

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ANTONIO LA PERGOLA

vom 17. Juli 1997 *

I — Die Vorabentscheidungsfrage und ihr rechtlicher Rahmen

1. Mit der heute anstehenden Vorabentscheidungsfrage ersucht der Bundesfinanzhof den Gerichtshof, ihm die Auslegungshinweise zu geben, anhand deren er entscheiden kann, wie die Gesamtgegenleistung, die ein Endverbraucher für eine bestimmte Leistung der Personenbeförderung im Straßenverkehr im Rahmen einer Pauschalreise zahlt, zum Zweck der Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Mitgliedstaaten aufzuteilen ist, in deren Hoheitsgebiet diese Beförderungsleistung erbracht wurde.

werden muß, so daß Stand- und Wartezeiten zwischen den Beförderungsteilen, z. B. bei Studienreisen, unberücksichtigt bleiben, oder ob

b) die Vorschrift nur eine Regelung über den Ort der Beförderungsleistung enthält, wonach lediglich dieser nach Maßgabe der zurückgelegten Strecken zu bestimmen ist mit der Folge, daß die Mitgliedstaaten frei sind zu regeln, nach welchem Maßstab eine Gesamtgegenleistung auf den steuerbaren und den nichtsteuerbaren Teil der Beförderung aufzuteilen ist.

Das vorliegende Gericht möchte im einzelnen wissen, ob Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG bei einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung dahin auszulegen ist, daß

a) zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für den auf das Inland entfallenden Beförderungsteil die Gesamtgegenleistung stets nach dem Verhältnis der zurückgelegten Beförderungsstrecken aufgeteilt

2. Gemäß § 1 Absätze 1 und 2 des Gesetzes zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes vom 26. November 1979 (nachstehend: UStG 1980) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Erhebungsgebiet gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Als Erhebungsgebiet ist der Geltungsbereich des Gesetzes mit Ausnahme der Zollausschlüsse und der Freigeiete definiert.

* Originalsprache: Italienisch.

Nach § 3a Absatz 2 Nummer 2 UStG 1980 ist unter dem Ort der Beförderungsleistung (abweichend von der allgemeinen Bestimmung über den Ort der Leistungen in § 3a Absatz 1) der Ort zu verstehen, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich jedoch eine Beförderung nicht nur auf das Erhebungsgebiet, so wird nur der Teil der Beförderungsleistung, der auf das Erhebungsgebiet entfällt, von diesem Gesetz erfaßt.

Artikel 2 der Richtlinie stellt das sogenannte Territorialitätsprinzip auf, wonach „[d]er Mehrwertsteuer ... Dienstleistungen [unterliegen], die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“. Somit unterliegen außerhalb des nationalen Hoheitsgebiets bewirkte Umsätze selbst dann nicht der Mehrwertsteuer, wenn sie von einem in diesem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen ausgeführt werden, während inländische Umsätze unabhängig von der Nationalität des Unternehmens, von dem sie ausgeführt werden, steuerbar sind.

Die der Vorabentscheidungsfrage zugrunde liegenden Rechtsnormen werden ergänzt durch § 10 Absatz 1 UStG 1980, wonach die Bemessungsgrundlage durch das gesamte Entgelt gebildet wird, das der Empfänger der Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen entrichtet, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

3. Die genannten Bestimmungen des UStG 1980 stellen im wesentlichen die Umsetzung der Artikel 2, 3 Absatz 1¹, 9 Absatz 2 Buchstabe b und 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, d. h. der genannten Richtlinie 77/388/EWG² (nachstehend: Richtlinie), dar³.

Nach Artikel 3 Absatz 1 (nunmehr Absatz 2)⁴ der Richtlinie ist „[f]ür die Anwendung dieser Richtlinie ... unter ‚Inland‘ der Anwendungsbereich des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zu verstehen, wie er in Artikel 227 für jeden Mitgliedstaat definiert ist“.

1 — Absatz 1 wurde später durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) in Absatz 2 unnummeriert.

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

3 — Ebenfalls einschlägig — allerdings mit der Wirkung, die Anwendbarkeit der Richtlinie auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens auszuschließen — scheint Artikel 26 der Richtlinie (in Deutschland umgesetzt durch § 25 UStG 1980) zu sein, der eine Sonderregelung für Reisebüros und Reiseveranstalter einführt, die für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen (anders als das Reisebüro Binder, das die in ihren „Reisepaketen“ enthaltenen Beförderungsleistungen unmittelbar mit eigenen Fahrzeugen erbringt); siehe unten, Fußnote 22.

Da die „Einfuhr von Dienstleistungen“ (anders als die Einfuhr von Waren) in den Steuersystemen der Mitgliedstaaten keinen steuerbaren Umsatz darstellt, um in Fällen grenzüberschreitender Dienstleistungen Anomalien zu vermeiden, enthält die Richtlinie eine differenzierte Regelung zur

4 — Siehe oben, Fußnote 1.

Aufteilung nach dem Ort der Leistung⁵. Artikel 9 der Richtlinie, enthalten in deren Abschnitt VI „Ort des steuerbaren Umsatzes“, bestimmt in Absatz 1 — zur Vereinfachung und zur Vermeidung eventueller Auslegungsprobleme, die mit Begriffen wie dem des Ortes der Nutzung oder der Inanspruchnahme der Dienstleistung verbunden sind⁶ —, daß abweichend von dem Territorialitätsprinzip im strengen Sinn als Ort einer Dienstleistung der Ort, „an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort“ gilt.

Artikel 9 Absatz 2 enthält jedoch von dieser allgemeinen Regel des Absatzes 1 „eine Reihe von Ausnahmen für spezifische Dienstleistungen, für die die fiktive Lokalisierung der Dienstleistung am Sitz des Dienstleistenden ungeeignet wäre und für die er andere Anknüpfungspunkte vorsieht“⁷. Insbesondere gilt nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b „als Ort einer Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung nach

Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet“⁸.

Schließlich wurde durch Artikel 11 der Richtlinie der einheitliche gemeinschaftliche Begriff der Besteuerungsgrundlage eingeführt. Ohne diesen Begriff würden die künftige völlige Harmonisierung des Mehrwertsteuersatzes⁹ und seine Anwendung zur Feststellung der „eigenen Mittel“¹⁰ zu zwischen den Mitgliedstaaten nicht

5 — Vgl. B. J. M. Terra und J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, Band 1, Amsterdam, 1993, Teil 2, Kapitel VI, S. 23.

6 — Vgl. C. Amand-J. van Besien, *Value Added Tax, sub Artikel 99 des Vertrages*, in *European Union Law Reporter (CCH Editions Limited)*, Band 2, Bicester, 1962 (Loseblatts Ausgabe; März 1996), S. 2351-62. Tatsächlich erscheint die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen dort, wo diese tatsächlich dem Kundenkreis angeboten werden, bei dem die Zweckbestimmung des Artikels 9 Absatz 2 vorliegt, als ein Kriterium, das weitgehend dem Sinn einer Steuer entspricht, die die Konsumausgaben einzelner Verbraucher treffen soll: vgl. M.-C. Boutard-Labarde, *La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive*, in B. Neel-B. Plagnet (Herausg.), *La fiscalité du commerce extérieur*, Paris, 1992, S. 97, 98.

7 — Vgl. Urteil vom 23. Januar 1986 in der Rechtssache 283/84 (Trans Tirreno Express, Slg. 1986, 231, Randnr. 16).

8 — Hervorhebung nur hier. Beiläufig sei bemerkt, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie „ohne weiteres auch [neben der Beförderung von Personen] auf die Beförderung von Gegenständen als eine selbständige Tätigkeit Anwendung finden [kann], wenn auch nicht auf eine Beförderung von Gegenständen, die Bestandteil der Lieferung dieser Gegenstände ist“; vgl. Schlußanträge des Generalanwalts Slynn in der Rechtssache 283/84 (angeführt in Fußnote 7, Slg. 1986, 232, 235).

Außerdem weise ich darauf hin, daß nach der endgültigen Regelung die Beförderung von Personen im Ausgangsland der gesamten Reise innerhalb der Gemeinschaft besteuert werden kann: vgl. Artikel 28 Absatz 5 der Richtlinie sowie den von der Kommission am 5. November 1992 vorgelegten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Mehrwertsteuerregelung für die Personenbeförderung (ABl. C 307, S. 11).

9 — Nur der Erlaß eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes (selbst wenn dieser nur in einem Normalsatz und einer Ermäßigung besteht) wird es ermöglichen, ein System zu einzuführen, wonach die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen Mitgliedstaaten auf dem Prinzip der Besteuerung der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat beruht, ohne daß im innergemeinschaftlichen Verkehr zwischen Steuerpflichtigen der Grundsatz angetastet wird, daß die Steuereinnahmen aus der Anwendung der Steuer auf der Stufe des Endverbrauchs dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt: Siehe Begründungserwägung der Richtlinie 91/680/EWG, angeführt in Fußnote 1. Vgl. V. J. Meurant, *Taxe sur la valeur ajoutée*, in C. Gavalda-R. Kovar (dir.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Paris, 1992 (und als Loseblatts Ausgabe, März 1996), Band III, §§ 132-134.

Die für den Normalsatz und die Ermäßigung der Mehrwertsteuer vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 1998 geltenden Sätze sind in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 96/95/EG des Rates vom 20. Dezember 1996 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Höhe des Normalsatzes (ABl. L 338, S. 89) festgelegt.

10 — Gemäß dem Beschluß 70/243/EGKS, EWG, Euratom des Rates vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften (ABl. L 94, S. 19) gehört zu den eigenen Mitteln, aus denen der Haushalt der Gemeinschaft vollständig finanziert wird, ein Prozentsatz der in den Mitgliedstaaten erhobenen Mehrwertsteuer. Vgl. auch Beschluß 94/728/EG, Euratom des Rates vom 31. Oktober 1994 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (ABl. L 293, S. 9).

vergleichbaren (und damit unbilligen) Ergebnissen führen. Für die vorliegende Rechtsache ist insbesondere der genannte Artikel 11 von Belang, nach dessen Teil A Absatz 1 Buchstabe a im Inland die Besteuerungsgrundlage für „gewöhnliche“ Dienstleistungen¹¹ „alles [ist], was den Wert der Gegenleistung bildet, die der ... Dienstleistende für diese Umsätze vom ... Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“.

II — Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits

4. Die vorliegende Vorabentscheidungsfrage stellt sich im Rahmen einer beim Bundesfinanzhof anhängigen Revision, mit der das Reisebüro Binder GmbH (Revisionsklägerin des Ausgangsverfahrens; nachstehend: Klägerin) seine Klage gegen einen Bescheid des Finanzamts Stuttgart-Körperschaften (nachstehend: Beklagter) zur Festsetzung der von der Klägerin für das Jahr 1983 geschuldeten Umsatzsteuer weiterverfolgt.

5. Aus dem Vorlagebeschluß ergibt sich, daß die Klägerin Busreisen zu einem Pauschalpreis veranstaltet. Anders ausgedrückt, bietet die Klägerin eine umfassende Dienstleistung einschließlich Beförderung, Verpflegung,

Unterkunft und Reiseleitung an, für die die Reiseteilnehmer eine einheitliche Gesamtgegenleistung entrichten, die wesentlich über den Marktpreisen für „reine“ Beförderungsleistungen über vergleichbare Strecken liegt.

6. Für die im Jahr 1983 durchgeführten *grenzüberschreitenden* Reisen hatte die Klägerin zunächst den Anteil der eingenommenen Gesamtgegenleistungen ermittelt, der auf die reinen *Beförderungsleistungen* entfiel (indem sie den Betrag für die sonstigen erbrachten Leistungen vom Gesamtbetrag abzog)¹², und das so ermittelte Beförderungsentgelt dann weiter in einen steuerbaren (für die inländischen Leistungen) und einen nichtsteuerbaren Anteil (für im Ausland erbrachte Leistungen) aufgeteilt. Nach der von der Klägerin angewandten Berechnungsmethode richtete sich die Aufteilung des fraglichen Betrages auf die verschiedenen Mitgliedstaaten, in denen sie ihre touristischen Beförderungsleistungen erbracht hatte, nicht nur nach den jeweils zurückgelegten Strecken, sondern auch nach der jeweiligen Aufenthaltsdauer in den einzelnen Staaten.

7. Nach Auffassung der Klägerin wird nämlich bei Auslandsreisen mit Studien- oder touristischem Programm in der Regel im

11 — Das heißt für andere Dienstleistungen als die im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c (private Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands oder unentgeltlich erbrachter Dienstleistungen) und Buchstabe d (Durchführung von Dienstleistungen für das eigene Unternehmen, wenn deren Durchführung durch einen anderen Steuerpflichtigen nur zu einem teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde) der Richtlinie.

12 — Und zwar deshalb, weil nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Veranstalter einer Pauschalreise umsatzsteuerrechtlich nicht eine einheitliche Leistung, sondern eine *Mehrheit von selbständigen Leistungen* erbringt (zu denen gerade die Beförderungsleistung gehört, um die allein es hier geht). Weiter heißt es in dem Vorlagebeschluß, daß über die Berechnung des auf die von der Klägerin geleistete Beförderung insgesamt entfallenden Teils des Pauschalpreises zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens kein Streit bestehe.

Ausgangsland, also in dem Land, in dem der Veranstalter seinen Sitz hat, in kurzer Zeit eine längere Strecke (insbesondere auf der Autobahn) zurückgelegt, während für den im Ausland zurückgelegten Teil die Dauer der Aufenthalte im Vergleich zu den Busfahrten von größerem Gewicht sei.

Insbesondere werde bei der Festsetzung des von den Reisteteilnehmern entrichteten Gesamtpreises auch der spätere Nutzen berücksichtigt, den diese aus der ständigen Bereitstellung des Fahrzeugs für die gesamte Dauer der Reise hätten.

Daher sei die Aufteilung der vom Endverbraucher entrichteten Gesamtgegenleistung auf die verschiedenen betroffenen Mitgliedstaaten nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen vorzunehmen. Die Klägerin ist, mit anderen Worten, der Auffassung, daß in die Berechnung nicht nur die streckenabhängigen *Kostenelemente* (z. B. Kraftstoff und allgemeine Abnutzung des Fahrzeugs), sondern auch die Kostenelemente, die mit der aufgewandten Zeit (z. B. für Versicherung und Gehalt des Fahrers) zusammenhängen, Eingang finden müßten.

8. Diese Methode wurde aber von der deutschen Finanzverwaltung zurückgewiesen, die statt dessen unter Berufung auf § 3 Absatz 2 Nummer 2 UStG 1980 eine Methode anwandte, nach der *ausschließlich das Verhältnis* der in den Hoheitsgebieten der betroffenen Staaten zurückgelegten Strecken maßgeblich war.

Das Finanzamt erließ folglich einen — dann vom Finanzgericht bestätigten — Steueränderungsbescheid zum Nachteil der

Klägerin, mit dem dieser ein höherer Betrag als vorher von ihr errechnet auferlegt wurde.

Nach Auffassung des Beklagten konnte die Klägerin anhand der von ihr vorgeschlagenen Aufteilungsmethode den Betrag sämtlicher durch die von ihr veranstalteten Pauschalreisen verursachten Kosten nicht genau ermitteln. Die von der Klägerin vorgeschlagene Methode sei willkürlich und nicht nachprüfbar, und nur die Aufteilungsmethode nach Kilometern, die zuverlässiger sei, sei geeignet, Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen bei im Ausland erbrachten Dienstleistungen zu vermeiden.

9. Dementsprechend wiederholte das Finanzgericht in seinem von der Klägerin vor dem vorlegenden Gericht angegriffenen erstinstanzlichen Urteil, daß die Aufteilung nach den zurückgelegten Strecken im Gegensatz zu der von der Klägerin vorgeschlagenen Aufteilungsmethode die Einhaltung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität und in der Mehrzahl der Fälle eine gerechte Besteuerung sicherstelle.

10. Aus den von der Klägerin beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen geht nicht hervor, ob sie rügt, daß sie aufgrund der ausschließlich streckenabhängigen Aufteilungsmethode a) doppelt besteuert worden sei oder b) daß sie dadurch gehindert worden sei, von einer Mehrwertsteuerbefreiung Gebrauch zu machen, die möglicherweise in einem oder mehreren der Mitgliedstaaten, durch die ihre Busse während der von ihr veranstalteten Studien- oder touristischen

Reisen führen, für die grenzüberschreitende Beförderung von Personen mit Reisebussen galten.

Erhebungsgebiet erbrachten Dienstleistungen steuerbar seien.

11. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts liegen genügend Gründe vor, um zu bezweifeln, daß § 3a Absatz 2 Nummer 2 UStG 1980 — dasselbe gilt außerdem für Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie, in dessen Licht die entsprechende Bestimmung des nationalen Rechts auszulegen ist — wirklich die Frage der Aufteilung des Entgelts in einen steuerbaren und einen nichtsteuerbaren Anteil regelt.

Folglich seien die Mitgliedstaaten frei, die Kriterien für die Aufteilung des Gesamtpreises auf einen steuerbaren und einen nichtsteuerbaren Teil der Beförderungsleistung festzulegen und eventuell die jeweilige Aufenthaltsdauer zu einem dieser Kriterien zu bestimmen.

12. Der Bundesfinanzhof hält nämlich zwei Lesarten dieser Bestimmungen für möglich.

III — Beantwortung der zuvor umformulierten Vorabentscheidungsfrage

Zum einen könnten sie dahin ausgelegt werden (wie dies der Beklagte tut), daß sie auf einer Aufteilung nach reinem Kilometermaßstab ohne Berücksichtigung irgendwelcher Aufenthalts- und Wartezeiten im Ausland beruhen.

14. Ich möchte gleich zu Beginn darauf hinweisen, daß mir der Standpunkt — im vorliegenden Rechtsstreit wird er von der deutschen Regierung vertreten —, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie für die fraglichen grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen eine Methode zur Festlegung der Besteuerungsgrundlage durch die Mitgliedstaaten vorsehe, im Hinblick auf die Überschrift und die Funktion dieses Artikels 9 kaum vertretbar erscheint.

13. Zum ändern sei aber auch die Auffassung vertretbar, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie sowie § 3a Absatz 2 Nummer 2 UStG 1980 sich darauf beschränken — entsprechend ihrer Überschrift und ihrem Inhalt —, eine Regelung über den Ort der Beförderungsleistung aufzustellen, aus der sich nichts anderes ergebe, als daß in Deutschland nur die im deutschen

Wie der Gerichtshof in der Vergangenheit bestätigt hat, sieht Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b lediglich ein Anknüpfungskriterium für die Bestimmung der *örtlichen Zuständigkeit* im Hinblick auf die Besteuerung vor, das — auf der Grundlage des Territorialitätsprinzips¹³ — eine Abgrenzung der jeweiligen

¹³ — Siehe oben, Nr. 3.

Kompetenzen der einzelnen Mitgliedstaaten, in denen die Dienstleistung erbracht wurde, ermöglicht¹⁴.

15. Angesichts dieses vorläufigen Ergebnisses kann ich jedoch nicht verhehlen, daß sich mir die genaue Bedeutung der am Ende der fraglichen Vorschrift stehenden Wendung „nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke“ nicht erschließt.

16. Die Begründungserwägungen der Richtlinie (insbesondere die vierte und die siebte Begründungserwägung, auf die sich die Klägerin beruft¹⁵) und die Begründung zum Richtlinienvorschlag der Kommission aus dem Jahr 1973 geben darüber keinen Aufschluß¹⁶.

14 — Vgl. Urteil vom 23. Januar 1986 (angeführt in Fußnote 7, Randnr. 17).

15 — Soweit hier von Interesse, lautet die vierte Begründungserwägung: „Dabei ist ... die Neutralität des gemeinsamen Umsatzsteuersystems in bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen zu wahren, damit schließlich ein gemeinsamer Markt verwirklicht wird, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweist.“ Die siebte Begründungserwägung lautet: „Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der ... Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten geführt. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten muß, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner beruflichen Tätigkeit hat, so sollte doch insbesondere für bestimmte zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen, als Ort der Dienstleistung das Land des Dienstleistungsempfängers gelten“ (Hervorhebung nur hier). Ob diese Begründungserwägung für die Antwort auf die vorliegende Vorabentscheidungsfrage von Bedeutung ist, erscheint mir schon deshalb zweifelhaft, weil eine Beförderungslleistung wie die von der Klägerin — normalerweise den Endverbrauchern — angebotene keine zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistung ist und in der Phase der Vermarktung oder danach nicht als Kostenelement in den Preis der Waren eingeht.

16 — Um die Einführung eines Anknüpfungskriteriums für die Beförderungslleistungen, das von dem allgemeinen Kriterium abweicht, zu erklären, stellte die Kommission tautologisch fest, daß „es, um dem besonderen Charakter dieser Leistungen Rechnung zu tragen, zweckmäßig [erschien], als Ort der Beförderungslleistung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke den Ort anzusehen, an dem die Beförderung jeweils stattfindet. Diesem Grundsatz zufolge unterliegen sämtliche auf dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats durchgeführten Beförderungen der Mehrwertsteuer“ (Bulletin der EG, Beilage 11/73, S. 12).

17. Auch das — in der Sitzung von der Kommission vorgetragene — Argument, die fragliche Wendung beziehe sich auf einen in „Bewegung befindlichen Ort“, so daß „zur Feststellung des Ortes der Dienstleistung der zurückgelegten Strecke zu folgen ist“, ist nicht geeignet, meine Zweifel zu zerstreuen.

18. Ich bin jedoch bereit, der Kommission darin zuzustimmen, daß die Wendung „nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke“ keine wesentliche Bedeutung hat, da sie sich nur auf die räumliche Dynamik der Beförderungslleistungen gegenüber dem statischen Charakter der sonstigen Leistungen im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 bezieht¹⁷.

Damit werden aber die Bedenken, zu denen eine derart unklar formulierte Vorschrift Anlaß gibt, nicht ausgeräumt. Der Gerichtshof hat bereits wiederholt darauf hingewiesen, daß für Vorschriften, die wie die des Mehrwertsteuerrechts finanzielle Konsequenzen haben können, das Gebot der Eindeutigkeit und Vorhersehbarkeit in besonderem Maße gilt und daß für die Betroffenen der Umfang ihrer Verpflichtungen genau erkennbar sein muß¹⁸.

17 — Der zuletzt wiedergegebene Standpunkt der Kommission widerspricht jedoch offenbar dem des Generalanwalts Slynn in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache 283/84 (angeführt oben in Fußnote 7, S. 232, 235): „Werden bei der Beförderung einer Person zwei oder mehr Mitgliedstaaten berührt, ist in jedem Mitgliedstaat für den Teil der Beförderung Steuer zu zahlen, der dort stattfindet, weil jeder Teil einen eigenen Leistungsort darstellt.“

18 — Vgl. für alle, Urteil vom 13. März 1990 in der Rechtssache C-30/89 (Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691, Randnr. 23).

19. Um dem vorlegenden Gericht die gewünschten Auslegungshinweise geben zu können, muß daher nach meiner Ansicht untersucht werden, wie die Besteuerungsgrundlage festgesetzt wird, auch wenn dies dazu zwingt, über den Wortlaut der vom Bundesfinanzhof vorgelegten Frage¹⁹ hinauszugehen.

20. Die Modalitäten dieser Festsetzung sind, wie oben erwähnt (vgl. Nrn. 2 und 3), in § 10 Absatz 1 UStG 1980 und im Rahmen der Richtlinie in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a geregelt.

Nach der letztgenannten Bestimmung wird für Beförderungsleistungen im Inland — wohl einschließlich derjenigen, denen eine Überschreitung der Landesgrenzen unmittelbar vorausgeht oder folgt, sowie der Erbringung der Dienstleistung im Ausland — die Besteuerungsgrundlage durch all das gebildet, was der Dienstleistende als Gegenleistung für die fragliche Dienstleistung erhält, wozu alle Abgaben (mit Ausnahme der

Mehrwertsteuer), Nebenkosten, Sachleistungen oder unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen gehören.

21. Sehen wir uns den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens näher an. Zwischen den Parteien steht außer Streit, daß die deutsche Finanzverwaltung bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage nur den sozusagen inländischen Teil der internationalen Beförderungsleistung der Klägerin zugrunde zu legen hat.

22. Anders, zumindest weniger einfach, scheint es sich mit der richtigen Bestimmung des für den inländischen Teil der fraglichen Dienstleistung entrichteten Entgelts zu verhalten, das die Besteuerungsgrundlage darstellt.

Es geht also um die Frage, welches die vernünftigste und dem Zweck der Richtlinie am besten entsprechende Methode für die Aufteilung des gesamten Pauschalpreises ist, den das Unternehmen für Beförderungsleistungen wie die streitigen erhalten hat. Genau darüber wird im Ausgangsverfahren gestritten.

23. Nach Ansicht der deutschen Regierung enthält Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie insoweit keinen *ausdrücklichen* Hinweis — eine Aussage, der ich mich anschließen kann — und läßt es insbesondere

19 — Nach ständiger Rechtsprechung ist der Gerichtshof im Rahmen von Artikel 177 u. a. befugt, im Fall ungenau formulierter Fragen aus allen vom nationalen Gericht gelieferten Angaben und aus den Akten des Ausgangsverfahrens diejenigen Elemente des Gemeinschaftsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands dieses Verfahrens einer Auslegung bedürfen, und dabei auch Vorschriften zu berücksichtigen, auf die zwar in den Vorabentscheidungsfragen nicht Bezug genommen wird, die aber für die Lösung des Ausgangsrechtsstreits erheblich erscheinen. Vgl. z. B. Urteile vom 18. Februar 1964 in den verbundenen Rechtssachen 73/63 und 74/63 (Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam, Slg. 1964, 1), vom 28. Juni 1978 in der Rechtssache 70/77 (Simmenthal, Slg. 1978, 1453), vom 20. März 1986 in der Rechtssache 35/85 (Tissier, Slg. 1986, 1207), vom 7. März 1990 in den verbundenen Rechtssachen C-153/88 bis C-157/88 (Fauque, Slg. 1990, I-649), vom 12. Dezember 1990 in der Rechtssache C-241/89 (SARPP, Slg. 1990, I-4695), vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-187/91 (Belovo, Slg. 1992, I-4937), vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-114/91 (Claeys, Slg. 1992, I-6559) und vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-168/95 (Arcaro, Slg. 1996, I-4705).

nicht zu, irgendeinen Bezug zwischen dem gezahlten Preis und der Kostenstruktur beim Steuerpflichtigen, der die Dienstleistung erbracht hat, herzustellen.

Fahrers, deren Höhe von der aufgewendeten Zeit abhängt²⁰.

Daher könne die Aufteilung des Pauschalentgelts nicht anders erfolgen als nach Maßgabe des im Inland zurückgelegten Streckenanteils, wie sich dies aus Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie ergebe.

26. Die Gründe für meine Auffassung, daß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie — obwohl eine Aufteilung nach Maßgabe des zurückgelegten Streckenanteils gewiß die sowohl für die Verwaltung als auch für die Wirtschaftsteilnehmer am einfachsten anwendbare Regelung wäre — nicht entsprechend dem Vorschlag der deutschen Regierung ausgelegt werden kann, habe ich bereits dargelegt.

24. Die Klägerin ist dagegen der Auffassung, daß die einfachste und am leichtesten nachprüfbar Methode die sei, die auf der jeweiligen Dauer des Aufenthalts des Beförderungsmittels in den verschiedenen Erhebungsgebieten beruhe.

Wichtig erscheint mir, daß die Methodik des harmonisierten Mehrwertsteuersystems, wie sie die Richtlinie vorsieht, beachtet werden muß. Nach dem mehrfach zitierten Artikel 11 Teil A Absatz 1 muß die Steuerverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats im Fall einer Dienstleistung feststellen, i) daß eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ii) die ein Steuerpflichtiger iii) gegen Entgelt

25. Die Kommission schließlich meint, daß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie es nicht ausschließe, den auf den inländischen Teil der streitigen Dienstleistung entfallenden Anteil des Gesamtpreises nach dem Verhältnis zu den gesamten Beförderungskosten zu ermitteln.

20 — Beiläufig sei bemerkt, daß sich dieser Standpunkt der Kommission — entgegen dem Vorbringen der deutschen Regierung — nicht wesentlich von dem unterscheidet, den die Kommission in ihrem Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 77/388 (angeführt in Fußnote 8) vertreten hat. Nach Artikel 1 dieses Vorschlags gilt als Ort von Personenbeförderungsleistungen der Ausgangsort, d. h. der Ort, an dem die Beförderung dem Beförderungspapier entsprechend tatsächlich beginnt, oder bei einer Reise, die aus mehreren aufeinanderfolgenden Beförderungsleistungen besteht, der Ort, an dem jede dieser Leistungen beginnt, sofern diese nur durch bloße technische oder zeitlich begrenzte Zwischenaufenthalte getrennt sind. Dagegen ist in den Fällen, in denen ein Leistungserbringer mehrere aufeinanderfolgende Beförderungsleistungen für einen Gesamtpreis erbringt, „die Steuerbemessungsgrundlage durch eine pauschale Aufschlüsselung des Preises auf der Grundlage solcher Faktoren wie der auf die einzelnen Leistungen entfallenden Beförderungstrecke festgelegt“. Anders ausgedrückt, waren auch nach diesem Vorschlag die zurückgelegten Strecken nur eines von mehreren möglichen Kriterien — und eben nicht das einzige —, nach denen sich die Festlegung der Besteuerungsgrundlage durch die betroffenen Mitgliedstaaten für den inländischen Teil einer bestimmten grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistung richtete.

Der Begriff der Gesamtkosten umfasse — neben den streckenabhängigen Kostensätzen — weitere Kostenelemente im Zusammenhang mit dem eingesetzten Beförderungsmittel und der geleisteten Arbeit des

iv) innerhalb des Hoheitsgebiets des fraglichen Staates ausführt. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie betrifft nur diese letztere Feststellung.

27. Dagegen muß die Regelung für die Aufteilung des Pauschalpreises in die auf den inländischen und den außerhalb der Landesgrenzen durchgeführten Teil der Beförderung entfallenden Anteile den vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung zum Begriff „Gegenleistung“ aufgestellten Grundsätzen entsprechen.

Der Gerichtshof hat insbesondere zu diesem Punkt — ausgehend von der Voraussetzung, daß nach der Richtlinie die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen nur dann der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt wird, und daß in einem solchen Fall der steuerbare Umsatz alles ist, was der Leistende als Gegenleistung erhält — festgestellt, daß ein Umsatz der Steuer unterliegt, sofern ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung (oder der gelieferten Ware) und dem erhaltenen Preis besteht²¹.

21 — Ausgehend von diesem Grundsatz haben Sie in bezug auf eine Genossenschaft, die ein Lagerhaus für Kartoffeln unterhielt und zwei Geschäftsjahre lang von ihren Mitgliedern kein Lagergeld für die erbrachte Dienstleistung erhob, entschieden, daß die durch die Nichterhebung des Lagergelds eingetretene Wertminderung der Anteilsscheine der Genossenschaftsmitglieder keinen „Gegenwert“ (im Sinne der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie) darstellt: vgl. Urteil vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 12). Vgl. auch Urteile vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443, Randnrn. 11 und 12), vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnrn. 10 und 12) und vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-33/93 (Empire Stores, Slg. 1994, I-2329, Randnrn. 12 bis 16).

28. Gerade wegen dieses Erfordernisses eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung halte ich das von der Klägerin und der Kommission vorgebrachte Argument für begründet: Bei der Aufteilung des von den Reisenden entrichteten Gesamtpreises in einen steuerbaren und einen nichtsteuerbaren Anteil können die *Kosten der Dienstleistung* nicht unberücksichtigt bleiben.

29. Dies bedarf sogleich einiger Klarstellungen. Die Kosten des Leistungserbringers dürfen keinesfalls bei der Ermittlung des absoluten Wertes der Gegenleistung berücksichtigt (und etwa ganz oder teilweise abgezogen) werden²². Dieser Wert ist bekanntlich ein Bruttowert, der dem vom Verbraucher tatsächlich gezahlten Gesamtbetrag entsprechen muß, unabhängig von den Herstellungs- und Vermarktungskosten für die fragliche Ware oder Dienstleistung²³.

22 — Nach der Richtlinie wird im Rahmen der durch Artikel 26 eingeführten Sonderregelung als Besteuerungsgrundlage für den Umsatz von Reisebüros und Reiseveranstaltern die Marge des Steuerpflichtigen, d. h. die Differenz zwischen den Kosten, die diesem durch die Inanspruchnahme von Warenlieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger tatsächlich entstehen, und dem vom Reisenden entrichteten Gesamtbetrag (ohne Mehrwertsteuer), herangezogen. Wie bereits festgestellt (vgl. oben, Fußnote 3), gilt diese Regelung allerdings nicht für die Erbringung von Dienstleistungen, wie die Klägerin sie anbietet.

23 — Zum Beispiel haben Sie festgestellt, daß, wenn der Preis für Warenlieferungen mittels einer Kreditkarte entrichtet wird, in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die von dem an ein Kreditkartensystem angeschlossenen Verkäufer geschuldet wird, der Geldbetrag einzubeziehen ist, den das Kreditinstitut bei Zahlung des Preises an den Verkäufer einbehält: vgl. Urteil vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-18/92 (Bally Slg. 1993, I-2871). Vgl. auch M. E. van Hilten, *Bancaire en financière prestataires in de Europese BTW*, Deventer, 1992, S. 241.

Wenn ich die Heranziehung der Kosten der Leistungserbringung (einschließlich der streckenabhängigen Kosten) für die Aufteilung der Besteuerungsgrundlage auf die betroffenen Länder für zulässig halte, so will ich damit keineswegs den festen Grundsatz in Frage stellen, daß die Gegenleistung der subjektive Wert dessen ist, was der Leistende tatsächlich erhalten hat, und nicht ein „normaler“, nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert²⁴.

30. Die von mir vorgeschlagene Lösung ist eine andere: Ist der absolute und subjektive Wert der Gegenleistung einmal ermittelt, so können und müssen die verschiedenen dem steuerpflichtigen Erbringer der Dienstleistung entstandenen Kosten für die Ermittlung des auf den inländischen Teil der Beförderung entfallenden Prozentsatzes des Pauschalpreises Bedeutung haben, *wobei die Möglichkeit einer Steuerbarkeit des übrigen Teils der Dienstleistung in anderen betroffenen Erhebungsgebieten bestehenbleibt*.

31. Wirtschaftlich gesehen ist der Preis der subjektive Maßstab des Nutzens, den der Endverbraucher aus der Gegenleistung zieht. Es läßt sich daher kaum bestreiten, daß dieser Nutzen normalerweise von den Kosten

der Faktoren abhängt, die der Leistende zur Erbringung der Dienstleistung aufwendet²⁵.

Um bei unserem hier interessierenden Beispiel zu bleiben: Die Teilnehmer an einer Auslandsreise ziehen zweifellos jeweils verschiedenen Nutzen aus der ununterbrochenen Autobahnfahrt vom Ausgangsort bis zur Grenze (steuerbarer Teil des Umsatzes) und der *ununterbrochenen Verfügbarkeit des Reisebusses und des Fahrers während der ganzen übrigen Dauer der Reise* (nichtsteuerbarer Teil) — einschließlich nicht nur der Fahrten, sondern auch der Aufenthalte²⁶ —; dieser letztgenannte Teil weist Kostenelemente auf, die nicht nur von der zurückgelegten Strecke, sondern auch von der Dauer der Dienstleistung abhängen.

25 — Die deutsche Regierung hat in der Sitzung vorgetragen, daß es angesichts der Freiheit der Unternehmen, ihre Preise auf der Grundlage der Marktbedingungen festzusetzen, unzulässig sei, eine Verbindung zwischen der Kostenstruktur eines Unternehmens und den verlangten Preisen herzustellen und daraus dann unter Berufung auf Artikel 11 der Richtlinie eine Methode zur Aufteilung der Gegenleistung auf die Mitgliedstaaten abzuleiten. Ich will mich nicht auf die schwierige Materie der Beziehungen zwischen Herstellungskosten und Preis einlassen, doch steht meines Erachtens fest, daß sich die Kosten bei jeder Form des Marktes, wenn auch in unterschiedlichem Maße je nach der Nähe zu den beiden Extrembeispielen der Wirtschaftsstrukturen, nämlich des vollkommenen Wettbewerbs und des Monopols, zwangsläufig in den Verkaufspreisen niederschlagen (mit Ausnahme, definitionsgemäß, des Verlustpreises und des auf Verdrängung ausgerichteten Preises); vgl. R. Cooter-T. Ulen, *Law and Economics*, 1988, insbesondere S. 32 bis 43. Das Bestehen einer solchen Beziehung ist z. B. auch in Ihrer Rechtsprechung zu Artikel 86 des Vertrages auf dem Gebiet des Mißbrauchs einer beherrschenden Stellung durch mißbräuchliche Festsetzung unangemessener oder überhöhter Preise (vgl. Urteil vom 14. Februar 1978 in der Rechtssache 27/76, *United Brands Company u. a./Kommission*, Slg. 1978, 207) oder durch auf Verdrängung ausgerichtete Preise (vgl. Urteile vom 3. Juli 1991 in der Rechtssache C-62/86, *AKZO Chemie/Kommission*, Slg. 1991, I-3359, und vom 14. November 1996 in der Rechtssache C-333/94 P *Tetra Pak/Kommission*, Slg. 1996, I-5951) anerkannt worden.

26 — Insoweit überrascht mich die Bemerkung der deutschen Regierung doch etwas, daß die Verweildauer kein für die Beförderungsleistung erheblicher Faktor sei, da es für die Verweildauer an einer Gegenleistung fehle. Dies mag zwar für die (kurzen und wenigen) Aufenthalte im Rahmen einer „reinen“ Personenbeförderung zutreffen, doch kann diese Behauptung aus den oben genannten Gründen nicht für pauschale Beförderungsleistungen gelten.

24 — Vgl. z. B. Urteil vom 5. Februar 1981 (angeführt in Fußnote 21, Randnr. 13).

32. Nehmen wir doch zur Veranschaulichung und Vereinfachung der Beurteilung einmal an, daß die Gesamtgegenleistung, die ein Unternehmen wie die Klägerin vom Endverbraucher verlangt, etwa dem Betrag entspricht, der sich aus der Addition des (idealen) Preises für die Beförderung im Inland und dem (idealen) Preis für die Beförderung im Ausland ergibt. In beiden Preisen kommt unweigerlich die jeweilige Kostenstruktur bei der Erbringung der Dienstleistung zum Ausdruck.

Zugegeben, diese Bemerkung ist ohne praktische Relevanz, wenn — wie dies offensichtlich bei den grenzüberschreitenden Leistungen der Beförderung von Waren und der „reinen“ Beförderung von Personen²⁷ der Fall ist — die Kostenstruktur der zwei oder mehr Teile einer einheitlichen Dienstleistung als gleich oder ziemlich ähnlich angesehen werden kann²⁸.

Sobald aber Inhalt und Modalitäten der Leistungserbringung bei den verschiedenen

Teilen und damit auch die Kosten der Dienstleistung voneinander abweichen, wirken sich diese Unterschiede zwangsläufig auf die Höhe der verschiedenen Anteile des Pauschalpreises aus. Dies bestätigt gerade, daß die einheitliche Gegenleistung, die sich jeweils unmittelbar auf jeden Teil der Dienstleistung bezieht, unter Berücksichtigung der jeweiligen Kosten der Leistungserbringung zu bestimmen ist.

33. Für die Bezugnahme auf die Kosten, die dem Steuerpflichtigen bei der Ausführung des steuerbaren Umsatzes entstehen, fehlt es im übrigen in der Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie nicht an Beispielen, auch wenn diese in einem anderen Zusammenhang stehen, nämlich dem der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Waren in Fällen, in denen die Gegenleistung nicht in Geld erbracht wurde.

27 — Das heißt ohne weitere Dienstleistungen (wie Verpflegung, Unterkunft und Reisebegleitung, die als einheitliches Paket zu einem Gesamtpreis erbracht werden), bezogen auf die Beförderung von Personen von Ort zu Ort.

28 — In beiden Beispielfällen kann ich mir nämlich ohne weiteres vorstellen, daß man — ausgehend von einem Pauschalpreis für die ganze Dienstleistung — gerade durch die ausschließliche Bezugnahme auf das Verhältnis der zurückgelegten Strecken zu einer sinnvollen und ausgewogenen Festsetzung der Besteuerungsgrundlage gelangen kann. Die Anwendung dieser Methode ist jedoch durch Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie keineswegs vorgeschrieben, der nur die Anwendung — bezogen auf einen besonderen Fall — der allgemeinen Methode der Bezugnahme (durch den unmittelbaren Zusammenhang mit der Gegenleistung) auf die Kosten für Erbringung der Dienstleistung darstellt. Daher kann aus der Feststellung, daß im Fall grenzüberschreitender Leistungen der Beförderung von Waren und der „reinen“ Beförderung von Personen die Anwendung der von mir vorgeschlagenen Methode und des Kilometermaßstabs zum selben Ergebnis führt, nicht der Schluß gezogen werden, daß der letztgenannte Maßstab — bei der Anwendung des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a — *ausschließlich und allgemein für alle* Beförderungsleistungen gerechtfertigt ist. Diese Schlussfolgerung ist meines Erachtens, insbesondere in bezug auf die vorliegende Rechtssache, gerade für komplexe Umsätze unzulässig, die — wie der Gegenstand des Ausgangsverfahrens — durch die unterschiedliche zeitliche Dimension (Dauer und Kontinuität) des steuerbaren und des nichtsteuerbaren Teils der Leistungserbringung gekennzeichnet sind.

Insbesondere in der Rechtssache Empire Stores²⁹, in der es um die unentgeltliche Lieferung eines Artikels durch ein Versandhandelsunternehmen an Personen ging, die a) sich als potentielle neue Kundinnen vorgestellt hatten oder b) selbst bereits Kundinnen waren und andere Personen als potentielle neue Kundinnen vorgestellt hatten, hat der Gerichtshof entschieden, daß die Gegenleistung für die fragliche Lieferung in der *Dienstleistung* bestand, die von der neuen bzw. alten Kundin erbracht wurde.

Überdies ist der Wert der Gegenleistung — d. h. die Besteuerungsgrundlage für die

29 — Vgl. Urteil vom 2. Juni 1994 (angeführt in Fußnote 21).

Lieferung — derjenige, der ihr durch ihren Empfänger (hier das Versandhandelsunternehmen) beigemessen wird; er entspricht dem Geldbetrag, den dieser für die fragliche Dienstleistung zu zahlen bereit gewesen wäre. Der Gerichtshof hat entschieden, daß dieser Wert nur in den Kosten bestehen kann, die der Lieferer für die Informationen über neue Kunden aufzuwenden bereit ist, d. h. in dem „Kaufpreis ...“, den der Lieferer für den Erwerb des Artikels gezahlt hat, den er als Gegenleistung für die betreffenden Dienstleistungen ohne Zuzahlung liefert“³⁰.

34. Ich habe bereits darauf hingewiesen, daß sich die deutsche Regierung gegen die von mir vorgeschlagene Regelung zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage ausgesprochen hat, weil durch sie möglicherweise die Wettbewerbsneutralität des harmonisierten Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt werde und ihre Handhabung durch die Finanzbehörden schwierig sei. Ich werde diese Einwände kurz prüfen.

35. Zunächst darf meines Erachtens bei realistischer Betrachtung die Möglichkeit nicht zu hoch eingeschätzt werden, daß Steuerpflichtige (wie die Klägerin) sich veranlaßt sehen könnten, ihre Pauschalreiseprogramme umzugestalten, um die Dauer der im Ausland erbrachten Dienstleistung und die Aufenthalte dort übermäßig zu verlängern (und die betreffenden Kosten entsprechend zu erhöhen), nur um in den Genuß von Mehrwertsteuerbefreiungen zu kommen, die

in einem oder mehreren der anderen Mitgliedstaaten für die grenzüberschreitende Beförderung von Reisenden gelten, und die Besteuerungsgrundlage entsprechend zu vermindern.

Man bedenke nur, daß jede Änderung eines Reisepakets, die nur zum Zweck der Optimierung der Steuerlast vorgenommen würde, an eine unüberwindbare Grenze stoßen müßte: die des wirtschaftlichen Erfolgs des Unternehmens bei den Endverbrauchern, denen eine „manipulierte“ Dienstleistung angeboten würde, häufig in Konkurrenz zu anderen Anbietern von Pauschalreisen. Zudem müßten sich nicht nur die in der ursprünglichen Kostenstruktur eingetretenen Änderungen spürbar in Änderungen des Preises für die Dienstleistung ausdrücken, sondern gleichzeitig dürfte die Manipulation der Reiseprogramme — bei Zahl und Dauer der Aufenthalte im Ausland — nicht zu Reiserouten führen, die der Reiseteilnehmer als unangenehm oder wenig attraktiv empfinden könnte.

Folgte man dem Gedankengang der deutschen Regierung, so könnte außerdem, streng genommen, die Möglichkeit ähnlicher Wettbewerbsverzerrungen auch bei einer Regelung mit dem Kilometermaßstab als ausschließlichem Kriterium nicht ausgeschlossen werden: Man denke z. B. nur an die Möglichkeit einer künstlichen Verkürzung (durch Verlegung der Abfahrt in grenznähere Orte) der im Inland und einer entsprechenden Verlängerung der unter der Geltung von Mehrwertsteuerbefreiungen in anderen Mitgliedstaaten zurückgelegten Strecken.

30 — A. a. O., Randnr. 19. Der Gerichtshof ist dem Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der portugiesischen Regierung nicht gefolgt, wonach in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Besteuerungsgrundlage durch den Weiterverkaufspreis im Einzelhandel gebildet werde, zu dem die fraglichen Artikel, wären sie in den Katalog des Versandhandelsunternehmens aufgenommen worden, verkauft worden wären.

36. Die deutsche Regierung hat sich außerdem an der schwierigeren Festsetzbarkeit der Steuer gestört, die — wegen der „Asymmetrie im Informationsfluß“ zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung — die Einführung einer Regelung mit sich bringe, nach der die Besteuerungsgrundlage im Verhältnis zu den gesamten Kosten von Pauschalreisen, die Veranstalter wie die Klägerin durchführen, bestimmt werde. Meines Erachtens sind solche Komplikationen zwar möglich, sie dürften aber nicht unüberwindbar sein.

Insoweit ist festzustellen, daß es den Steuerpflichtigen obliegt, das Verhältnis der gesamten Gegenleistungen, die für jede der erbrachten Leistungen die Besteuerungsgrundlage bilden, bezogen auf diese Kosten in Form von periodischen Steuererklärungen, die gemäß Artikel 22 Absätze 4 und 6 der Richtlinie abzugeben sind, genau anzugeben.³¹

Außerdem müssen sich die gesamte Dauer der Dienstleistung und die Aufenthalte sowie die durch diese bedingten Kosten — ebenso wie die mit den Beförderungsmitteln zurückgelegten Strecken (und dadurch bedingten

Kosten) — klar und genau aus den Aufzeichnungen ergeben, die jeder Steuerpflichtige gemäß Artikel 22 Absatz 2 der Richtlinie so führen muß, „daß sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen“.

Dennoch kann der Fall eintreten, daß die Kostenelemente, deren Höhe von der Dauer und der Kontinuität der Dienstleistung abhängt — dazu gehören die Aufenthalts- und Wartezeiten zwischen den einzelnen Beförderungsteilen —, für einen oder mehrere steuerbare Umsätze, die der Steuerpflichtige im Steuerzeitraum ausgeführt hat, ganz oder teilweise nicht bestimmt und objektiv aufgezeichnet sind. In einem solchen Fall, der selbstverständlich in die Zuständigkeit der nationalen Gerichte fällt, wird der nationalen Steuerverwaltung nichts anderes übrigbleiben, als die Steuer durch Festlegung der Besteuerungsgrundlage allein auf der Grundlage des Verhältnisses der insgesamt entrichteten Gegenleistungen für diese Umsätze nach Maßgabe der im In- und Ausland zurückgelegten Strecken festzusetzen.

Das Ergebnis, zu dem ich gelangt bin, läßt natürlich die Befugnis der deutschen Stellen unberührt, den Rat — gemäß Artikel 27 der Richtlinie — zu ersuchen, Deutschland zur Einführung von Maßnahmen zu ermächtigen, die den Zweck haben, „die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten“³².

31 — Die Kommission hat in der Sitzung u. a. auf die Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt.) (ABl. L 24, S. 1) hingewiesen. Durch diese Verordnung wurden zur Vermeidung von möglichen Steuerausfällen für die Mitgliedstaaten Verfahren für den DV-gestützten Austausch von für die Mehrwertsteuer relevanten Informationen über „innergemeinschaftliche Geschäfte“ und für den sich daran anschließenden Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten eingeführt. Diese Informationen werden von den genannten Behörden anhand der Aufstellung gemäß Artikel 22 Absatz 6 Buchstabe b der Richtlinie in besonderen Datenbanken gesammelt, gespeichert und bearbeitet. Ich denke jedoch, daß diese Verordnung nicht für Dienstleistungen gilt, wie sie von der Klägerin angeboten werden. Als innergemeinschaftliche Geschäfte im Sinne der Verordnung Nr. 218/92 gelten nämlich, was Dienstleistungen betrifft, nur diejenigen des Artikels 28b Teil C (Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung), Teil D (Nebentätigkeiten der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung) und Teil E (Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln) der Richtlinie, der durch Artikel 1 Nummer 22 der Richtlinie 91/680 (angeführt in Fußnote 1) eingefügt wurde.

32 — Von dieser Befugnis hat die Bundesrepublik Deutschland nur in bezug auf grenzüberschreitende Beförderungen von Personen im Gelegenheitsverkehr mit ausländischen Kraftomnibussen Gebrauch gemacht; vgl. § 10 Absatz 6 UStG 1980; danach wird die Mehrwertsteuer für diese Umsätze auf der Grundlage des Durchschnittsbeförderungsentgelts nach der Zahl der beförderten Personen und der Zahl der Kilometer der Beförderungstrecke im Inland erhoben, das anhand der tatsächlichen Preise berechnet und festgesetzt wird, so daß es zu einer Steuer führt, die nicht wesentlich von dem geschuldeten Betrag abweicht.

IV — Ergebnis

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorabentscheidungsfragen des Bundesfinanzhofs zu antworten:

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG ist im Rahmen einer grenzüberschreitenden Leistung der Personenbeförderung gegen ein Pauschalentgelt, z. B. im Rahmen einer Studien- oder touristischen Reise, dahin auszulegen, daß diese Bestimmung nur ein Anknüpfungskriterium für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit im Hinblick auf die Besteuerung vorsieht, wonach unter dem Ort der Beförderungsleistung auf der Grundlage des Territorialitätsprinzips der Ort zu verstehen ist, an dem die Beförderung stattfindet.

Im Rahmen einer solchen Beförderungsleistung ist die maßgebende Bestimmung der Richtlinie 77/388/EWG für die Zwecke der Festlegung der Besteuerungsgrundlage für den auf das Inland entfallenden Beförderungsanteil Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a. Diese Bestimmung ist dahin auszulegen, daß die betroffenen Mitgliedstaaten die pauschale Gesamtgegenleistung, die unmittelbar mit der Dienstleistung zusammenhängt, nach Maßgabe der gesamten Kosten der jeweiligen Beförderung innerhalb der einzelnen Länder aufzuteilen haben.

Diese gesamten Kosten schließen sowohl die streckenabhängigen als auch diejenigen Kostenansätze ein, deren Höhe von der Dauer und der Kontinuität der Dienstleistung abhängt, einschließlich der Aufenthalts- und Wartezeiten zwischen den einzelnen Beförderungsteilen, sofern sie vom Steuerpflichtigen bestimmt und objektiv aufgezeichnet werden.

Im Fall von Meinungsverschiedenheiten obliegt es den nationalen Gerichten, festzustellen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sich die Kostenelemente einer Leistung der oben beschriebenen Art, deren Höhe von der Dauer und der Kontinuität der Dienstleistung abhängt, zum Zweck der Festlegung der Besteuerungsgrundlage für die fraglichen Leistungen mit Gewißheit und objektiv aus Aufzeichnungen ergeben.