

Stellungnahme zum Entwurf des novellierten Umsatzsteueranwendungserlasses zu § 25 UStG

Datum:
12. Mai 2021

Abschnitt	Vorschrift	Problem/Anmerkung	Änderungsvorschlag
Abschn. 25.1 Abs. 1a S. 2 UStAE-E	Als Bestandteile einer Reiseleistung kommen in Betracht:	Es ist unklar, ob es sich um eine abschließende Aufzählung handelt. Hierfür spricht zunächst der geänderte Wortlaut („kommen in Betracht“) im Vergleich zur aktuellen Regelung in Abschn. 25.1. Abs. 1 S. 9 UStAE („insbesondere“). Eine Klarstellung, dass diese Aufzählung grundsätzlich als beispielhaft und nicht abschließend zu verstehen ist, ist wünschenswert. Dies würde zu mehr Rechtssicherheit und Praktikabilität für die Rechtsanwender führen.	Als Bestandteile einer Reiseleistung kommen insbesondere in Betracht:
Abschn. 25.1. Abs. 1a S. 5 UStAE-E	Die Einräumung von Eintrittsberechtigungen für Messen, Ausstellungen, Kongresse und ähnliche Veranstaltungen und damit im Zusammenhang erbrachte	Zu begrüßen ist, dass Abschn. 25.1. Abs. 1a S. 5 UStAE-E den Kongress- und Tagungsstandort Deutschland fördert. Dieses Ziel wird mit der gewählten Formulierung jedoch nicht hinreichend erreicht. Die Formulierung „Messen, Ausstellungen, Kongresse und	Anfügen eines Satzes: „Dasselbe gilt für die Organisation und Durchführung von Veranstaltungen aller Art

	<p>Beförderungs-, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen, die vom Veranstalter als einheitliche Leistung (vgl. Abschn. 3.10) angeboten und an Unternehmer erbracht werden (vgl. Abschnitt 3a.6 Abs. 13 Satz 4), sind keine Reiseleistungen.</p>	<p>ähnliche Veranstaltungen“ beinhaltet Unsicherheiten und grenzt ungerechtfertigt ein, da der MICE-Bereich sehr vielfältige Arten von Veranstaltungen umfasst.</p> <p>Zudem nimmt der Wortlaut des Abschn. 25.1. Abs. 1a S. 5 UStAE-E ausdrücklich nur die „Einräumung von Eintrittsberechtigungen“ von der zwingenden Margenbesteuerung aus. Zu den klassischen MICE-Leistungen gehört neben dem Verkauf von Tickets für Veranstaltungen (z.B. Messe) aber auch die Organisation einer Veranstaltung mit geschäftlichem Hintergrund im Auftrag von Geschäftskunden (z.B. Inhouse-Veranstaltungen, Betriebsveranstaltungen), ohne dass hierbei „Eintrittsberechtigungen eingeräumt“ werden. Hierbei treten die MICE-Unternehmer, anders als etwa im Bereich der Messen, im Außenverhältnis aber gerade nicht als Veranstalter in Erscheinung. Veranstalter bleibt hier der Geschäftskunde. Es besteht das Risiko, dass der Wortlaut an sich nur den Ticketverkauf für die eigene Veranstaltung, nicht aber die Organisation und den Weiterverkauf an den Veranstalter umfasst. Dies würde zu einer ungerechtfertigten unterschiedlichen Behandlung beider Sachverhalte führen.</p> <p>Um den Konferenz- und Tagungsstandort Deutschland nachhaltig zu stärken, wäre hier eine Formulierung wünschenswert, die diese Leistungen ebenso von der zwingenden</p>	<p>(Meetings and Incentives) für andere Unternehmer, unabhängig vom Charakter der Veranstaltung.“</p>
--	--	---	---

		<p>Margenbesteuerung ausnimmt. Denn auch hier stehen die Veranstaltung und die betriebliche Veranlassung – anders als bei touristischen Reisen – unstrittig im Vordergrund.</p>	
<p>Abschn. 25.1. Abs. 1a S. 6 (neu) UStAE-E</p>		<p>Die Regelungen des Entwurfes definieren den Begriff der Reiseleistung näher, als dies bisher der Fall ist; eine Reiseleistung i. S. d. § 25 UStG setzt ein Bündel von Einzelleistungen voraus, das zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung enthält. Einzelleistungen sollen nur im Fall von Beherbergungsleistungen Reiseleistungen sein. Dies ist zu begrüßen.</p> <p>Dennoch stellt dies die Praxis vor teilweise kaum lösbare Herausforderungen, da Reiseveranstalter regelmäßig, wenn auch im untergeordneten Umfang, z. B. auch Einzelleistungen außerhalb von Beherbergungen anbieten oder Pakete im Ausnahmefall auch mal weder Beherbergung- noch Beförderung enthalten.</p> <p>Angesichts der grundsätzlich EU-weit nicht einheitlich ausgelegten Margenbesteuerung wäre hier auch eine Nichtbeanstandungsregelung für solche Fälle wünschenswert, in denen der Steuerpflichtige ausnahmsweise – entgegen seiner sonstigen Tätigkeit – eine andere Einzelleistung als eine Beherbergung erbringt oder ein Paket ohne Beherbergung oder</p>	<p>Anfügen eines Satzes 6:</p> <p>Hat der Steuerpflichtige für Leistungen, für die er Reisevorleistungen bezogen hat, tatsächlich die Margenbesteuerung in Deutschland angewendet, so ist dies im Nachhinein nicht zu beanstanden.</p>

		<p>Beförderung verkauft und diese aber ebenso der Margenbesteuerung zu unterwerfen beabsichtigt, da eine getrennte Behandlung in den Buchungs- und Abrechnungsprozessen oft nicht möglich ist.</p> <p>Auch wenn im Fall von Unsicherheiten bei der Abgrenzung die Margensteuer angewendet wurde, sollte eine vorgenommene Margenbesteuerung im Nachhinein nicht beanstandet werden.</p>	
Abschn. 25.1 Abs. 2 UStAE-E		In Satz 1 wird festgestellt, dass es für das Auftreten im eigenen Namen maßgeblich auf die zivilrechtliche Beurteilung ankäme. In Satz 3 wird hingegen ausgeführt, dass es für eine Vermittlung (Auftreten im fremden Namen) maßgeblich auf den Außenauftritt ankäme. Das ist unlogisch und widersprüchlich.	Satz 1 ist ersatzlos zu streichen.
Abschn. 25.1. Abs. 5 UStAE-E	Im Rahmen einer Reise sind alle Reiseleistungen erbracht, die einem einzelnen Reisenden zugutekommen.	<p>Vorschrift stellt für die Ermittlung der Marge auf den einzelnen Reisenden ab.</p> <p>Dies entspricht weder den Anforderungen des EuGH noch denen der MwStSystRL. Der EuGH führt in seinem Urteil vom 8. Februar 2018 (C-380/16) aus: „Somit ist, wie von der Kommission geltend gemacht, die Steuerbemessungsgrundlage in diesem letztgenannten Bereich auf individueller Basis gemäß dem in Art.</p>	In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH ist auf den Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinn, d.h. auf den „Buchenden“ bzw. den „Besteller“ abzustellen und die Marge

		<p>73 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Verfahren und nicht pauschal zu ermitteln“ (Rn. 91). Artikel 73 verweist auf den Erwerber bzw. Dienstleistungsempfänger; dies kann insbesondere bei Kettengeschäften nicht der einzelne Reisende, sondern nur der jeweilige direkte Erwerber (Besteller) auf der entsprechenden Stufe der Leistungskette sein.</p> <p>Das Abstellen auf den einzelnen Reisenden ist zudem praktisch nicht umsetzbar. Festgeschrieben wird stets die konkrete Buchung, nicht einzelne Reisende.</p> <p>Dies kann auch nicht durch die gewählte Formulierung in Abschn. 25.1. Abs. 5 S. 3 UStAE-E ausgeglichen werden, da diese Regelung erhebliches Streitpotential hinsichtlich der Frage birgt, wann von einer „gleichartigen Reise“ auszugehen ist. Ist beispielsweise noch dann von einer gleichartigen Reise auszugehen, wenn es sich um höherwertige Leistungen derselben Leistungskategorie handelt (z.B. Beherbergung: Einzelzimmer ohne Fenster im Vergleich zur Suite)?</p> <p>Problematisch ist zudem, dass die Regelung auf den B2C-Bereich beschränkt ist. Die Unterscheidung, ob es sich um einen B2B- oder B2C-Leistungsempfänger handelt, ist häufig nicht rechtssicher im Buchungszeitpunkt möglich.</p>	<p>transaktionsbezogen zu ermitteln (analog Abschn. 25.1. Abs. 1 S. 12 UStAE-E).</p> <p>Im Rahmen einer Reise sind alle Reiseleistungen erbracht, die an einen Leistungsempfänger (Abschn. 25.1. Abs. 1 S. 12 UStAE-E) erbracht werden.</p>
--	--	--	---

<p>Abschn. 25.1. Abs. 6 S. 6 UStAE-E</p>	<p>Werden einzelne Reisebestandteile vom selben Unternehmer zu unterschiedlichen Zeiten – ggf. während der Reise – und an unterschiedlichen Orten verkauft, ist der Leistungsort für die einheitliche sonstige Leistung nach § 25 UStG danach zu bestimmen, wo der Verkauf der Reise überwiegend erfolgt.</p>	<p>Die Aussage im Entwurf ist nur korrekt, wenn Reise und Zielgebietsleistungen eine einheitliche Leistung bilden oder die Zielgebietsleistungen Nebenleistungen zur Hauptleistung darstellen würden. Ob dies gegeben ist oder eigenständige Leistungen vorliegen, ist nach der Rechtsprechung des EuGH durch eine Gesamtbetrachtung, „ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst“, zu bestimmen. (EuGH, Urteil vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam CV/Staatssecretaris van Financiën, C-463/16, Rn. 22). Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.</p> <p>Der EuGH hat dafür in mehreren Urteilen Kriterien aufgestellt, die zu beachten sind (z.B. Urteile vom 10. März 2011, Bog u. a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 10. November 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 70 und die dort angeführte Rechtsprechung sowie vom 21. Februar 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). Liegt danach eine einheitliche Reiseleistung vor, so ergibt sich die einheitliche Ortsbestimmung aus den allgemeinen Regelungen, der Satz ist dafür nicht notwendig.</p> <p>Liegen eigene selbständige Leistungen vor, so ist auch der Ort der Leistung für die Zielgebietsleistung getrennt zu beurteilen.</p>	<p>Der Satz ist zu streichen.</p>
--	---	--	-----------------------------------

		Ein regelmäßiges Abstellen auf den Ort, an dem der Verkauf der Reise überwiegend erfolgt, verstößt immer dann gegen die Vorgaben der MwStSystRL und Rechtsprechung des EuGH, wenn der Verkauf der Zielgebietsleistung durch eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte erfolgt. Eine abweichende deutsche Regelung im Rahmen des UStAE-E kann zu Doppelbesteuerungen und Rechtsunsicherheiten führen, die nicht gerechtfertigt sind.	
Abschn. 25.1 Abs. 7 UStAE-E	„Abgrenzung Eigenleistung/ Reisevorleistung“	<p>In der Praxis treten oftmals Abgrenzungsschwierigkeiten auf, was als Reisevorleistung anzusehen ist, da der UStAE insofern nicht hinreichend präzise ist.</p> <p>Die jetzige Fassung könnte z.B. dazu führen, dass eine Eigenleistung „Übernachtung“ aufgrund des Bezugs von Dienstleistungen (z.B. Gebäudereinigung) in eine Reiseleistung umzuqualifizieren wäre.</p> <p>Eine solche Auslegung ist u.E. nicht mit dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung vereinbar.</p> <p>Der UStAE sollte daher dringend ergänzt werden.</p>	<p>Einfügen eines neuen Satz 11 vor dem bisherigen Satz 11:</p> <p>Leistungen, die der Unternehmer bezieht, stellen keine Reisevorleistungen dar, wenn sie lediglich der Vorbereitung, Erweiterung oder Anreicherung von Eigenleistungen dienen (z. B. Catering, Reinigung, Wartung, Management, Dienstleistungen der Schiffsausrüster).</p>

<p>Abschn. 25.1. Abs. 7 S. 3 Halbsatz 2 UStAE-E</p>	<p>...die umsatzsteuer- und zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen und die zivilrechtliche Beurteilung sind nicht entscheidend.</p>	<p>Dieser Halbsatz sollte gestrichen werden. Er ist in sich widersprüchlich und lässt den Rechtsanwender im Unklaren. Andere als umsatzsteuer- und zivilrechtliche Leistungsbeziehungen sind für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdleistungen nicht vorstellbar und werden zudem in Abschn. 25.1. Abs. 7 S. 8 bis 9 UStAE-E selbst herangezogen.</p> <p>Die Anfügung des o.g. Halbsatzes als allgemeine Aussage ist jedoch nicht tragbar, da sie weder bestimmt ist noch eine klare Rechtsanwendung ermöglicht; im Gegenteil könnte damit im Nachhinein jegliche von zivil- und umsatzsteuerlichen Regelungen abweichende Beurteilung gestützt werden. Dies ist abzulehnen.</p>	<p>Der Halbsatz ist zu streichen.</p>
<p>Abschn. 25.2 Abs. 1 Satz 6 UStAE-E</p>	<p>Diese Ortsbestimmung bindet bei einem Kettengeschäft auch nachfolgende Unternehmer</p>	<p>Im Fall einer eindeutig falschen Qualifikation des Leistungsortes muss dieses durch Fakten / Dokumentation widerlegbar sein. Der Leistungsempfänger kann nicht durch fehlerhafte Eingangsrechnungen in seiner Besteuerung gebunden sein.</p>	<p>Diese Ortsbestimmung bindet grundsätzlich bei einem Kettengeschäft auch nachfolgende Unternehmer, es sei denn, die Ortsbestimmung ist nachweisbar fehlerhaft.</p>

<p>Abschn. 25.2 Abs. 1 Satz 7 UStAE-E</p>	<p>Werden Betreuungsleistungen ausschließlich im Drittland erbracht, verlagert sich der Ort nach § 3 a Abs. 8 UStG ins Drittland.</p>	<p>Das muss entsprechend dem Gesetzestext für alle Reisevorleistungen, für die sich der Ort der Leistung nach § 3 a Abs. 2 UStG bestimmt, gelten und nicht nur für Betreuungsleistungen.</p>	<p>Werden Reisevorleistungen, deren Ort der Leistung sich nach § 3 a Abs. 2 UStG bestimmt, ausschließlich im Drittland erbracht, verlagert sich der Ort der Leistung nach § 3 a Abs. 8 UStG ins Drittland.</p>
<p>Abschn. 25.2 Abs. 6 UStAE-E</p>	<p>Der Unternehmer hat bei der Abgabe einer Reiseleistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen in der Rechnung anzugeben, in welchem Umfang die Leistungen nach § 25 Abs. 2 UStG im Drittlandgebiet bewirkt werden (vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG).</p>	<p>Für ausländische Vorunternehmer kann diese Forderung nicht gelten. Damit muss anhand von Fakten über den Leistungsort entschieden werden.</p>	<p>Der im Inland ansässige Unternehmer hat bei der Abgabe einer Reiseleistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen in der Rechnung anzugeben, in welchem Umfang die Leistungen nach § 25 Abs. 2 UStG im Drittlandgebiet bewirkt werden (vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG). In allen anderen Fällen bestimmt der empfangende Unternehmer den Ort der Leistung nach den geltenden</p>

			Ortsbestimmungen der §§ 3ff. UStG
Abschn. 25.3 Abs. 1 UStAE	Satznummerierung ist nicht schlüssig	schlechte Zitierfähigkeit	bitte konsistent durchändern
Abschn. 25.3 Abs. 4 Nr. 2 Satz 3 UStAE	Als Reiseerlös ist nach § 10 Absatz 4 Satz 1 Nr. 3 UStG die Summe aus den Ausgaben für Reisevorleistungen und anteilige Gemeinkosten des Arbeitgebers anzusetzen (sog. fiktiver Reiseerlös, vgl. Abschnitt 1.8.	Systematisch nicht korrekt - BMG ist gem. § 25 Absatz 3 UStG die Marge, also Reiseerlös abzüglich Aufwendungen für Reisevorleistung; Gemeinkosten spielen bei der Ermittlung der BMG gem. § 25 keine Rolle; eine Mindest-BMG in der MUST muss sich systematisch auch nach den Vorschriften der MUST ermitteln (= Nullmarge)	Als Reiseerlös sind nach § 10 Absatz 4 Satz 1 Nr. 3 UStG die Ausgaben für Reisevorleistungen des Arbeitgebers anzusetzen (Nullmarge)
Abschn. 25.3 Abs. 4 Nr. 2 Satz 3 UStAE	Überlässt ein Unternehmer eine Reise entgeltlich an die in § 10 Abs. 5 Nr. 1 und 2 UStG benannten Personen, sind Reiseerlöse die tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers, mindestens jedoch der fiktive Reiseerlös nach Nr. 2 Satz 3.	Systematisch nicht korrekt - BMG ist gem. § 25 Absatz 3 UStG die Marge, also Reiseerlös abzüglich Aufwendungen für Reisevorleistung; Gemeinkosten spielen bei der Ermittlung der BMG gem. § 25 keine Rolle; eine Mindest-BMG in der MUST muss sich systematisch auch nach den Vorschriften der MUST ermitteln (= Nullmarge)	Überlässt ein Unternehmer eine Reise entgeltlich an die in § 10 Abs. 5 Nr. 1 und 2 UStG benannten Personen, sind Reiseerlöse die tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers, mindestens jedoch die Aufwendungen des

			Unternehmers für seine Reisevorleistungen (mind. somit eine Nullmarge).
Abschn. 25.3 Abs. 5 Satz 7 UStAE	Die Margenermittlung ist spätestens dann zu korrigieren, wenn dem Unternehmer die dafür erforderlichen Informationen vorliegen	Vermeidung von häufigen Berichtigungen	Die Margenermittlung ist spätestens dann zu korrigieren, wenn dem Unternehmer alle hierfür erforderlichen wesentlichen Informationen vorliegen.