



REISELEISTUNGEN – MARGENBESTEUERUNG AUCH IM B2B-BEREICH

In dem gegen die Bundesrepublik Deutschland durchgeführten Vertragsverletzungsverfahren kam der EuGH mit seiner Entscheidung vom 8.2.2018 (Rs. C-380/16) zu dem Ergebnis, dass die Margenbesteuerung von Reiseleistungen nicht, wie in § 25 UStG vorgesehen, auf B2C-Umsätze beschränkt werden darf. Vielmehr muss die Margenbesteuerung auch auf Leistungen an Unternehmer (B2B-Umsätze; vgl. dazu novus März 2018, S. 12) anwendbar sein. Der BFH hatte bereits im Vorfeld dieser Entscheidung Unternehmern, die Reiseleistungen erbringen, gestattet, sich unmittelbar auf die unionsrechtliche Regelung zu berufen und die Margenbesteuerung auch im B2B-Bereich anzuwenden (BFH-Urteil vom 13.12.2017, Az. XI R 4/16, DStR 2018, S. 914). In dem vom BMF am 8.5.2019 vorgelegten Referentenentwurf für das sog. Jahressteuergesetz 2019 ist eine Neuregelung der Margenbesteuerung vorgesehen, so dass künftig die Margenbesteuerung auch im B2B-Bereich zur Anwendung kommen soll.

INHALT DER GEPLANTEN NEUREGELUNG

AUSWEITUNG DER REGELUNG AUF LEISTUNGEN IM B2B-BEREICH

In § 25 Abs. 1 UStG-E soll die Einschränkung, wonach die Regelung nur gilt, wenn sie nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist, gestrichen werden.

WEGFALL DER GESAMTMARGE

Darüber hinaus sieht der Entwurf vor, dass die Möglichkeit zur Bildung einer Gesamtmarge gemäß § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG gestrichen werden soll. Zudem soll die korrespondierende Regelung zum Buchnachweis bei Bildung einer Gesamtmarge in § 72 Abs. 3 UStDV entfallen.

UMSATZSTEUERLICHE FOLGEN BEI ANWENDUNG DER MARGENBESTEUERUNG

Erbringt ein Unternehmer eine Reiseleistung, für die er Reisevorleistungen in Anspruch nimmt, gilt Folgendes:

- › Der Leistungsort ist nach § 3a Abs. 1 UStG zu bestimmen und liegt damit bei Leistungserbringung durch einen in Deutschland ansässigen Unternehmer immer im Inland (auch bei einem im Ausland ansässigen Unternehmer als Leistungsempfänger!).
- › Als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist nur die Marge heranzuziehen. Diese ist durch Abzug des Einkaufspreises (brutto) der Reisevorleistungen vom Verkaufspreis (brutto) der Reiseleistung zu ermitteln (§ 25 Abs. 3 UStG).
- › Der Vorsteuerabzug aus bezogenen Vorleistungen ist ausgeschlossen. Dies gilt auch für Vorleistungen, die dem Reverse Charge-Verfahren unterlegen haben.
- › Soweit die Vorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden, ist die Reiseleistung steuerfrei.

Wird eine Reiseleistung erbracht, ist zwingend die Margenbesteuerung anzuwenden, es besteht kein Wahlrecht! Dies gilt derzeit bereits zwingend für den B2C-Bereich und soll künftig auch den B2B-Bereich umfassen.

Die Eigenleistungen des Unternehmers, typischerweise die Organisationsleistungen, unterliegen nicht der Margenbesteuerung. Das hierfür berechnete Entgelt ist vollumfänglich der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Im Gegenzug können dann hiermit zusammenhängende Vorsteuerbeträge vollständig abgezogen werden.

PRAXISAUSWIRKUNG DER GEPLANTEN NEUREGELUNG

NICHT NUR REISEBÜROS BETROFFEN – GRUNDSÄTZLICH JEDER UNTERNEHMER KANN BETROFFEN SEIN!

Schon bisher fallen nicht nur klassische Anbieter von Reiseleistungen in den Anwendungsbereich der Margenbesteuerung. Da die Regelungen bisher jedoch im B2C-Bereich gelten, unterliegen typischerweise vor allem Reisebüros der Sonderregelung. Über die Öffnung für den B2B-Bereich müssten zukünftig alle Unternehmer, sofern sie Reiseleistungen ausführen, die Margenbesteuerung anwenden. So können zukünftig insb. Eventagenturen, Kongressveranstalter oder Anbieter von Incentivereisen, die klassischerweise im B2B-Bereich tätig sind, ebenso wie etwa Konzerngesellschaften, die für andere Gesellschaften zentral die Organisation von Veranstaltungen übernehmen und hierbei Reiseleistungen ausführen, in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen.

UNKLARER BEGRIFF DER REISELEISTUNG

Wie bereits bisher ist auch der Anwendungsbereich der geplanten Neuregelung unklar, da der Begriff der Reiseleistung nicht gesetzlich normiert ist. Unklar ist dabei insbesondere, ob die Margenbesteuerung auch dann gilt, wenn nur einzelne Reisekomponenten (bspw. Flug oder Hotel) erbracht werden und kein Leistungsbündel.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung setzt auf der Ausgangsseite das Erbringen von Reiseleistungen nicht voraus, dass ein Leistungsbündel erbracht wird (z. B. im Rahmen einer Pauschalreise). Ausreichend ist schon die Erbringung einer einzelnen Leistung (z. B. bestimmte Fälle der Ferienhausvermietung). Der Verkauf von Veranstaltungstickets ist beispielsweise nach Ansicht des EuGH für sich genommen keine Reiseleistung, im Rahmen von Konzertreisen kann jedoch eine Reiseleistung vorliegen (EuGH-Urteil vom 9.12.2010, Az. C.31/10, DStR 2010, S. 2576).

UNKLARER BEGRIFF DER REISEVORLEISTUNGEN

Auch hinsichtlich der im Rahmen des Vorsteuerabzugs maßgeblichen Frage, ob eine Reisevorleistung vorliegt, gibt es, obgleich der Begriff in § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG gesetzlich normiert ist, keine eindeutigen Abgrenzungskriterien. Nach Ansicht der Verwaltung sind alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zugutekommen, Reisevorleistungen. In Betracht sollen hierfür alle Leistungen kommen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst durchführt, insbesondere Beförderung, Unterbringung und Verpflegung. Neben diesen allgemeinen Ausführungen hat die Finanzverwaltung nur zu wenigen Sachverhalten ausdrücklich Stellung genommen.

DIFFERENZIERTE BETRACHTUNG GEBOTEN

Allgemeingültige Leitlinien für die Einordnung von Leistungen lassen sich weder den bisherigen Veröffentlichungen der Finanzverwaltung noch der Recht-

sprechung entnehmen. Daher sind kritische Fälle in jedem Fall sorgfältig zu prüfen und gegebenenfalls mit der Finanzverwaltung abzustimmen.

RISIKEN BEI NICHTANWENDUNG DER MARGENBESTEUERUNG

Durch den Ausschluss des Vorsteuerabzugs auf Reisevorleistungen, drohen empfindliche wirtschaftliche Nachteile, wenn die Anwendbarkeit der Margenbesteuerung nicht rechtzeitig erkannt wird. Da in diesem Fall die nichtabzugsfähige Vorsteuer nicht im Verkaufspreis als Kostenbestandteil berücksichtigt wird, würde dadurch der Gewinn des leistenden Unternehmers geschmälert. Insbesondere bei im B2B-Bereich üblichen Nettopreisabreden kann eine falsche Einordnung der Ausgangsleistung zu einem Verlust in Höhe des Vorsteuerbetrages führen.

Zudem besteht das Risiko einer zusätzlichen Umsatzsteuer aufgrund eines unrichtigen Steuerausweises. Wird fälschlicherweise der Gesamtbetrag der Reiseleistung der Umsatzsteuer unterworfen, schuldet der Unternehmer die Umsatzsteuer zumindest auf den die Marge übersteigenden Betrag nach § 14c UStG.

Unklar ist darüber hinaus, ob auf der Ausgangsrechnung über Reiseleistungen nach § 14a Abs. 6 Satz 2 UStG insgesamt (also auch hinsichtlich des auf die Marge entfallenden Umsatzsteuerbetrages) keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden darf, in diesem Fall würde die Umsatzsteuer insgesamt nach § 14c UStG geschuldet. Dies wäre jedoch unseres Erachtens im B2B-Bereich nicht sachgerecht, da die Umsatzsteuer

auf die Marge entgegen dem Neutralitätsgrundsatz ohne offenen Umsatzsteuerausweis mangels Vorsteuerabzugsberechtigung zu einer wirtschaftlichen Belastung beim Leistungsempfänger führen würde.

GELTUNG DER NEUREGELUNG – ANWENDUNG AUF B2B-BEREICH OHNE ÜBERGANGSFRIST

Der Referentenentwurf sieht eine Anwendung der Neuregelung hinsichtlich des Wegfalls der Regelung zur Gesamtmarge (§ 25 Abs. 3 Satz 3 UStG) auf alle Umsätze, die nach dem 31.12.2021 erbracht werden, vor.

Der Entwurf enthält hingegen **keine Übergangsregelung für die Ausweitung des Anwendungsbereiches auf B2B-Umsätze**. Die Neuregelung wäre somit grundsätzlich ab Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2019, somit ab dessen Verkündung im Bundesgesetzblatt, anzuwenden. Dies könnte bereits vor Jahresende erfolgen. Schon jetzt ist zu beachten, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzugs aus in der Vorbereitungsphase bezogenen Eingangsleistungen auch schon vor diesem Zeitpunkt eintreten kann.

Die Verbände versuchen gerade, auch im Hinblick auf die Erweiterung des Anwendungsbereichs, eine Verlängerung der Übergangsfrist zu erwirken. Gleichwohl sollten sich Unternehmen zeitnah auf die geplante Neuregelung einstellen.

ANPASSUNGSBEDARF IN DER PRAXIS

Hinsichtlich des geplanten sehr weiten Anwendungsbereiches und der erheblichen Auswirkungen empfiehlt sich bereits jetzt eine Analyse möglicher in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallender Ausgangsleistungen. Im **Veranstaltungsbereich**, mit üblicherweise langen Vorlaufzeiten, sind zudem bereits geschlossene Verträge auf möglichen Anpassungsbedarf durchzusehen.

In **Konzernen** sollte die Zeit bis zum Inkrafttreten der Neuregelung zur Analyse möglicher, unter die Margenbesteuerung fallender Geschäftsvorfälle genutzt werden. Werden beispielsweise zu Schulungszwecken von Mitarbeitern Beförderung, Unterbringung und/oder Verpflegung von einer Gruppengesellschaft organisiert und die Kosten auf die übrigen Gruppengesellschaften außerhalb einer umsatzsteuerlichen Organschaft umgelegt, ist zukünftig die Anwendbarkeit der Margenregelung hierauf wahrscheinlich. Zur Vermeidung der Margenbesteuerung ist gegebenenfalls eine Anpassung der Prozesse zu prüfen. So könnte die Organisationsgesellschaft zukünftig die Reiseleistungen im Namen und auf Rechnung der übrigen Konzerngesellschaften beauftragen („Agenturlösung“). Der Verlust des Vorsteuerabzugs auf die Marge der Organisationsgesellschaft kann so vermieden werden.

Bei **Neuabschluss von Verträgen**, in der laufenden Rechnungsstellung sowie für die Zukunft sollte die geplante Gesetzesänderung bedacht werden:

- › So sollten insbesondere ausgangsseitig bei Vereinbarung einer Nettopreisvereinbarung eine Auffang-/Anpassungsklausel im Hinblick auf nichtabzugsfähige Vorsteuern vereinbart werden.
- › Bei Leistungserbringung am im Ausland ansässige Unternehmer kann es zu einer Leistungsortverschiebung kommen, die künftig die Abrechnung mit deutscher Umsatzsteuer auf die Marge erforderlich machen kann.
- › Hinsichtlich der Rechnungsstellung (mit oder ohne offenem Umsatzsteuerausweis auf die Marge) ist die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten. Eine Klarstellung über ein BMF-Schreiben wäre wünschenswert, anderenfalls könnte die Abstimmung mit dem Finanzamt geboten sein.

IHRE ANSPRECHPARTNER



Alexander Michelutti

Partner,
Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1373
alexander.michelutti@ebnerstolz.de



Robert Backes

Director,
Steuerberater
Tel. +49 221 20643-174
robert.backes@ebnerstolz.de



Christine Kauffmann-Braun

Senior Manager,
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Tel. +49 711 2049-1465
christine.kauffmann-braun
@ebnerstolz.de



Steffen Lehmann

Director,
Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel. +49 40 37097-416
steffen.lehmann@ebnerstolz.de