

Rechtssache C-108/22

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

16. Februar 2022

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht,
Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

26. August 2021

Klägerin und Kassationsbeschwerdegegnerin:

C. sp. z o.o. (derzeit in Liquidation)

Beklagter und Kassationsbeschwerdeführer:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen
Steuerinformationsbehörde, Polen)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Möglichkeit der Anwendung der in Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Sonderregelung der „Margenbesteuerung“ auf den Weiterverkauf durch die Klägerin von zuvor im eigenen Namen von anderen Steuerpflichtigen erworbenen Beherbergungsleistungen ohne Zusatzleistungen.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Anwendung von Art. 306 [der Richtlinie 2006/112/EG] auf einen Konsolidierer von Hoteldienstleistungen

Vorlagefrage

Ist Art. 306 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ... dahin auszulegen, dass er auf einen

Steuerpflichtigen anwendbar ist, der Konsolidierer von Hoteldienstleistungen ist und Beherbergungsleistungen kauft und an andere Wirtschaftsteilnehmer weiterverkauft, wenn diese Transaktionen nicht mit anderen Zusatzleistungen verbunden sind?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie): Art. 306, 307, 308, 309, 310.

Angeführte Vorschriften des nationalen Rechts

Ustawa podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz): Art. 119.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin, die eine aktive Mehrwertsteuerpflichtige ist, ist ein sogenannter Konsolidierer von Hoteldienstleistungen. Die Gesellschaft bietet im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit die Möglichkeit an, Beherbergungsleistungen in Hotels und anderen Einrichtungen mit ähnlicher Funktion in Polen und im Ausland zu reservieren. Da die Gesellschaft nicht über eigene Beherbergungsbetriebe verfügt, kauft sie in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Beherbergungsleistungen von anderen Steuerpflichtigen, die sie dann an ihre Kunden weiterverkauft. Die Kunden der Gesellschaft sind Wirtschaftsteilnehmer. Sie verkauft keine Beherbergungsleistungen an sogenannte Einzelhandelskunden. Je nach den Bedürfnissen und Erwartungen der Kunden berät die Gesellschaft sie auch bei der Wahl der Unterkunft und ist ihnen bei der Reiseplanung behilflich. In den meisten Fällen bietet sie bei der Buchung und dem Weiterverkauf von Beherbergungsleistungen dem Kunden jedoch keine Zusatzleistungen in Form von Reiseinformationsdiensten oder Reiseberatung an. In einem solchen Fall ist der betroffene Kunde nämlich nur am Erwerb einer Beherbergungsleistung interessiert. Der Preis, zu dem die Gesellschaft einzelne Beherbergungsleistungen weiterverkauft, umfasst die Kosten für den Erwerb der Beherbergungsleistung und die Einnahmen der Gesellschaft in Form einer Transaktionsgebühr für die Durchführung der Buchung.
- 2 Die Klägerin wandte sich mit folgender Frage an den Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde):

„Unterliegt der Weiterverkauf von Beherbergungsleistungen, die nicht durch Zusatzleistungen ergänzt werden und die die Gesellschaft zuvor im eigenen Namen und auf eigene Rechnung von anderen Steuerpflichtigen erworben hat, als

Reiseleistung der Sonderregelung der ‚Margenbesteuerung‘ gemäß Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes der Mehrwertsteuer?“

- 3 Nach Ansicht der Klägerin ist diese Frage zu bejahen.
- 4 Der Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde) stellte in seiner Einzelfallauslegung vom 27. April 2017 fest, dass die Auffassung der Klägerin unzutreffend sei. Nach Ansicht dieser Behörde stellt eine Hoteldienstleistung, die aus einer Übernachtung und gegebenenfalls einem Frühstück besteht, keine Reiseleistung dar, weil es sich nicht um eine komplexe, aus mehreren Leistungen bestehende Dienstleistung handele.
- 5 Die Klägerin focht die Entscheidung über die oben genannte Einzelfallauslegung beim Gericht erster Instanz an, das der Klage stattgab. Nach Auffassung dieses Gerichts gehört der Weiterverkauf von Beherbergungsleistungen zu einer breiteren Kategorie von Reiseleistungen, so dass er nach der Sonderregelung der „Margenbesteuerung“ besteuert werde.
- 6 Die Steuerbehörde hat gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht eingelegt.

Wesentliches Vorbringen der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 Der Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde) führte aus, dass es sich bei einer Reiseleistung um eine komplexe Dienstleistung handele, die dem Reisenden erbracht werde und Teilleistungen umfasse, ohne die eine bestimmte Reiseveranstaltung nicht stattfinden könnte. Daher sollten nach Ansicht dieser Behörde organisierte oder individuelle Freizeitreisen in Verbindung mit Erholung und Unterhaltung (sog. komplexes Veranstaltungsprogramm) als Reiseleistungen angesehen werden. Die Behörde wies zudem darauf hin, dass der Katalog der Dienstleistungen, die eine von einem Veranstalter erbrachte Reiseleistung ausmachen, offen sei, und dass eine bestimmte Tätigkeit, um als Dienstleistung zu gelten, darauf abzielen müsse, ein bestimmtes Bedürfnis des Auftraggebers zu befriedigen. Der Erwerb derjenigen Dienstleistungen und Gegenstände, die die Bedürfnisse und Erwartungen des Reisenden erfüllten, stelle bei der Erbringung von Reiseleistungen einen Berechnungsfaktor für die Ermittlung der Marge dar.
- 8 Nach Auffassung der Behörde handelt es sich bei der in Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes genannten Reiseleistung um eine Dienstleistung, die aus einer Reihe von externen und internen Dienstleistungen bestehe, wie z. B. Beherbergung, Verpflegung, Beförderung, die darauf abzielten, einen Aufenthalt des Kunden außerhalb seines Wohnsitzes zu organisieren, und die eng miteinander verbunden seien und in wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes bildeten. So sollten nach Ansicht der Behörde organisierte oder individuelle Freizeitreisen in Verbindung mit Erholung und Unterhaltung (ein

komplexes Veranstaltungsprogramm) als Reiseleistungen angesehen werden. Nach Auffassung der Behörde gehören nach der gesetzlichen Definition zu Reiseleistungen u. a. Hoteldienstleistungen. Daraus schloss die Behörde, dass eine Dienstleistung nur dann als Reiseleistung gelten könne, wenn sie aus mehr als einer Leistung bestehe, was hier nicht der Fall sei.

- 9 Das erstinstanzliche Gericht teilte den Standpunkt der Klägerin und wies darauf hin, dass die Art und Weise der Besteuerung von Reiseleistungen in Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes geregelt sei. Mit dieser Bestimmung sei Art. 306 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt worden. In diesen Vorschriften sei die obligatorische Anwendung der Regelung der „Margenbesteuerung“ auf Reiseleistungen vorgesehen. Die Anwendung dieser Regelung schließe die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Dienstleistungen aus, die in der Reiseleistung enthalten sind und erworben werden, um dem Reisenden unmittelbar zugute zu kommen.

Gleichzeitig wies das erstinstanzliche Gericht darauf hin, dass auch die nationale Rechtsprechung und Lehre die Auffassung verträten, dass Hoteldienstleistungen in der Praxis als Reiseleistungen angesehen würden, die der Regelung der „Margenbesteuerung“ unterliegen könnten, auch wenn sie ohne Zusatzleistungen im Zusammenhang mit der Freizeitgestaltung erbracht würden.

Nach Ansicht des erstinstanzlichen Gerichts ist es auch gerechtfertigt, bei der Auslegung des Begriffs „Reiseleistung“ die Grundsätze der Wortlaut-Auslegung heranzuziehen und zur Stützung des Ergebnisses auf die systematische Auslegung zurückzugreifen. In diesem Zusammenhang wies es darauf hin, dass nach der Definition des Begriffs Tourismus im Słownik języka polskiego (Wörterbuch der polnischen Sprache) darunter zu verstehen seien: organisierte Gruppen- oder Individualreisen außerhalb des ständigen Wohnsitzes, Ausflüge in fremde Länder, die Besichtigungszwecke hätten oder eine Form der aktiven Erholung darstellten. Da die Beherbergungsleistung dazu diene, die existenziellen Grundbedürfnisse von Personen zu befriedigen, die sich vorübergehend außerhalb ihres ständigen Wohnsitzes aufhielten, handele es sich bei der Erbringung einer solchen Dienstleistung um eine Form der Erbringung von Reiseleistungen.

- 10 Aus den oben genannten Gründen teilte das erstinstanzliche Gericht die Auffassung der Klägerin, dass unter den im Antrag auf Erteilung der Einzelfallauslegung beschriebenen Umständen die von der Gesellschaft verkauften Hoteldienstleistungen nach der Regelung der „Margenbesteuerung“ als eigenständige Dienstleistung zu besteuern sein würden.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 11 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass es bei dem Rechtsstreit in der vorliegenden Rechtssache im Kern um die Frage geht, ob für die rechtliche Einordnung einer bestimmten Dienstleistung als Reiseleistung, die nach Art. 119 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes der besonderen Besteuerungsregelung der

„Margenbesteuerung“ unterliegt, das Erfordernis der Komplexität erfüllt sein muss und ob folglich eine von anderen Steuerpflichtigen im eigenen Namen erworbene Beherbergungsleistung, die dann weiterverkauft wird, ohne dass sie durch Zusatzleistungen ergänzt wird, eine Reiseleistung darstellen kann.

- 12 Die Antwort auf die vorstehende Frage läuft darauf hinaus, die richtige Auslegung von Art. 119 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes zu bestimmen, dem zufolge unbeschadet von Art. 119 Abs. 5 die Steuerbemessungsgrundlage für die Erbringung von Reiseleistungen der Betrag der Marge abzüglich des Betrags der geschuldeten Steuer ist. Gemäß Art. 119 Abs. 2 des genannten Gesetzes gilt als Marge im Sinne von Abs. 1 die Differenz zwischen dem vom Erwerber der Dienstleistung zu zahlenden Betrag und dem Preis, den der Steuerpflichtige für den Erwerb von dem Reisenden unmittelbar zugute kommenden Gegenständen und Dienstleistungen von anderen Steuerpflichtigen zahlt. Als Dienstleistungen, die dem Reisenden unmittelbar zugute kommen, sind Dienstleistungen anzusehen, die Bestandteil der erbrachten Reiseleistung sind, insbesondere Beförderung, Unterbringung, Verpflegung und Versicherung. In Art. 119 Abs. 3 wiederum ist festgelegt, dass Abs. 1 unabhängig davon gilt, wer die Reiseleistung erwirbt, wenn der Steuerpflichtige: – für den Dienstleistungsempfänger im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt; – bei der Erbringung der Dienstleistung Gegenstände und Dienstleistungen, die dem Reisenden unmittelbar zugute kommen, von anderen Steuerpflichtigen erwirbt.
- 13 Die kumulative Erfüllung aller oben genannten Voraussetzungen bestimmt, ob die Anwendung des besonderen Besteuerungsverfahrens der „Margenbesteuerung“ von Reiseleistungen obligatorisch ist oder nicht. Damit eine von einem Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistung nach den Grundsätzen der Margenregelung besteuert werden kann, muss der Steuerpflichtige, der eine solche Dienstleistung erbringt, für seinen Kunden im eigenen Namen und für eigene Rechnung handeln und von Mehrwertsteuerpflichtigen Gegenstände und Dienstleistungen erwerben, die dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.
- 14 Das vorliegende Gericht stellt fest, dass das Mehrwertsteuergesetz keine Definition des Begriffs „Reiseleistung“ enthält. Daher ist es gerechtfertigt, zur Bestimmung des Umfangs von Dienstleistungen, die dem Besteuerungsverfahren der „Margenbesteuerung“ unterliegen, auf den Inhalt von Art. 306 der Richtlinie 2006/112/EG (vormals Art. 26 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) Bezug zu nehmen, der die Bestimmungen enthält, die in Art. 119 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes über die Besteuerung von Reiseleistungen niedergelegt sind.
- 15 Nach Art. 306 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie müssen die Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuer-Sonderregelung auf Umsätze von Reisebüros anwenden, 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.

- 16 Es sei darauf hingewiesen, dass in [der polnischen Sprachfassung von] Art. 26 der Sechsten Richtlinie der Begriff „Reiseleistung“ verwendet wird, während dieser Begriff in den Art. 306 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht mehr vorkommt. Beide Bestimmungen beziehen sich jedoch auf Dienstleistungen, die von Reisebüros und Reiseveranstaltern erbracht werden. Die Sechste Richtlinie definiert Art. 26 als „Sonderregelung für Reisebüros“, während in der Mehrwertsteuerrichtlinie Kapitel 3 die Überschrift „Sonderregelung für Reisebüros“ trägt [A.d.Ü.: in der polnischen Sprachfassung: „procedura szczególna dla biur podróży“ – „Besonderes Verfahren für Reisebüros“]. In beiden Richtlinien wird daher die Regelung der „Margenbesteuerung“ den Erbringern bestimmter Dienstleistungen zugeordnet.
- 17 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass für die Feststellung, ob ein komplexer Vorgang als Lieferung von Gegenständen oder als Erbringung von Dienstleistungen einzustufen ist, seine dominierenden Bestandteile ermittelt werden müssen.
- 18 Dieser Standpunkt wird durch die Urteile des Gerichtshofs vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin [EU:C:1998:496], sowie durch das Urteil vom 19. Juni 2003 in der Rechtssache C-149/01, First Choice Holidays [EU:C:2003:358], (das vor dem Hintergrund der früher geltenden Richtlinie ergangen ist) bestätigt, aus denen hervorgeht, dass im Fall komplexer Dienstleistungen, die aus mehreren Vorgängen bestehen, alle diese Vorgänge oder Leistungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer eine einzige Leistung darstellen, sofern diese Vorgänge in wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes bilden und ihre Trennung künstlich wäre.
- 19 Aus den vorstehenden Urteilen des Gerichtshofs ergibt sich, dass in jedem Fall, in dem Zweifel darüber bestehen, ob ein bestimmter Umsatz, der aus einer Reihe von Dienstleistungen und Vorgängen besteht, als Lieferung oder als Dienstleistung zu behandeln ist, eine Einzelfallprüfung durchzuführen ist und dabei die besonderen Umstände des fraglichen Falles zu untersuchen sind.
- 20 In seinem Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 hat der Gerichtshof auch darauf hingewiesen, dass ein Hotelier nicht automatisch als Erbringer von Reiseleistungen angesehen werden kann, wenn er nur eine Hoteldienstleistung und nicht eine komplexe Dienstleistung anbietet, bei der die Beherbergung ein Bestandteil ist. Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass Art. 26 der Sechsten Richtlinie auch auf Einrichtungen anwendbar sei, die formal keine Reisebüros sind, aber in eigenem Namen Pauschalreisen anbieten und zu diesem Zweck Dienstleistungen von anderen Steuerpflichtigen erwerben.
- 21 Es sei darauf hingewiesen, dass bei der Entscheidung über die Grundsätze der Besteuerung, wenn Reisende unter den in Art. 119 des Mehrwertsteuergesetzes

beschriebenen Bedingungen eine Hoteldienstleistung erwerben können, die nicht mit anderen Dienstleistungen kombiniert ist, das Urteil des Gerichtshofs vom 26. September 2013 in der Rechtssache C-193/11 Kommission/Polen [EU:C:2013:608], von besonderer Bedeutung ist. Der Gerichtshof hat darin klargestellt, dass die Differenz- [bzw. Margen-]besteuerung dazu dient, die Einnahmen aus der Erhebung dieser Steuer auf die Mitgliedstaaten in ausgewogener Weise zu verteilen. Unter Verweis auf Art. 307 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Gerichtshof betont, dass Umsätze, die unter den in Art. 306 festgelegten Voraussetzungen von Reisebüros zur Durchführung der Reise bewirkt werden, als einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden gelten. 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. Infolgedessen erhält der Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistung verbraucht wird (z. B. die Leistung eines Hoteliers), die Mehrwertsteuereinnahmen, und der Mitgliedstaat, in dem das die Dienstleistung an den Reisenden verkaufende Reisebüro seinen Sitz hat, erhält die Erträge aus der Marge des Reisebüros.

- 22 Das aufgezeigte Problem sollte auch im Licht des Urteils des Gerichtshofs vom 19. Dezember 2018 in der Rechtssache C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH [EU:C:2018:1013], bewertet werden, aus dem sich die Notwendigkeit einer Besteuerung von Reiseleistungen nach der Regelung der „Margenbesteuerung“ ergibt.
- 23 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass es im Rahmen des in Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie niedergelegten Grundprinzips des Mehrwertsteuersystems, nämlich des Neutralitätsgrundsatzes, nicht hinnehmbar ist, dass bestimmte Dienstleistungen nach den allgemeinen Vorschriften besteuert werden, während konkurrierende Dienstleistungen nach der vereinfachten Methode der „Margenbesteuerung“ besteuert werden. Dies könnte daher einen Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz darstellen, da der Weiterverkauf von Beherbergungsleistungen ohne Zusatzleistungen nach den allgemeinen Vorschriften besteuert würde, während der Weiterverkauf derselben Beherbergungsleistung mit Zusatzleistungen in den Genuss der vereinfachten Methode der „Margenbesteuerung“ kommen würde.
- 24 Die Einholung der Auffassung des Gerichtshofs zur Anwendung von Art. 306 der Richtlinie 2006/112/EG in dem in der gestellten Frage genannten Bereich wird es ermöglichen, die Zweifel im Zusammenhang mit der Anwendung der Sonderregelung der „Margenbesteuerung“ für Hoteldienstleistungen, mit denen keine Zusatzleistungen einhergehen, auszuräumen.