



Abschließende Mitteilung

an das
Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

umsatzsteuerlicher Gestaltungen bei Reiseleistungen

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Abs. 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 2 - 2018 - 0827

Bonn, den 30. August 2019

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Anlass und Umfang der Prüfung	6
2	Besteuerung von Reiseleistungen	7
2.1	Europäisches Recht	7
2.2	Nationales Recht	7
3	Prüfungsfeststellungen	8
3.1	Lückenhafte Margenbesteuerung verstößt gegen Unionsrecht	8
3.2	Notwendige Gesetzesänderung steht aus	8
3.3	Unterschiedliche Umsetzung führt zu Besteuerungslücke	9
3.4	Gestaltungen in der Leistungskette führen zu Steuerausfällen	9
3.5	Faktisches Wahlrecht begünstigt Reiseunternehmer	11
3.6	Finanzämter rechnen mit hohen Steuerrückzahlungen	12
4	Würdigung und Empfehlungen	12
4.1	Anpassung des § 25 UStG nicht aufschiebbar	12
4.2	Verwaltungsregelung im Vorgriff erforderlich	13
5	Stellungnahme des BMF	14
6	Abschließende Bewertung	14

0 Zusammenfassung

In Deutschland gab es im Jahr 2018 etwa 2 500 Reiseveranstalter mit einem Umsatzvolumen von rund 36 Mrd. Euro. Von den verkauften Reisen entfielen etwa zwei Drittel auf das Privatkundengeschäft (B2C – Business-to-Consumer) und ein Drittel auf Geschäftsreisen (B2B – Business-to-Business). Als Reiseleistungen gelten insbesondere die Beförderung zu den einzelnen Reisezielen sowie die Unterbringung und Verpflegung (Tz. 1).

Der Bundesrechnungshof hat die Besteuerung der Reiseleistungen hinsichtlich möglicher Steuerausfälle bei Beteiligung ausländischer Reiseunternehmer untersucht und im Wesentlichen Folgendes festgestellt:

0.1 **Besonderheiten bei der Besteuerung von Reiseleistungen**

Für die Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen gelten in der Europäischen Union besondere Regelungen. Danach entsteht die Steuer nur auf die Differenz zwischen dem Entgelt, das der Kunde zahlt, und den Aufwendungen des Reiseunternehmers für Reisevorleistungen (Margenbesteuerung). Zudem sind Umsatzsteuerbeträge, die dem Unternehmer für Reisevorleistungen in Rechnung gestellt werden, nicht als Vorsteuer abziehbar. Das Unionsrecht unterscheidet hierbei nicht nach B2C- und B2B-Umsätzen (Tz. 2).

0.2 **Unvollständige Umsetzung des Unionsrechts – Drohende Sanktionen**

Deutschland hat die Margenbesteuerung nur für Reiseleistungen an Privatkunden (B2C) umgesetzt. Die nationale Sonderregelung für Reiseleistungen in § 25 Umsatzsteuergesetz (UStG) verstößt gegen Unionsrecht, da sie die Margenbesteuerung bei Reiseleistungen an Unternehmer (B2B) ausschließt. Die notwendige Gesetzesänderung für B2B-Umsätze steht noch aus, obwohl dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) der Verstoß seit Jahren bekannt ist. Deutschland drohen deshalb finanzielle Sanktionen von Seiten der EU-Kommission (Tzn. 3.1 und 3.2).

0.3 **Steuerausfälle durch Besteuerungslücke bei B2B-Umsätzen**

Die unvollständige Umsetzung des Unionsrechts führte dazu, dass B2B-Reiseleistungen deutscher Unternehmer unbesteuert blieben,

wenn diese in einem EU-Mitgliedstaat erbracht wurden, der das Unionsrecht zutreffend umgesetzt hatte. Der Grund: Beide Mitgliedstaaten gingen von einer Besteuerung im jeweils anderen Staat aus (Tz. 3.3).

0.4 **Vorsteuererstattungen trotz fehlender Besteuerung bei B2B-Umsätzen**

Die ausländischen Reiseunternehmer nutzten die fehlende Umsetzung gezielt für steuerliche Gestaltungen aus. Sie schalteten einen weiteren ausländischen Unternehmer in die Leistungskette ein, der Vorsteuerbeträge geltend machen konnte, ohne die Reiseleistungen selbst versteuern zu müssen. Die Steuerschuld ging vielmehr auf die Leistungsempfänger über, die die Steuer anschließend nicht erklärten. Dadurch entstanden Steuerausfälle in Millionenhöhe (Tz. 3.4).

0.5 **Faktisches Wahlrecht zwischen nationalem Recht und Unionsrecht**

Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes können sich die Reiseunternehmer unmittelbar auf das Unionsrecht berufen. Daneben können sie weiterhin auch das unionsrechtswidrige nationale Recht anwenden. Dieses faktische Wahlrecht können die Unternehmer in der Leistungskette unterschiedlich ausüben. Im Ergebnis führt dies zu einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung. Zahlreiche Unternehmer machten von dem „Wahlrecht“ Gebrauch. Auf die Finanzämter kommen daher in nächster Zeit erhebliche Steuerrückzahlungen zu (Tzn. 3.5 und 3.6).

0.6 **Nationale Regelung überfällig**

Solange § 25 UStG nicht angepasst wird, können die Reiseunternehmer weiterhin zu ihrem Vorteil gestalten (Rosinenpickerei). Dadurch bestehen Risiken für das Steueraufkommen, deren Ausmaß nur schwer zu kalkulieren ist. Für den Bundesrechnungshof war es deshalb nicht nachvollziehbar, dass das BMF noch keine gesetzgeberischen Maßnahmen ergriffen hatte. Er empfahl dem BMF, umgehend gesetzgeberische Maßnahmen einzuleiten, um § 25 UStG an das Unionsrecht anzupassen. Darüber hinaus regte er an, im Vorgriff auf die gesetzliche Änderung ein BMF-Schreiben zum Umgang mit „Altfällen“ herauszugeben,

um eine einheitliche Verwaltungspraxis in den Ländern zu gewährleisten (Tzn. 4.1 und 4.2).

0.7 **Aktuelles Gesetzgebungsverfahren**

Das BMF teilte mit, dass es die Anpassungen des § 25 UStG an die unionsrechtlichen Vorgaben in ein aktuelles Gesetzgebungsverfahren eingebracht habe. Die neuen Regelungen sollen noch im Jahr 2019 in Kraft treten. Bis dahin sehe es keine rechtliche Möglichkeit, Unternehmer daran zu hindern, sich wahlweise auf das Unionsrecht oder das nationale Recht zu berufen (Tz. 5).

0.8 **Regelung für Altfälle notwendig**

Der Bundesrechnungshof unterstützt die Gesetzesinitiative des BMF. Er weist allerdings darauf hin, dass den Unternehmern bis zum Inkrafttreten der neuen Regelungen weiterhin Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet sind, die Steuerausfälle nach sich ziehen. Die Gesetzesänderung sollte daher zum frühestmöglichen Zeitpunkt in Kraft treten. Außerdem sollte das BMF regeln, wie mit Altfällen umzugehen ist. (Tz. 6).

1 Anlass und Umfang der Prüfung

In Deutschland gab es im Jahr 2018 laut Deutschem Reiseverband etwa 2 500 Reiseveranstalter mit einem Umsatzvolumen von rund 36 Mrd. Euro.¹ Von den Reiseleistungen, die über Reisebüros gebucht waren, entfielen etwa zwei Drittel auf das Privatkundengeschäft (B2C – Business-to-Consumer) und ein Drittel auf Geschäftsreisen (B2B – Business-to-Business). Als Reiseleistungen gelten insbesondere die Beförderung zu den einzelnen Reisezielen, die Unterbringung und Verpflegung, die Betreuung durch Reiseleiter sowie die Durchführung von Veranstaltungen. Bei Pauschalreisen bestehen die Reiseleistungen aus einem Bündel von Einzelleistungen, die zu einem Gesamtpreis verkauft werden.

Für die Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen gelten in der Europäischen Union besondere Regelungen. Diese sollen die Besteuerung für Reiseunternehmer erleichtern und die Steuern zwischen den Mitgliedstaaten gerecht verteilen. Wären die einzelnen Leistungen bezüglich Leistungsort und Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen Besteuerungsregelungen zu beurteilen, müssten die Reiseunternehmer den Gesamtpreis aufteilen und die einzelnen Leistungen ggf. in unterschiedlichen Mitgliedstaaten versteuern. Die damit verbundenen Schwierigkeiten werden durch die Sonderregelung vermieden.

Wir führten örtliche Erhebungen im Bundesministerium der Finanzen (BMF) sowie bei den Zentralfinanzämtern Hannover-Nord² und Berlin Neukölln³ durch.

Zu unseren Feststellungen hat das BMF mit Schreiben vom 7. Juni 2019 Stellung genommen. Wir haben die Stellungnahme ausgewertet und stellen unser Prüfungsergebnis nachfolgend abschließend fest.

¹ Deutscher Reiseverband, „Der deutsche Reisemarkt“, Zahlen und Fakten 2018, Berlin, März 2019.

² Zuständig für die Umsatzbesteuerung von Unternehmern mit Ansässigkeit im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland sowie auf der Insel Man.

³ Zuständig für die Umsatzbesteuerung von Unternehmern mit Ansässigkeit in der Griechischen Republik, in der Republik Mazedonien sowie in allen nicht in der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung genannten Staaten.

2 Besteuerung von Reiseleistungen

2.1 Europäisches Recht

Für die Besteuerung von Reiseleistungen sieht das Unionsrecht eine Margenbesteuerung vor (Artikel 306 bis 310 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, MwStSystRL). Danach entsteht die Umsatzsteuer nur auf die Differenz (Marge) zwischen dem Entgelt, das der Kunde zahlt, und den Aufwendungen der Reiseunternehmer für Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen (Reisevorleistungen). Die Richtlinie **unterscheidet nicht**, ob die Reiseleistung an eine Privatperson oder an einen Unternehmer erbracht wird. Umsatzsteuerbeträge, die dem Reiseunternehmer von anderen Steuerpflichtigen für Reisevorleistungen in Rechnung gestellt werden, sind nicht als Vorsteuer abziehbar oder erstattungsfähig (Artikel 310 MwStSystRL).

2.2 Nationales Recht

In Deutschland kann ein Reiseunternehmer die Margenbesteuerung nur in Anspruch nehmen, wenn er die Leistungen an eine **Privatperson** ausführt (§ 25 Umsatzsteuergesetz – UStG). Sofern im Rahmen der Reise mehrere Leistungen erbracht werden, gelten diese als einheitliche Reiseleistung, die am Sitzort des Reiseunternehmers zu besteuern ist. Der Unternehmer ist bei Anwendung der Margenbesteuerung nicht berechtigt, die ihm für Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten oder die nach § 13b UStG geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen (§ 25 Absatz 4 UStG).

Werden die Reiseleistungen an einen **anderen Unternehmer** für dessen Unternehmen erbracht (z. B. Incentive- oder Geschäftsreisen), ist die Margenbesteuerung nach deutschem Recht derzeit nicht anwendbar. In diesem Fall ist die Umsatzsteuer auf das volle Entgelt zu berechnen. Die einzelnen Leistungen (Übernachtungs-, Verpflegungs- oder Personenbeförderungsleistungen) sind dort zu besteuern, wo sie erbracht oder bewirkt werden.⁴ Soweit der Reiseunternehmer Reisevorleistungen in Anspruch nimmt, ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt.

⁴ Übernachtungsleistungen (§ 3a Absatz 3 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe a UStG), Verpflegungsleistungen (§ 3a Absatz 3 Nummer 3 Buchstabe b UStG), Personenbeförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Luftverkehr (§ 3b Absatz 1 in Verbindung mit § 26 Absatz 3 UStG), Andere Personenbeförderungsleistungen (§ 3b Absatz 1 UStG).

3 Prüfungsfeststellungen

3.1 Lückenhafte Margenbesteuerung verstößt gegen Unionsrecht

Es war dem BMF seit mehreren Jahren bekannt, dass das nationale Recht von den EU-Grundsätzen abweicht. So hatte der Europäische Gerichtshof (EuGH) schon im Jahr 2013⁵ festgestellt, dass die von einigen Mitgliedstaaten praktizierte Beschränkung der Margenbesteuerung auf Umsätze an Privatpersonen (B2C) nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Nach Auffassung des EuGH ist die Margenbesteuerung auf jede Art von Kunden anzuwenden. Folglich ist der Begriff des Kunden weit auszulegen und Leistungen an Unternehmer (B2B) sind in die Margenbesteuerung einzubeziehen.

Im Februar 2018 bestätigte der EuGH in einem Urteil gegen Deutschland noch einmal ausdrücklich, dass die Sonderregelung für Reiseleistungen in § 25 UStG gegen geltendes Unionsrecht verstößt, indem sie Leistungen im B2B-Bereich von der Margenbesteuerung ausschließt.⁶ Nach Auffassung des EuGH ist die Margenbesteuerung zwingend anzuwenden, unabhängig davon, ob Reiseveranstalter Umsätze an Unternehmer oder an private Abnehmer erbringen. Passt Deutschland die Rechtslage nicht an, kann die Europäische Kommission (Kommission) Sanktionen festsetzen.

3.2 Notwendige Gesetzesänderung steht aus

Die Kommission leitete das Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland bereits im Jahr 2012 ein. Das Verfahren wurde jedoch unter Hinweis auf die anhängige Rechtssache gegen Spanien zunächst ruhend gestellt. Mit der Entscheidung des EuGH im September 2013 war klar, dass die deutsche Regelung nicht im Einklang mit dem Unionsrecht steht. Ab diesem Zeitpunkt musste das BMF davon ausgehen, dass Deutschland das bis dahin zurückgestellte Verfahren gegen die Kommission verlieren wird und das nationale Recht angepasst werden muss. Dennoch sah sich das BMF nicht dazu veranlasst, Konsequenzen aus dem Urteil zu ziehen, sondern wartete den Ausgang des fortgeführten Verfahrens gegen Deutschland ab. Zwar beabsichtigte es, nach dem Urteil des EuGH im Jahr 2018 die notwendigen Änderungen anzustoßen. Eine entsprechende kurzfristige Gesetzesinitiative blieb jedoch aus.

⁵ EuGH-Urteil vom 26. September 2013, Rs C-189/11, Kommission/Spanien.

⁶ EuGH-Urteil vom 8. Februar 2018, Rs C-380/16, Kommission/Deutschland.

3.3 Unterschiedliche Umsetzung führt zu Besteuerungslücke

Die Ausnahme der B2B-Umsätze von der Margenbesteuerung führte zur Nichtbesteuerung in Deutschland, wenn die Leistungen in einem Mitgliedstaat ausgeführt wurden, der das Unionsrecht zutreffend umgesetzt hatte. Der andere Mitgliedstaat ging in diesem Fall von einer einheitlichen Reiseleistung aus, die in Deutschland der Margenbesteuerung unterliegt. Deutschland ging dagegen von einer Besteuerung der einzelnen Leistungen (Beförderung, Übernachtung, Verpflegung) in dem anderen Mitgliedstaat aus. Durch die unterschiedlichen Rechtsauffassungen blieben die Reiseleistungen im Ergebnis unversteuert. Das BMF erhielt bereits im Februar 2017 Hinweise aus den Ländern, dass insoweit eine Besteuerungslücke bestehe und eine bundeseinheitliche Abstimmung erforderlich sei. Darüber hinaus informierte es das Bundeszentralamt für Steuern im Mai 2017 darüber, dass entsprechende Fallkonstellationen zu einer Nichtbesteuerung führen.

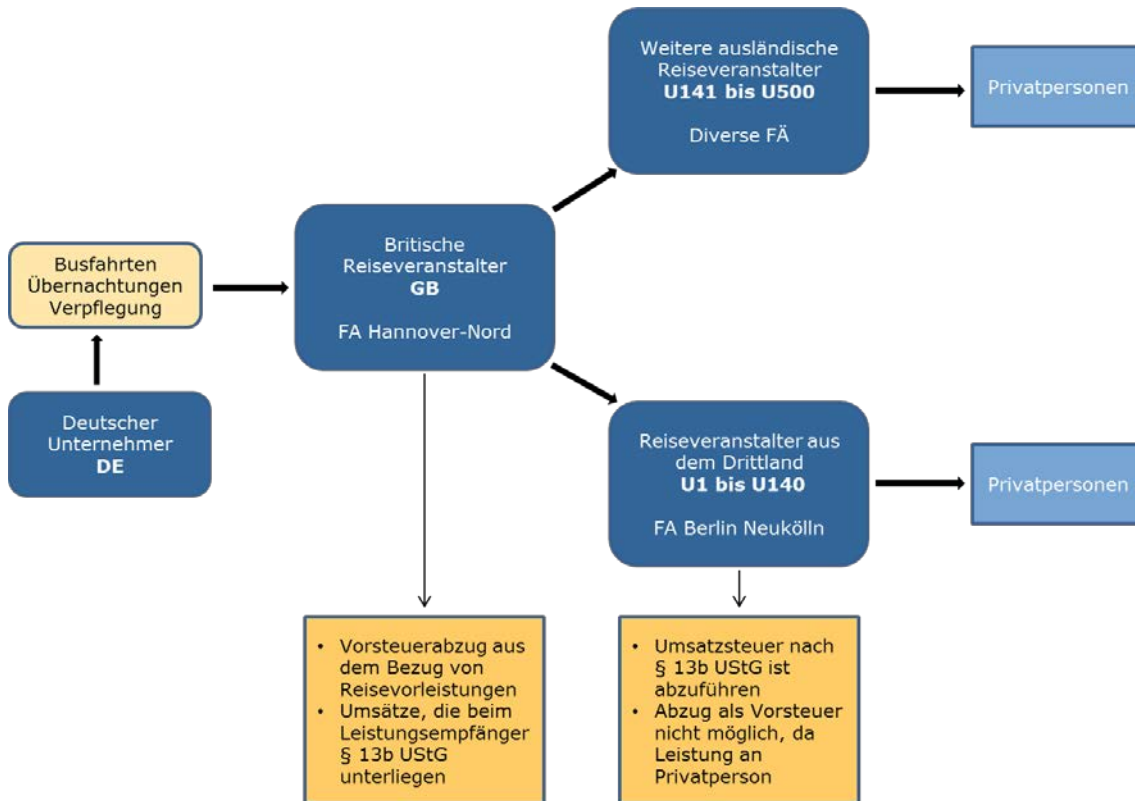
3.4 Gestaltungen in der Leistungskette führen zu Steuerausfällen

Nach unseren Feststellungen nutzten ausländische Reiseunternehmer die fehlende Umsetzung des Unionsrechts gezielt für steuerliche Gestaltungen aus. Sie schalteten einen weiteren ausländischen Unternehmer in die Leistungskette ein, um Vorsteuerbeträge aus Reisevorleistungen geltend machen zu können. So waren im Finanzamt Hannover-Nord (zwischengeschaltete) britische Reiseunternehmer (GB) steuerlich erfasst, die Reiseleistungen in Höhe von mindestens 50 Mio. Euro an mehr als fünfhundert ausländische Leistungsempfänger (U1 bis U500) erbrachten. Für diese Reiseleistungen schuldeten die Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG. Sie waren verpflichtet, die Steuer in Deutschland zu erklären und abzuführen. Hierzu versandte das Finanzamt Hannover-Nord Kontrollmitteilungen an das Finanzamt Berlin Neukölln.

Die britischen Unternehmer machten aus dem Bezug von Reisevorleistungen deutscher Unternehmer (DE) Vorsteuerbeträge in Höhe von mehreren Millionen Euro geltend. Der Vorsteuerabzug war möglich, weil ihre Umsätze den allgemeinen Besteuerungsregelungen unterlagen. Bei unionsrechtskonformer Anwendung der Margenbesteuerung wäre ein Abzug insoweit ausgeschlossen (§ 25 Absatz 4 UStG).

Abbildung 1

Leistungskette mit ausländischen Reiseveranstaltern



Quelle: Bundesrechnungshof.

Allein von den im Finanzamt Hannover-Nord bekannten fünfhundert ausländischen Leistungsempfängern (u. a. aus Japan, Brasilien, Argentinien, Indien, Saudi-Arabien, Israel) hätten im Finanzamt Berlin Neukölln etwa 140 Unternehmer (U1 bis U140) steuerlich registriert sein müssen. Gleichwohl stellten wir fest, dass dort nur etwa 20 Unternehmer erfasst waren, die ihre Umsätze nach § 13b UStG erklärten und die Steuer zahlten. Im Einzelfall beliefen sich die Zahlungen auf über 2 Mio. Euro. Die übrigen 120 Leistungsempfänger waren dem Finanzamt nicht bekannt oder kamen ihren steuerlichen Pflichten nicht nach. Dies führte zu Steuerausfällen in Millionenhöhe.

Bei unionsrechtskonformer Ausgestaltung des § 25 UStG hätten die britischen Unternehmer die Margenbesteuerung anwenden müssen. Beim Leistungsempfänger wäre dann keine Steuer nach § 13b UStG entstanden. Vergleichbare Sachverhalte lagen auch mit zwischengeschalteten dänischen bzw. Schweizer Unternehmern vor. Dies belegten Kontrollmitteilungen aus den Finanzämtern

Flensburg und Konstanz, die beim Finanzamt Berlin Neukölln eingegangen waren.

3.5 Faktisches Wahlrecht begünstigt Reiseunternehmer

Unter Bezugnahme auf das o. g. EuGH-Urteil aus dem Jahr 2018 können sich die Reiseunternehmer in einer Leistungskette unmittelbar auf das Unionsrecht berufen und für die Reiseleistungen – entgegen der Regelung in § 25 UStG – die Margenbesteuerung auch im B2B-Bereich anwenden. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 13. Dezember 2017 ausdrücklich bestätigt, dass sich **auch** der Leistungsempfänger hinsichtlich der von ihm bezogenen Reisevorleistungen eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmers unmittelbar auf die unionsrechtlichen Bestimmungen über die Margenbesteuerung berufen kann.⁷

Dies hat in der Leistungskette zur Folge, dass für eingekaufte Reisevorleistungen kein Vorsteuerabzug möglich ist. Andererseits entsteht beim Leistungsempfänger keine Steuer nach § 13b UStG, soweit dieser Reiseleistungen von einem ausländischen Unternehmer bezieht.

Die beteiligten Unternehmer können jedoch weiterhin auch das nationale Recht anwenden und auf die Margenbesteuerung im B2B-Bereich verzichten. Sie können damit faktisch zwischen dem Unionsrecht und dem nationalen Recht wählen und sich für die günstigere Variante entscheiden. Dieses faktische Wahlrecht müssen die Unternehmer in einer Leistungskette nicht einheitlich ausüben: **ein** Unternehmer kann sich für die Margenbesteuerung, **ein anderer** Unternehmer gegen die Margenbesteuerung entscheiden. Diese Kombination kann Steuerausfälle verursachen.

Bereits nach dem EuGH-Urteil aus Jahr 2013 machten einzelne Reiseunternehmer als Leistungsempfänger, die bislang unter Anwendung des nationalen Rechts Steuerbeträge nach § 13b UStG für bezogene Reisevorleistungen gezahlt hatten, von dem „Wahlrecht“ Gebrauch. Sie beantragten unter Berufung auf das Unionsrecht die Änderung bzw. Aufhebung der Umsatzsteuerfestsetzung nach § 13b UStG und forderten die gezahlte Umsatzsteuer zurück. Nach dem BFH-Urteil aus dem Jahr 2017 gingen hierzu weitere Anträge ein.

⁷ Vgl. BFH-Urteil XI R 4/16, Umsatzsteuer-Rundschau 2018, 450.

Die leistenden Unternehmer wendeten dagegen weiterhin das nationale Recht (keine Margenbesteuerung bei B2B-Umsätzen) an und machten aus dem Bezug von Reisevorleistungen Vorsteuern geltend.

3.6 Finanzämter rechnen mit hohen Steuerrückzahlungen

Im Unterschied zu den Unternehmern sind die Finanzämter an das geltende nationale Recht gebunden. Solange § 25 UStG die Margenbesteuerung im B2B-Bereich ausschließt, sind sie verpflichtet, den geltend gemachten Vorsteuerabzug aus Reisevorleistungen des leistenden Unternehmers zu gewähren. Daneben müssen die Finanzämter beim Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG festsetzen. Sie lehnten deren Anträge auf Änderung bzw. Aufhebung der Steuerfestsetzungen nach § 13b UStG folglich unter Hinweis auf die Gesetzesbindung der Verwaltung ab. Die hiergegen eingelegten Einsprüche stellten sie zunächst ruhend, um die Entscheidung des EuGH abzuwarten. In Einzelfällen erstatteten sie die Umsatzsteuer. In den meisten Fällen steht die Auszahlung aber noch aus. Auf die Finanzämter kommen daher in nächster Zeit erhebliche Steuerrückzahlungen zuzüglich etwaiger Erstattungszinsen zu. Daneben zahlten die Finanzämter Vorsteuerbeträge für Reisevorleistungen der leistenden Unternehmer in Millionenhöhe aus. Auch hier müssen sie mit weiteren Anträgen rechnen.

Zur Schadensbegrenzung versuchte das Finanzamt Berlin Neukölln im Wege der Hinzuziehung nach § 174 Absatz 5 Abgabenordnung eine einheitliche Rechtsanwendung in der Leistungskette durchzusetzen, um eine doppelte Begünstigung zu verhindern. Es konnte seine Rechtsauffassung aber nicht durchsetzen. Auch das BMF äußerte sich in dieser Hinsicht kritisch und sah keine Möglichkeit, alle beteiligten Unternehmer in der Kette einheitlich entweder nach nationalem Recht oder nach Unionsrecht zu beurteilen.

4 Würdigung und Empfehlungen

4.1 Anpassung des § 25 UStG nicht aufschiebbar

Wir hielten es für geboten, die nationalen Regelungen zur Besteuerung der Reiseleistungen schnellstmöglich an das Unionsrecht anzupassen und die Margenbesteuerung auch im B2B-Bereich vorzusehen. Hierzu war Deutschland spätestens nach der Entscheidung des EuGH vom 8. Februar 2018 verpflichtet. Dieser Verpflichtung zur Änderung des § 25 UStG ist das BMF nicht nachge-

kommen. Es hat auch keine Verwaltungsregelung dazu erlassen. Damit nahm es zum einen zusätzliche Belastungen für den Bundeshaushalt auf Grund finanzieller Sanktionen von Seiten der Kommission in Kauf. Zum anderen führte die Beibehaltung der unionsrechtswidrigen Regelungen zu unerwünschten Gestaltungen und Rosinenpickerei, die mit erheblichen Steuerausfällen für den deutschen Fiskus verbunden waren.

Außerdem begünstigte die damit verbundene Möglichkeit, zwischen nationalem Recht und Unionsrecht zu wählen, die Unternehmer in einer Leistungskette in doppeltem Sinne: Sie ermöglichte den Vorsteuerabzug auf Reisevorleistungen für den einen Unternehmer und verhinderte zugleich die Festsetzung der Steuer nach § 13b UStG bei dem anderen Unternehmer. Im Ergebnis kam es zu einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung der Unternehmer, die es bei einer einheitlichen Anwendung entweder des nationalen Rechts oder des Unionsrechts nicht gegeben hätte.

Solange § 25 UStG nicht angepasst wird, können die Reiseunternehmer weiterhin zu ihrem Vorteil steuerlich gestalten. Dadurch bestehen Risiken für das Steueraufkommen, deren Ausmaß nur schwer zu kalkulieren ist. Es war deshalb nicht nachvollziehbar, dass das BMF seit dem EuGH-Urteil vom September 2013 noch keine gesetzgeberischen Maßnahmen ergriffen hatte. Um weitere Steuerausfälle und mögliche Sanktionen der Kommission zu vermeiden, empfahlen wir dem BMF, umgehend gesetzgeberische Maßnahmen einzuleiten.

4.2 Verwaltungsregelung im Vorgriff erforderlich

Ab Inkrafttreten einer unionsrechtskonformen Neuregelung des § 25 UStG sind die bislang praktizierten Gestaltungen und die Rosinenpickerei nicht mehr möglich. Sachverhalte, die bis zu diesem Zeitpunkt verwirklicht werden, sind allerdings von der Neuregelung nicht erfasst. Insoweit kann es nach wie vor zu Steuerausfällen kommen. Wir hielten es deshalb für angezeigt, die Sachverhalte bereits im Vorgriff auf die gesetzliche Änderung im Verwaltungswege zu regeln.

Darüber hinaus regten wir an, die Finanzämter bei der Bearbeitung von Fällen aus zurückliegenden Jahren („Altfälle“) zu unterstützen. Das BMF sollte insbesondere prüfen, ob eine einheitliche Handhabung in der Leistungskette gewährleistet werden kann, um etwaige Doppelbegünstigungen zu verhindern.

5 Stellungnahme des BMF

In seiner Stellungnahme vom 7. Juni 2019 verwies das BMF auf den zwischenzeitlich vorliegenden Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Darin sei vorgesehen, § 25 UStG an die unionsrechtlichen Vorgaben anzupassen. Die Änderung solle noch im Jahr 2019 in Kraft treten.

Eine Regelung im Vorgriff auf die künftige Rechtsänderung hielt das BMF dagegen für problematisch. Die Rechtsprechung ermögliche es den Unternehmen, sich unmittelbar auf die unionsrechtlichen Bestimmungen zu berufen. Sie könnten aber weiterhin auch das nationale Recht anwenden und auf die Margenbesteuerung im B2B-Bereich verzichten. Dieses „Wahlrecht“ könne durch eine Verwaltungsregelung weder eingeschränkt noch aufgehoben werden.

6 Abschließende Bewertung

Wir begrüßen, dass das BMF die lange überfällige Anpassung des § 25 UStG an das Unionsrecht nunmehr endlich vornehmen will. Seine Gesetzesinitiative sieht vor, die Sonderregelung für Reiseleistungen auf den B2B-Bereich auszuweiten. Den steuerlichen Gestaltungen zulasten des deutschen Fiskus wäre damit zukünftig ein Riegel vorgeschoben.

Wir weisen allerdings darauf hin, dass Sachverhalte, die bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung verwirklicht werden, nicht von der Neuregelung erfasst sind. Insoweit kann es nach wie vor zu unerwünschten Gestaltungen und damit verbundenen Steuerausfällen kommen. Um die steuerlichen Risiken zu minimieren, sollte die Änderung daher zum frühestmöglichen Zeitpunkt in Kraft treten.

Wichtig ist auch, den Finanzämtern Arbeitshilfen zur Verfügung zu stellen, wie „Altfälle“ zu behandeln sind. Wir erwarten, dass das BMF zügig ein Schreiben dazu herausgibt, damit eine bundesweit einheitliche Handhabung gewährleistet ist.

Wir werden uns zu gegebener Zeit darüber informieren, ob und wie die Änderungen des § 25 UStG umgesetzt worden sind und wie „Altfälle“ bearbeitet werden.

Bur

Dr. Kertess