

389 Steuerbarkeit von Reiseleistungen

Niedersächsisches FG, Urteil vom 11. 6. 2015 16 K 53/15 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 4/16).

Bei Bezug von Reisevorleistungen von einem in einem anderen EU-Staat ansässigen Unternehmer kann sich ein deutscher (Reise-)Unternehmer unmittelbar auf Art. 306 ff. der MwStSystRL berufen mit der Folge, dass der Ort der Leistung im Ausland ist und er hierfür als Leistungsempfänger nicht die Steuer nach § 13b UStG schuldet.

UStG § 25 Abs. 1; MwStSystRL Art. 306, Art. 307, Art. 308, Art. 309, Art. 310.

1–13 *Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die Klin. sich direkt auf die Art. 306 bis 310 der MwStSystRL berufen kann, um eine Steuerschuldnerschaft für bezogene sonstige Leistungen einer Gesellschaft in Österreich für ihr Unternehmen abzuwehren.*

Die Klin. ist eine GmbH, die in den Streitjahren 2009 bis 2012 als Reiseveranstalterin unternehmerisch tätig war. Die Klin. hatte in den Streitjahren bei der DT-GmbH mit Sitz in Linz (Österreich) Reisevorleistungen zur Durchführung von verschiedenen Radurlauben von Ort zu Ort bezogen. Die GmbH rechnete über diese Leistungen, die sich aus Unterbringung, Verpflegung, Beförderung und Vermietung von Fahrrädern zusammensetzten, gegenüber der Klin. netto ohne Ausweis von USt ab. Gegenüber den einzelnen Kunden trat die Klin. als Reiseveranstalterin im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf. In den USt-Erklärungen unterwarf sie den Differenzbetrag zwischen den von den Reisenden zu zahlenden Reisepreis und den Aufwendungen für die in Anspruch genommenen Reisevorleistungen unter Anwendung des § 25 Abs. 1 UStG der USt. In den Ausgangsrechnungen an die Reisenden wies die Klin. darauf hin, dass die Umsatzbesteuerung nach der gesetzlichen Margenbesteuerung erfolge. Umsatzsteuerrechtliche Folgerungen aus dem Bezug der Leistungen von der GmbH zog die Klin. in den Streitjahren nicht.

Anlässlich einer USt-Sonderprüfung ging der Prüfer davon aus, dass die von der GmbH erbrachten Leistungen an die Klin. in Deutschland nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG dort ausgeführt würden, wo sich die Hotels, in denen die Kunden übernachteten, befänden. Da die Radtouren sämtlich in Deutschland stattfänden, seien die Umsätze der GmbH steuerbar und auch steuerpflichtig. Die Klin. schulde die entstandene USt für diese Leistungen nach § 13b Abs. 1 und Abs. 5 UStG 2010. Die Klin. könne sich nicht auf die Rspr. des EuGH (Urteil vom 26. 9. 2013 Rs. C-189/11, ECLI:EU:C:2013:587) und des BFH (Urteil vom 21. 11. 2013 VR 11/11, BFH/NV 2014, 759) berufen, wonach die in Art. 306 ff. der MwStSystRL geregelte Margenbesteuerung auch bei Leistungen eines Reisebüros an einen anderen Unternehmer für sein Unternehmen, mithin auch für die Leistungen der GmbH an sie anwendbar sei. Da es sich um neuere Rspr. handele, hätten die GmbH und die Klin. hiervon bei Leistungserbringung keine Kenntnis haben können. Es sei daher davon auszugehen, dass die GmbH das nationale Recht zutreffend angewendet und einen Vorsteueranspruch in Deutschland geltend gemacht habe. Die Klin. könne nicht unter Verweis auf die Rspr. einseitig zur Margenbesteuerung optieren.

Die Klin. berief sich im (erfolglosen) Einspruchsverfahren ausdrücklich auf die Regelungen in der MwStSystRL.

Aus den Gründen:

14 Die Klage ist begründet.

15 Die USt-Bescheide 2009 bis 2012 und der Einspruchsbescheid sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klin. in ihren Rechten, als der Bekl. gegenüber der Klin. als Leis-

tungsempfängerin USt für die von der GmbH bezogenen Leistungen in den Streitjahren festgesetzt hat. Zwar bestand für die Klin. unstreitig eine Steuerschuldnerschaft für diese Leistungen nach deutschem USt-Recht, weil § 25 Abs. 1 UStG für die Beurteilung der Leistungen der GmbH an die Klin. als Unternehmerin für ihr Unternehmen nicht anwendbar ist. Jedoch kann sich die Klin. auf die für sie günstigeren Regelungen in Art. 306 ff. der MwStSystRL berufen, die dazu führen, dass die von ihr bezogenen Leistungen in Deutschland nicht steuerbar sind.

Margenbesteuerung auch bei Leistungen an Unternehmer ...

16 Nach neuerer Rspr. des BFH (Urteile vom 21. 11. 2013 VR 11/11, BFHE 244, 111, BFH/NV 2014, 803; vom 20. 3. 2014 VR 25/11, BFHE 245, 286, BFH/NV 2014, 1173) kann sich ein Unternehmer, der gegenüber anderen Reiseunternehmern Reiseleistungen für deren Unternehmen erbringt, in Abweichung von § 25 Abs. 1 UStG direkt auf Art. 306 ff. der MwStSystRL berufen und eine sog. Margenbesteuerung seiner Reiseleistungen verlangen, weil die EU-Regelung auch dann anwendbar ist, wenn die Reiseleistung nicht an einen Endverbraucher, sondern an einen Unternehmer für sein Unternehmen erbracht wird (vgl. auch EuGH-Urteil vom 26. 9. 2013 Rs. C-189/11, EU:C:2013:587, HFR 2013, 1073, Rz. 51 ff.).

... aufgrund Anwendungsvorrangs des Unionsrechts

17 Entgegen der Auffassung des Bekl. kann sich im Streitfall auch die Klin. auf diese für sie günstigeren Normen der MwStSystRL berufen, obwohl sich die Regelungen eigentlich nur auf die von der GmbH erbrachten sonstigen Leistungen beziehen. Nach der Rspr. des EuGH sind die nationalen Gerichte bei einem Widerspruch zwischen den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts und den Bestimmungen des Unionsrechts gehalten, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen, indem sie erforderlichenfalls jede – auch spätere – entgegenstehende Vorschrift des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lassen, ohne dass die vorherige Beseitigung dieser Vorschrift auf gesetzgeberischem Wege oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragt oder abgewartet werden müsste. Es ist alles Erforderliche zu tun, um diejenigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften „auszuschalten“, die u. U. ein Hindernis für die volle Wirksamkeit der Unionsnormen bilden (EuGH-Urteil vom 26. 2. 2013 Rs. C-617/10, NJW 2013, 1415). In Übereinstimmung hiermit kann sich der Stpfl. nach der Rspr. insbesondere auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber richtlinienwidrigen Regelungen des nationalen Rechts berufen (BFH-Urteil vom 11. 10. 2012 VR 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279). In Bezug auf den Anwendungsvorrang eines unionsrechtlichen Tatbestands ist allein die Steuerminderung für den Stpfl. maßgebend, der sich auf ihn als günstigere Regelung berufen will. Unerheblich demgegenüber ist, welchen rechtlichen Interessen die Bestimmung des Unionsrechts dient. Die Rechtsfolgen des von einem Stpfl. geltend gemachten Anwendungsvorrangs beschränken sich auf seine Person und wirken sich nicht auf die Besteuerung des anderen am Leistungsaustausch Beteiligten aus (BFH-Urteil vom 24. 10. 2013 VR 17/13, BFHE 243, 456, BStBl II 2015, 513). Zur Überzeugung des Senats sind die Steuerausfälle, die sich dadurch ergeben, dass der eine Teil des Leistungsaustauschs sich auf eine für ihn günstigere Unionsregelung beruft, während der andere Teil an der für ihn günstigeren nationalen Regelung festhält, notwendige Folge des Gebots, das Unionsrecht in jedem Falle gegenüber dem entgegenstehenden nationalen Recht durchzusetzen.

Fehlender Hinweis auf Sonderregelung in Rechnungen steht Anwendung nicht entgegen

18 Der Einwand, dass die Klin. nicht über ordnungsgemäße Rechnungen der GmbH verfüge, weil auf ihnen

entgegen § 14a Abs. 6 Satz 1 UStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG vom 26. 6. 2013 (BGBl. I 2013, 1809) der Hinweis auf die Sonderregelung für Reisebüros fehle, kann schon deshalb nicht durchschlagen, weil in § 14a Abs. 6 UStG besondere Verpflichtungen der GmbH als leistende Unternehmerin geregelt sind. Im Übrigen gilt diese zusätzliche Verpflichtung erst für Leistungen, die ab 30. 6. 2013 erbracht werden.

19 Unter Anwendung des EU-Rechts sind die sonstigen Leistungen der GmbH an die Klin. in den Streitjahren in Deutschland nicht steuerbar. Nach Art. 307 Abs. 1 der MwStSystRL sind die Leistungspakete der GmbH als eine sonstige Leistung zu qualifizieren. Die einheitliche Dienstleistung wird in Österreich besteuert, da die GmbH dort ihren Sitz hat (Art. 307 Abs. 1 der MwStSystRL). Mangels Steuerbarkeit der Leistungen ist eine Steuerschuldnerschaft der Klin. als Leistungsempfängerin nicht möglich.

20–21 ...

Anmerkung

I. Problemstellung

Mit Urteil vom 26. 9. 2013 Rs. C-189/11 (EU:C:2013:587, HFR 2013, 1073, Rz. 51 ff.) hatte der EuGH entschieden, dass die Sonderregelung für Reisebüros nach Art. 306 bis 310 der MwStSystRL nicht nur auf Umsätze von Reisebüros anzuwenden sind, die diese mit „Reisenden“ tätigen, sondern auch auf Umsätze mit allen Arten von „Kunden“.

Daraufhin hat der BFH die nationale Regelung in § 25 UStG insoweit für nicht unionsrechtskonform erachtet, als die Norm zwischen Reiseleistungen, die für das Unternehmen des Empfängers bestimmt sind, und allen anderen Reiseleistungen an Endverbraucher differenziert, und die erste Gruppe von der Anwendung der Margenbesteuerung ausnimmt (BFH-Urteile vom 21. 11. 2013 VR 11/11, BFHE 244, 111, BFH/NV 2014, 803; vom 20. 3. 2014 VR 25/11, BFHE 245, 286, BFH/NV 2014, 1173).

II. Die Entscheidung des FG

Das Gericht ist ausgehend von der Rspr. des EuGH und des BFH vorliegend zu dem Ergebnis gekommen, dass die Margenbesteuerung anwendbar ist und sich der Stpfl. unmittelbar auf den Anwendungsvorrang des Uni-

onsrechts und damit die Regelungen in Art. 306 ff. der MwStSystRL berufen kann.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

Anders aber als in den vom BFH entschiedenen Fällen, in denen es jeweils um die Anwendung der Margenbesteuerung beim Kl. selbst ging, der Reiseleistungen gegenüber Unternehmern für deren Unternehmen erbracht hatte, ging es vorliegend um einen Fall der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1 und 5 UStG für die Leistungen, die die Klin. von der GmbH bezogen hat. Die GmbH selbst hatte sich für die von ihr erbrachten Leistungen an die Klin. offensichtlich nicht unmittelbar auf die Art. 306 ff. der MwStSystRL berufen, zumal die Leistungen in den Streitjahren 2009 bis 2012 allesamt vor Ergehen des vorgenannten EuGH-Urteils erbracht worden sind. Gleichwohl hat das Gericht – ohne dies hinreichend zu problematisieren – vorliegend dem Leistungsempfänger zugebilligt, durch unmittelbare Berufung auf das Unionsrecht im Rahmen der Prüfung seiner Steuerschuldnerschaft den Ort der Leistung zu seinen Gunsten zu bestimmen, ohne eine korrespondierende Behandlung beim leistenden Unternehmer sicherzustellen. Dies könnte im Ergebnis dazu führen, dass diese Leistungen in Österreich weiterhin als nicht steuerbar behandelt werden, da sich die GmbH nicht auf die Anwendung der Margenbesteuerung nach Unionsrecht beruft und der Ort der Leistung danach in Deutschland ist, während für den Leistungsempfänger nach der vorliegenden Entscheidung durch die Berufung auf das Unionsrecht als Ort der Leistung Österreich gilt und damit eine Steuerschuldnerschaft mangels steuerbarer und steuerpflichtiger sonstiger Leistungen nach § 13b UStG bei der Klin. nicht in Betracht kommt.

IV. Hinweise für die Praxis

Der BFH hat aus gutem Grund zur Klärung der Problematik im Streitfall die Revision zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob er die Berufung der Klin. auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts von weiteren Voraussetzungen, insbesondere der Zustimmung des leistenden Unternehmers (hier: der GmbH) abhängig macht. In jedem Fall dürfte der Entscheidung über den Einzelfall der Margenbesteuerung für Reiseleistungen hinaus Bedeutung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens zukommen.

Richterin am FG Claudia Büchter-Hole

Entscheidungen der Finanzgerichte

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ 370 501 98), IBAN: DE10370501980031022775, SWIFT-BIC: COLSDE33XXX; Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn, 53225 Bonn; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

Redaktion: Dr. Jürgen Schmidt-Troje, Jan-Wellem-Str. 8, 51491 Overath (verantwortlich im Sinne des Presserechts), Heinz Neu (Anschrift des Verlages).

Manuskripte: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Sämtliche Leitsätze zu den veröffentlichten Entscheidungen sind nicht amtlich, sofern sie nicht ausdrücklich durch *-Zeichen als amtlich gekennzeichnet sind. An nicht amtlichen Leitsätzen besteht ein Urheberrecht. Ferner sind auch Sachverhalt und Entscheidungsgründe teilweise umfangreich redaktionell bearbeitet und deshalb in der Regel urheberrechtlich geschützt. Deshalb bleiben alle Rechte, einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Zustimmung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Fotokopien für den persönlichen oder sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint 2mal monatlich. – Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 198,00 €; Preis der Einzelnummer: 24,50 €; jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. 0228/97898-0, Fax 0228/97898-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenabschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 35. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.