß diese Vorausberechnung bei einer Beförderung im internationalen Luftverkehr unmöglich sei. Es sei nämlich für die Reise-

3 — Die Frage ist von den Parteien nicht angesprochen worden. In der Lehre findet sich, soweit ersichtlich, keine gründlichere Untersuchung dieser speziellen Frage. Für eine allgemeinere Darstellung der Theorie und Praxis hinsichtlich der Einreden der Rechtswidrigkeit siehe Kovar, Contentieux de la légalité — L'exception d'illégalité, Jurisclasseur de droit international, 1981, Heft 161-C, Dritter Teil, Abschnitte 19 bis 25.

4 — Siehe Randnr. 16 des in Anmerkung 2 genannten Urteils.

5 — Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul, Slg. 1982, 1409, insbesondere Randnr. 14).

büros in vielen Fällen nicht nur außerordentlich schwierig, die Ausgaben für die Beförderung auf dem Luftwege, die über dem Gebiet der Gemeinschaft, internationalen Gewässern beziehungsweise den Gebieten von Drittländern stattfinde, aufzuteilen, sondern es könne sogar unmöglich sein, die verschiedenen Abschnitte einer bestimmten Flugreise im voraus zu berechnen. Den Reisebüros seien die Flugrouten, die von den Fluggesellschaften gewählt würden, nicht immer im voraus bekannt. Es könne alternative Flugrouten geben sowie Flugrouten, bei denen man unmöglich im voraus wissen könne, ob der Flug konkret über das Gebiet eines Mitgliedstaats oder über internationale Gewässer erfolge; es sei nicht selten, daß die geplante Flugroute im Einzelfall — z. B. wegen der Wetterlage — abgeändert werden müsse.

10. Die Kommission bestreitet, daß es die von der Bundesregierung angesprochenen Probleme unmöglich machten, Artikel 26 Absatz 3 in der Praxis anzuwenden. Sie weist in diesem Zusammenhang unter anderem darauf hin, daß die übrigen Mitgliedstaaten, die von der in der Richtlinie vorgesehenen Ausnahmeregelung keinen Gebrauch gemacht hätten, nach den vorliegenden Informationen in der Lage gewesen seien, die Bestimmung in der Praxis anzuwenden.

11. Zweifellos hat die Bundesregierung aufzeigen können, daß Artikel 26 Absatz 3 für die betroffenen Reisebüros wohl schwierig anzuwenden ist. Dies ist vermutlich auch der Grund dafür, daß die Kommission anscheinend dabei ist, einen Vorschlag zur Änderung der Bestimmung auszuarbeiten.

Indessen ist es meines Erachtens ebenso klar, daß die Bestimmung aufgrund dieser Schwierigkeiten nicht als nichtig anzusehen ist.

Hinsichtlich der Schwere und Offensichtlichkeit der beanstandeten Fehler sind hohe Ansprüche zu stellen, damit ein vom Rat erlassener Rechtsakt als inexistent angesehen werden kann.

Ich halte es für die Beurteilung der konkreten Situation für wichtig, daß das System — nach den Angaben der Kommission — in der Praxis in den Mitgliedstaaten, die die Bestimmung durchgeführt haben, angewandt wird und daß die Bundesregierung das Gegenteil nicht nachgewiesen hat[6].

Es ist auch von Bedeutung, daß die Bundesregierung nach den vorliegenden Angaben das Problem erst im Jahre 1989, nachdem die Kommission das Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hatte, dem gemäß Artikel 29 der Richtlinie eingesetzten Beratenden Ausschuß für die Mehrwertsteuer vorlegte[7].

6 — Es geht um Spanien, Frankreich, Italien, Luxemburg und Großbritannien. Nach den vorliegenden Angaben haben die übrigen Mitgliedstaaten die Ausnahmebestimmungen der Richtlinie angewandt, um entweder die einschlägigen Leistungen ganz von der Mehrwertsteuer zu befreien, gleichgültig, ob es sich um Beförderungen innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft handelt (Dänemark, Irland und Niederlande), oder aber um die Leistungen voll zu besteuern, gleichgültig, ob sie innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft erbracht werden. Diese Informationen ergeben sich aus einem Überblick, der als Anlage zu einem von der Kommission ausgearbeiteten Arbeitsdokument vorgelegt worden ist, siehe Annex 18 der Antwort der Kommission auf die Fragen des Gerichtshofes (Anhang II).

7 — In der 25. Sitzung des Ausschusses am 10. und 11. April 1989 wurde das Problem erörtert, und die meisten Delegationen sprachen sich dafür aus, daß der Bestimmungsort ausschlaggebend dafür sein solle, ob eine Reise innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft durchgeführt werde. Die Empfehlungen des Ausschusses sind nicht bindend.

Wichtig ist auch, daß die deutschen Behörden durch die klar im Widerspruch zu der Richtlinie stehende Art der Durchführung des Artikels 26 Absatz 3 von vornherein jegliche Möglichkeit ausschlossen, die praktischen Schwierigkeiten, auf die sich die Regierung heute beruft, in der Rechtsanwendungspraxis zu lösen, z. B. durch eine Auslegung der Richtlinie, nach der bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage die geplante Flugroute und nicht die tatsächlich benutzte Flugroute zugrunde gelegt wird.

12. Zudem erscheint das Vorbringen der Bundesregierung, die vorgenommene Durchführung stelle die Durchführung dar, die dem Rechtsgedanken des Artikels 26 Absatz 3 am nächsten komme, nicht gerechtfertigt. Die deutschen Vorschriften befreien jegliche Form der Beförderung im internationalen Luftverkehr (und Schiffsverkehr) und können bestimmt nicht als ein loyaler Versuch zur Durchführung des Artikels 26 Absatz 3 der Richtlinie angesehen werden, auch wenn bei der Durchführung die oben erwähnten praktischen Schwierigkeiten berücksichtigt wurden [8].

13. Die Bundesregierung macht geltend, die Beförderung im internationalen Schiffsverkehr müsse von der Steuer befreit werden, da sie fast ausschließlich außerhalb der Gemeinschaft erfolge. Dieser Umstand, der vielleicht als Argument für eine Änderung des Artikels 26 Absatz 3 der Richtlinie angeführt werden kann, kann natürlich keine Begründung für eine Nichtdurchführung der geltenden Vorschrift darstellen.

14. Die Bundesregierung macht weiter geltend, die streitige Richtlinienbestimmung verstoße gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wozu das Gebot der Klarheit und Vorhersehbarkeit von Gemeinschaftsbestimmungen gehöre, die finanzielle Konsequenzen haben könnten [9]. Dieses Vorbringen kann der Gerichtshof meines Erachtens ohne weiteres zurückweisen. Es hat neben der von der Regierung geltend gemachten Unanwendbarkeit der Bestimmung in der Praxis schwerlich eine selbständige Bedeutung.

15. Es besteht auch kein Grund, auf die deutsche Argumentation hinsichtlich der wettbewerbsverzerrenden Wirkungen einer ordnungsgemäßen Durchführung des Artikels 26 Absatz 3 einzugehen. Es trifft zwar zu, daß die deutschen Reisebüros bei einer ordnungsgemäßen Durchführung der Bestimmung eine schlechtere Wettbewerbsposition hätten als die Reisebüros in den Niederlanden und in Dänemark, wo Artikel 26 Absatz 3 nicht durchgeführt worden ist. Dieser Unterschied ist jedoch darauf zurückzuführen, daß die beiden letztgenannten Länder von der Übergangsbestimmung der Richtlinie Gebrauch gemacht haben. Dieser Umstand kann deshalb nicht als Begründung für die Nichtdurchführung der Richtlinienbestimmung in den Mitgliedstaaten, die nicht von der Übergangsbestimmung Gebrauch gemacht haben, geltend gemacht werden.

16. Der Gerichtshof sollte aus diesen Gründen das deutsche Vorbringen, Artikel 26 Absatz 3 sei nichtig, verwerfen. Deutschland war und ist zu einer loyalen Durchführung des Artikels 26 Absatz 3 verpflichtet, es sei

8 — Aus den Vorarbeiten zum Umsatzsteuergesetz von 1980 ergibt sich, daß die hier streitigen Bestimmungen mit der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen und mit dem Ziel der vereinfachten Steuererhebung begründet wurden; siehe: *Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages* vom 8. Mai 1979 zu § 25 (Annex 16 der Antwort der Kommission auf die Fragen des Gerichtshofes).

9 — Siehe z. B. das Urteil vom 22. Februar 1989 in den verbundenen Rechtssachen 92/87 und 93/87 (Kommission/Frankreich und Vereinigtes Königreich, Slg. 1989, 405) und das Urteil vom 13. März 1989 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691).

denn, daß die Nichtdurchführung auf einer der Übergangsbestimmungen der Richtlinie beruht.

Zu der Übergangsbestimmung in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie

17. Die Bundesregierung macht, wie erwähnt, geltend, daß die streitigen deutschen Rechtsvorschriften, falls Artikel 26 Absatz 3 als rechtswirksam anzusehen sei, durch die besondere Übergangsvorschrift des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie in Verbindung mit Anhang F Nr. 27 gedeckt seien [10].

Die betreffende Bestimmung lautet folgendermaßen:

„(3) Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

...

b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien." [11]

Anhang F Nr. 27 hat folgenden Wortlaut:

„in Artikel 26 genannte Dienstleistungen der Reisebüros sowie diejenigen der Reisebüros, die im Namen und für Rechnung des Reisenden tätig werden, für Reisen innerhalb der Gemeinschaft".

Diese Übergangsbestimmung, die noch immer gilt [12], ist, wie gesagt, von drei Mitgliedstaaten als Grundlage für die Beibehaltung früher geltender Steuerbefreiungen für Reisebüros angewandt worden.

18. Die Übergangsbestimmung ist nach Auffassung der Kommission im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die Kommission macht nämlich geltend, die Übergangsbestimmung könne keine Grundlage für nur teilweise Ausnahmen von den Richtlinienbestimmungen sein, von denen die Übergangsbestimmung eine Ausnahme zulasse. Ein Mitgliedstaat könne sich also nicht, wie dies die Bundesrepublik Deutschland getan habe, dafür entscheiden, die Grundprinzipien des Artikels 26 der Richtlinie durchzuführen und nur hinsichtlich eines Teilbereichs des Absatzes 3 die Bestimmung nicht durchzuführen.

Nach Ansicht der Kommission kann die Übergangsbestimmung auch deshalb nicht angewandt werden, weil die besonderen Vorschriften im Umsatzsteuergesetz 1980

10 — Im Vorverfahren führte die Regierung auch Nr. 17 des Anhangs F an, vor dem Gerichtshof hat sie sich auf diese Nummer jedoch nicht berufen.

11 — Die Bestimmung hat in der dänischen, französischen und englischen Fassung folgenden Wortlaut:
— b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser;
— b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'Etat membre;
— b) continue to exempt the activities set out in Annex F under conditions existing in the Member State concerned;

12 — Die Kommission schlug die Abschaffung der Bestimmung in ihrem Vorschlag zur Achten Mehrwertsteuerrichtlinie über die Abschaffung einiger der Ausnahmen in Artikel 28 Absatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vor. Dieser Teil des Kommissionsvorschlags wurde jedoch von den Mitgliedstaaten nicht angenommen, siehe die Achte Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates vom 18. Juli 1989, ABl. L 226, S. 21.

über die Steuerbefreiung für den internationalen Flug- und Schiffsverkehr nicht die Aufrechterhaltung einer Steuerbefreiung „unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen" darstellten.

19. Die Parteien haben in Beantwortung der vom Gerichtshof gestellten Fragen umfassende Auskünfte über den Rechtszustand in der Bundesrepublik Deutschland vor Erlaß des Umsatzsteuergesetzes 1980 gegeben. Aus diesen Auskünften ergibt sich, daß der Erlaß des neuen Umsatzsteuergesetzes zu grundlegenden Änderungen der Mehrwertsteuerberechnungen für Reisebüroleistungen führte. Nach dem früher geltenden Umsatzsteuergesetz erfolgte keine besondere Behandlung der Reisebüros, deren Umsätze wurden somit grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes behandelt, d. h., die Reisebüros bezahlten die Mehrwertsteuer auf jede einzelne Leistung und hatten ein Abzugsrecht hinsichtlich der Mehrwertsteuer, die an andere steuerpflichtige Personen entrichtet worden war. Weiter ergibt sich, daß sich die Vorschriften über die steuermäßige Behandlung der in dieser Rechtssache in Frage stehenden Beförderungen im internationalen Flug- und Schiffsverkehr sowohl im Hinblick auf ihre Ausgestaltung als auch auf ihre Rechtsquellen von den Vorschriften im Umsatzsteuergesetz 1980 unterschieden [13]. Schließlich kann nach den Auskünften davon ausgegangen werden, daß die früher geltenden Vorschriften trotz dieser Unterschiede tatsächlich zu dem gleichen steuermäßigen Ergebnis führten wie die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1980.

20. Vor diesem Hintergrund kann insoweit nicht bestritten werden, daß die „Umsätze", die in grenzüberschreitenden Beförderungen im Flug- und Schiffsverkehr bestehen, „weiterhin befreit werden" [14]. Es stellt sich deshalb zunächst die Frage, ob die Auffassung der Kommission zutrifft, daß ein Mitgliedstaat, der die Übergangsvorschrift in Anspruch nehmen will, dies nur im Hinblick auf Artikel 26 insgesamt tun kann, und darüber hinaus, ob die Befreiung weiterhin „unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen" erfolgt.

21. Einleitend ist vielleicht darauf hinzuweisen, daß Übergangsbestimmungen, die Ausnahmen von den Richtlinienvorschriften zulassen und dadurch die Durchführung der Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten, die Zweck der Richtlinie ist, verzögern, eng auszulegen sind.

Dennoch würde ich es falsch finden, wenn der Gerichtshof Artikel 28 Absatz 3 dahin auslegen würde, daß die teilweise Inanspruchnahme der Ausnahmemöglichkeiten in allen Fällen ausgeschlossen sei.

Ich kann schwer einen wirklichen Grund für die uneingeschränkte Forderung sehen, daß die Übergangsregelung nur in Anspruch genommen werden kann, wenn ein Mitgliedstaat die Durchführung des Systems des Artikels 26 völlig unterläßt. Es ist schwer einzusehen, daß es ungünstige Auswirkungen auf die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts in den Mitgliedstaaten ha-

13 — So fiel der grenzüberschreitende Verkehr mit Wasserfahrzeugen überhaupt nicht unter die früher geltende Steuerregelung, und es handelte sich folglich auch nicht um eine echte Steuerbefreiung. Hingegen war die grenzüberschreitende Beförderung mit Luftfahrzeugen grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig, jedoch durch eine ministerielle Erlaßregelung von der Steuer befreit.

14 — Es geht in der vorliegenden Rechtssache also nicht um eine Situation, in der die Bundesregierung die Richtlinie erst ordnungsgemäß durchgeführt hatte und dann eine früher bestehende Befreiungsregelung wieder eingeführt hat. Die Urteile des Gerichtshofes vom 17. Oktober 1991 in der Rechtssache C-35/90 (Kommission/Spanien, Slg. 1991, I-5073) und vom 8. Juni 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt, Slg. 1986, 2219), auf die sich die Kommission beruft, sind deshalb nicht unmittelbar einschlägig, da sie Fälle betrafen, in denen die Mitgliedstaaten früher geltende Befreiungen wieder eingeführt hatten.

ben soll, wenn ein Mitgliedstaat sich entscheidet, die in Artikel 26 niedergelegten Grundprinzipien durchzuführen, und nur die Durchführung der besonderen Vorschriften des Artikels 26 Absatz 3 hinsichtlich genau abgegrenzter und leicht identifizierbarer Umsätze unterläßt. Die Ausnahme modifiziert nicht den Grundsatz des Artikels 26 Absatz 2, wonach die vom Reisebüro erbrachten Umsätze als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden gelten. Nach deutschem Recht wird in Übereinstimmung mit Artikel 26 Absatz 2 die Marge des Reisebüros besteuert. Die besondere Ausnahme bedeutet nur eine Begrenzung des Umfangs dieser Marge im Verhältnis zu der, die sich aus den Bestimmungen des Artikels 26 Absatz 3 ergibt. Es ist nicht leicht zu erkennen, weshalb die Rechtssicherheit verbessert werden sollte, wenn die Übergangsvorschrift von der Bundesregierung nur in Anspruch genommen werden könnte, um die früher für Reisebüros geltenden Vorschriften vollständig aufrechtzuerhalten.

Es läßt sich sogar geltend machen, daß eine enge Auslegung der Übergangsbestimmung ungünstige Auswirkungen auf die einheitliche Anwendung der Richtlinie in den Mitgliedstaaten haben kann. Die enge Auslegung stellt die Mitgliedstaaten vor die Wahl „alles oder nichts". Diese Wahl würde einen Mitgliedstaat, der die Aufrechterhaltung einer bestehenden Befreiung für erforderlich hält, zwingen, den bestehenden Rechtszustand voll beizubehalten, obwohl er es für möglich, zweckmäßig und wünschenswert hält, die in der Richtlinie niedergelegte Regelung im übrigen in seinem Gebiet durchzuführen.

Es ist zweifellos unter dem Gesichtspunkt einer einheitlichen Rechtsanwendung in der Gemeinschaft ungünstig, daß die Mitgliedstaaten aufgrund der Übergangsbestimmung weiterhin nationale Sondervorschriften aufrechterhalten können. Es erscheint mir dennoch unter diesem Gesichtspunkt nicht sachgemäß, die Übergangsbestimmung dahin auszulegen, daß die Mitgliedstaaten, solange sie von dieser Bestimmung Gebrauch machen wollen, an einer teilweisen Durchführung der Sonderregelung des Artikels 26 gehindert sind, die alles in allem von Vorteil für die einheitliche Rechtsanwendung des Artikels 26 in den Mitgliedstaaten und jedenfalls ein erster Schritt auf dem Weg zu einer vollständigen Durchführung dieser Bestimmung wäre.

22. Wenn eine Anwendung der Übergangsbestimmung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b somit meines Erachtens auch nicht aus dem ersten von der Kommission angeführten Grund abzulehnen ist, glaube ich doch, daß der Kommission darin zuzustimmen ist, daß die fortbestehende Befreiung der grenzüberschreitenden Beförderung im Flug- und Schiffsverkehr nicht, wie von der Übergangsbestimmung verlangt, „unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen" erfolgt.

Diese Voraussetzung, die das Erfordernis der „weiterhin" erfolgenden Befreiung präzisiert, ist meines Erachtens dahin auszulegen, daß es sich — auch wenn kaum eine vollständige Beibehaltung der geltenden Vorschriften verlangt werden kann — tatsächlich doch um einen identischen Rechtszustand handeln muß. Es muß ohne Schwierigkeiten feststellbar sein, daß es sich um eine Befreiung handelt, die „weiterhin" erfolgt, insbesondere um kontrollieren zu können, daß die Übergangsbestimmung nicht zur Schaffung neuer Ausnahmen in Anspruch genommen wird.

In der vorliegenden Rechtssache kann vernünftigerweise nicht behauptet werden, daß die einschlägigen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1980 die hier angesprochene Voraussetzung erfüllten. Die schon erwähnten Auskünfte der Parteien zeigen, daß die Ausgestaltung der einschlägigen Vorschriften nach dem früher geltenden Recht sehr viel komplizierter und weniger durchschaubar war als die Ausgestaltung der Bestimmungen in § 25 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes 1980. Hinzu kommt, daß der früher bestehende Rechtszustand in gewissem Umfang auf Verwaltungsebene mittels einer Erlaßregelung festgelegt war und somit als Rechtsquelle einen völlig anderen Wert besaß als die jetzt durch klare Gesetzesbestimmungen festgelegten Steuerbefreiungen.

23. Es kann somit festgestellt werden, daß die Übergangsbestimmung des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b nicht als Grundlage für die unterlassene Durchführung des Artikels 26 der Richtlinie geltend gemacht werden kann.

Im übrigen findet sich meines Erachtens eine gewisse Stütze für die Richtigkeit dieses Ergebnisses in dem Umstand, daß in den Vorarbeiten zu § 25 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes 1980 nicht darauf hingewiesen wurde, daß die Sonderregelung für die grenzüberschreitende Beförderung im Flug- und Schiffsverkehr eine Beibehaltung der bis zum damaligen Zeitpunkt geltenden, mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht übereinstimmenden Vorschriften darstelle und daß sie ihre Grundlage in einer der Übergangsbestimmungen der Richtlinie habe. Hinzu kommt, daß die Bundesregierung dieses Argument erst zu einem späten Zeitpunkt des Vertragsverletzungsverfahrens, nämlich in einer ergänzenden Antwort vom 30. April 1990 auf die mit Gründen versehene Stellungnahme der Kommission vom 29. Dezember 1989, geltend gemacht hat.

Antrag

24. Ich schlage dem Gerichtshof deshalb vor, die Bundesrepublik Deutschland gemäß dem Antrag der Kommission zu verurteilen und der Bundesrepublik die Verfahrenskosten aufzuerlegen.