

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 8, August 2021

BMF-Schreiben zu Reiseleistungen

Bereits zum 18. Dezember 2019 wurde in Hinblick auf die Sonderregelung für Reiseleistungen nach § 25 UStG im deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG) nach einem deutschen Unterliegen in einem Vertragsverletzungsverfahren die „Kundenmaxime“ eingeführt: Seither ist die Sonderregelung auch dann anwendbar, wenn Reiseleistungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden. Außerdem wurde (jedoch erst mit Wirkung ab dem 1. Januar 2022) die sogenannte Gesamtmargenbildung abgeschafft. Etwa anderthalb Jahre nach der Gesetzesänderung hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben mit einer sehr weitgehenden Überarbeitung der bisherigen Verwaltungsregelungen zu § 25 UStG vorgelegt.

Allgemeines

Das BMF hat die Gelegenheit genutzt, den Abschnitt 25 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) in allen seinen Teilabschnitten tiefgreifend umzugestalten. Die neuen Regelungen unterscheiden sich in vielen Fällen stark von den bisherigen Fassungen. Daher kann der Inhalt des BMF-Schreibens, in dem noch zahlreiche weitere Aspekte angesprochen und Beispiele aufgeführt werden, hier nur umrissen werden. Die Darstellung ist auf besonders wichtige Aspekte beschränkt.

Das BMF führt ausführlich an, auf welche Erwägungen es für die Anwendung der Sonderregelung für Reiseleistungen nicht ankommt. So ist es für die Anwendung des § 25 UStG ohne Belang, ob für den leistenden Unternehmer die Erbringung von Reiseleistungen alleiniger Gegenstand des Unternehmens ist. Ebenso ist der Zweck der Reise unerheblich. Ohne Belang ist grundsätzlich auch die Dauer der Reise, ebenso ist es – im Sinne der erwähnten Kundenmaxime – unbeachtlich, ob der Leistungsempfänger (Besteller) ein Unternehmer ist oder nicht, ob es sich um ein Pauschalarrangement handelt, ob der Unternehmer die Reiseleistung auf eigene oder fremde Rechnung ausführt oder ob der Leistungsempfänger die Reise selbst antritt.

Auch ein Unternehmer (Arbeitgeber), der an seine Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses Reisen überlässt, erbringt unter den übrigen Voraussetzungen des § 25 UStG Reiseleistungen. Wie das BMF mitteilt, gelten jedoch Dienstreisen – weil sie unentgeltlich und für Zwecke des Unternehmens erbracht werden, dazu noch unten – nicht als Reiseleistungen. Das trifft auf in der Kette weitergereichte Reiseleistungen, die sich auf Dienstreisen beziehen, jedenfalls bei Entgeltlichkeit nicht zu: Organisiert eine Konzerngesellschaft entgeltlich die Dienstreise der Angehörigen anderer Konzerngesellschaften, kann sie also gleichwohl Reiseleistungen erbringen.

Im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer ohne umsatzsteuerliche Betriebsstätte in der EU sind von der Anwendung des § 25 UStG ausgenommen (vgl. hierzu Ausgabe 2 unseres Newsletters *Umsatzsteuer-News* vom Februar 2021) – für eine Ansässigkeit in der EU sollen dabei (anders als noch im Schreiben vom 29. Januar 2021 vorgesehen) nur Niederlassungen zu berücksichtigen sein, die unmittelbar am Verkauf der Reise beteiligt sind. Das bedeutet, dass im Fall von Reisen, die ganz oder teilweise im Inland stattfinden, die Besteuerung für einzelne oder alle Elemente der Reise nach den allgemeinen Regeln im Inland erfolgen kann.

Der Begriff der Reiseleistung

Die Infektionstheorie

Voraussetzung der Anwendung der Sonderregelung des § 25 UStG ist es, dass der Unternehmer eine Reiseleistung erbringt. Dafür muss er zunächst Reisevorleistungen – Lieferungen und Dienstleistungen Dritter – in Anspruch nehmen, die dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. Aufwendungen, die zwar in die Reise eingehen, aber dem Kunden nur mittelbar zugutekommen, wie etwa die Vermittlung von Reiseleistungen oder die Reparatur eines Reisebusses, sind keine Reisevorleistungen.

Die bislang recht vage Definition der Reiseleistung wird im Sinne einer Infektionstheorie wesentlich konkretisiert: Erbringt der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen, „infiziert“ bereits eine im Bündel enthaltene Beförderungs- und Beherbergungsleistung das gesamte Leistungsbündel, das sich daraufhin in eine einheitliche Reiseleistung verwandelt. Eine Beherbergungsleistung kann sogar dann eine Reiseleistung sein, wenn sie die einzige Leistung ist – was bei der Beschaffung von Hotelübernachtungen im eigenen Namen Auswirkungen auf den Leistungsort und den Vorsteuerabzug haben kann.

Ausnahmen von der Infektionstheorie

Von der Infektionstheorie gibt es eine Anzahl von Ausnahmen. So fallen bestimmte Sachverhalte von vornherein nicht unter die Sonderregelung für Reiseleistungen:

- So sollen nach dem Willen des BMF **Eintrittsberechtigungen für Messen, Seminare usw.**, und damit in Zusammenhang erbrachte Beförderungs-, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen, die der Veranstalter als einheitliche Leistung anbietet, keine Reiseleistung sein. Der Grund dafür ist unklar, sodass diese Ausnahme nicht verallgemeinert werden sollte (vgl. dazu auch Abschnitt 3a.7a Abs. 2 Satz 2 UStAE).
- Außerdem fallen Reisen, die von vornherein dafür vorgesehen sind, **für unentgeltliche Wertabgaben verwendet** zu werden, nicht unter die Sonderregelungen für Reiseleistungen. Etwas anderes gilt aber im Fall, dass der Unternehmer die zuerst für unternehmerische Zwecke beschaffte Leistung unentgeltlich an das Personal oder für unternehmensfremde Zwecke abgibt: Hierbei soll es sich um eine unentgeltliche Wertabgabe handeln, die eine Reiseleistung ist.
- Schließlich bewirkt der Unternehmer auch bei **Reisen für Zwecke des Unternehmens** – gemeint sind dem BMF zufolge neben Dienstreisen zum Beispiel auch Kundengeschenke – keine Reiseleistungen. Der Grund, weshalb Dienstreisen usw. nicht zu den Reiseleistungen zählen sollen, dürfte darin liegen, dass sie unentgeltlich abgegeben werden, ohne als unentgeltliche Wertabgaben besteuert zu werden. Wie bereits oben mitgeteilt, gilt das also nicht für (z. B. im Konzern) in der Kette entgeltlich durchgeführte Aufwendungen für Dienstreisen.

Zweitens fallen (wie schon bislang) auch **Eigenleistungen** (Einsatz eigener Mittel wie eigene Busse, eigene Hotels usw.) und die bloße **Vermittlung** von Reisen nicht in den Anwendungsbereich der Sonderregelung. Zu beiden Fällen macht das BMF detaillierte Angaben. Treffen Eigenleistungen und Reisevorleistungen aufeinander, ist § 25 UStG nur anwendbar, soweit Reisevorleistungen in Anspruch genommen werden. An Vermittlungsleistungen setzt das BMF in ausführlicher Weise strenge Anforderungen – Vermittler tun gut daran, am Handeln in fremdem Namen keine Zweifel zu lassen.

Drittens ist unklar, ob jede besorgte Leistung, die dem Reisenden unmittelbar zugutekommt, zu einem Teil der einheitlichen Reiseleistung wird. Das BMF hat zwar eine Liste von reisetypischen Leistungen zusammengestellt, die mögliche Bestandteile einer Reiseleistung sein können – zum Beispiel Verpflegung oder Eintrittsberechtigungen (abgesehen von den oben genannten Fällen der Eintrittsberechtigungen für Semi-

nare usw.). An anderer Stelle führt es allerdings aus, dass als Reisevorleistungen (und damit grundsätzlich auch für eine Reiseleistung) alle Leistungen in Betracht kommen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst zusammenstellte. Die genannte Liste ist also schon deshalb nicht abschließend. Zumindest sollen aber **Reiserücktrittskostenversicherungen** gewöhnlich nicht Teil einer Reiseleistung sein. Außerdem scheint es möglich, dass das BMF in Abschnitt 3a.4 Abs. 2 Satz 7 UStAE dadurch, dass es im Zusammenhang mit einer **Veranstaltungsleistung** erbrachte Übernachtungs- und/oder Verpflegungsleistungen als stets eigenständige Leistungen betrachtet, die Veranstaltungsleistung aus einer ausgangsseitigen Reiseleistung heraushalten möchte.

Weiteres zum Begriff der Reiseleistung

Im Kettengeschäft – eine Reiseleistung wird durch eine Kette von Unternehmern gereicht – gilt nicht die einheitliche Reiseleistung, sondern es gelten die einzelnen Bestandteile als Reisevorleistung. Das bedeutet, dass der einheitlichen Reiseleistung des leistenden Unternehmers beim Leistungsempfänger in der Unternehmerkette keine einheitliche Reiseleistung, sondern die einzelnen Bestandteile dieser Reiseleistung gegenüberstehen, sodass insofern Ausgangsleistungen und Eingangsleistungen voneinander unabhängig zu beurteilen sind. Allerdings gibt es zahlreiche Ausnahmen, in denen nachfolgende Unternehmer unter anderem an den ursprünglichen Leistungsort gebunden sind. Für einheitliche Reiseleistungen kommen leistungsbezogene Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen nicht in Betracht.

Leistungsort der (einheitlichen) Reiseleistung ist dort, wo der leistende Unternehmer seinen Sitz hat. Ist eine Betriebsstätte unmittelbar am Verkauf beteiligt, kann der Leistungsort jedoch der Ort der Betriebsstätte sein. Das BMF gestattet darüber hinaus zur Vereinfachung, dass mehrere gleichartige an einen einzigen Leistungsempfänger abgegebene Reisen als einheitliche sonstige Leistung behandelt werden können (das BMF führt hier beispielhaft einen Familienvater auf, der für seine fünfköpfige Familie eine gemeinsame Reise erwirbt).

Das BMF macht im Schreiben zudem Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Rabatten und zum Rücktritt vom Reisevertrag.

Steuerbefreiung von Reiseleistungen

Nach § 25 Abs. 2 UStG ist eine Reiseleistung insgesamt steuerfrei, wenn die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden. Hierfür bestimmt sich der Leistungsort der Reisevorleistungen nach den allgemeinen Regelungen der §§ 3a ff. UStG – die Ortsbestimmung bindet im Kettengeschäft auch nachfolgende Unternehmer. Hierbei sollte § 3a Abs. 8 UStG beachtet werden: Werden Reisevorleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet erbracht, verlagert sich auch ihr Leistungsort ins Drittland; die Finanzverwaltung beschränkt den Anwendungsbereich dieser Vorschrift jedoch auf Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG.

Entfallen die Reisevorleistungen nur zum Teil auf das Drittlandsgebiet, ist die Leistung auch nur teilweise steuerfrei, gegebenenfalls ist das einheitliche Entgelt aufzuteilen. Das BMF-Schreiben sieht einige Vereinfachungsregelungen zum Beispiel für Personenbeförderungen im Luftverkehr und für Kreuzfahrten vor; die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung bindet aber wiederum die nachfolgenden Unternehmer in der Kette.

Der Umfang der nach § 25 Abs. 2 UStG im Drittlandsgebiet bewirkten Leistungen ist auf der Rechnung anzugeben (§ 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG).

Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der Reiseleistung ist die Differenz (Marge) zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger entrichtet, und den Aufwendungen für die Reisevorleistungen, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Das bedeutet, dass vom Reisepreis die für die Reisevorleistung entrichteten Bruttobeträge abgesetzt werden und aus der Differenz die Umsatzsteuer herausgerechnet wird. Dabei sind Provisionen regelmäßig als Entgelt- bzw. Reisevorleistungsminderungen und nicht als Vergütungen für besondere (Vermittlungs-)Leistungen zu behandeln.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich auf die einzelne Reise abzustellen; die Marge ist für jeden einzelnen Reiseteilnehmer zu ermitteln, soweit nicht einzelne Leistungsempfänger im eigenen Namen für weitere Reiseteilnehmer auftreten. Zwar wird die Gesamtmargenbildung ab Jahresende nicht mehr möglich sein (§ 27 Abs. 26 UStG), jedoch lässt das BMF einige Vereinfachungsregelungen zu, die auch vom Unternehmer nicht abgerufene Übernachtungs- oder Beförderungskontingente umfassen können.

Das Schreiben enthält Regelungen für den Fall, dass Reisevorleistungen auf Eigenleistungen treffen. Weitere Regelungen betreffen zum Beispiel Fälle, in denen teils nach § 25 Abs. 2 UStG steuerbefreite Leistungen erbracht werden, sowie Stornogebühren, die Anzahlungsbesteuerung und anteilig vereinnahmte Reisepreise. Kann die Höhe der Bemessungsgrundlage für einen im Voranmeldungszeitraum bewirkten Umsatz oder vereinnahmten Reisepreis noch nicht endgültig berechnet werden, beispielsweise wegen Garantieverträgen für Reisevorleistungen oder zeitraum- und umsatzabhängiger Boni, ist sie auf Basis der Kalkulation der einzelnen Reise zu schätzen oder nach Erfahrungssätzen der Vorjahre zu ermitteln – spätestens sobald die nötigen Informationen vorliegen, ist zu korrigieren. Dafür wird eine Vereinfachungsregelung gewährt.

Unentgeltliche Wertabgaben von Reisen, die nicht schon im Zeitpunkt des Erwerbs für unternehmensfremde Zwecke vorgesehen waren, gelten wie ausgeführt als eine unentgeltliche Wertabgabe, die eine Reiseleistung ist. Für sie ist ein „fiktiver Reiseerlös“ anzusetzen. Bei der entgeltlichen Abgabe einer Reise an nahestehende Personen kann die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG zu beachten sein.

Vorsteuerabzug und Aufzeichnungspflichten

Die Vorsteuer auf Reisevorleistungen ist nicht abziehbar – das gilt auch für in der EU ansässige Unternehmer, die somit die Vorsteuer auf Reisevorleistungen zum Beispiel auch nicht im Vorsteuervergütungsverfahren abziehen können. Diese Vorsteuerabzugsbeschränkungen müssen bei der Erstellung von Steuererklärungen und Vergütungsanträgen berücksichtigt werden.

Die Vorsteuer auf andere Aufwendungen als Reisevorleistungen bleibt unter den gewöhnlichen Voraussetzungen abziehbar, kann im Einzelfall aber anderen Abzugsbeschränkungen unterliegen (z. B. § 15 Abs. 1a UStG für Kundengeschenke). Nicht von der Abzugsbeschränkung für Reiseleistungen erfasst wird der Vorsteuerabzug aus anderen für das Unternehmen ausgeführten Leistungen (z. B. Dienstreisen), auf die Vermittlung von Reiseleistungen, auf Eigenleistungen sowie auf nach § 25 Abs. 2 UStG steuerbefreite Leistungen. Liegen jedoch neben einer Steuerbefreiung nach § 25 Abs. 2 UStG auch die Voraussetzungen einer vorsteuerschädlichen Steuerbefreiung vor, so geht nicht die Steuerbefreiung nach § 25 Abs. 2 UStG, sondern die vorsteuerschädliche Steuerbefreiung vor – die Vorsteuer ist dann regelmäßig nicht abziehbar.

Das BMF-Schreiben sieht für die Aufteilung zwischen steuerpflichtigen und nach § 4 Abs. 5 lit. b UStG steuerfreien Vermittlungsleistungen eine Vereinfachungsregelung vor.

Weitere Ausführungen im Schreiben sehen detaillierte Regelungen zu den Aufzeichnungspflichten für Reiseleistungen vor – sowohl in Hinblick auf die von den Leistungsempfängern für die Reiseleistung gezahlten Beträge als auch auf die Reisevorleistungen, die Bemessungsgrundlage und die nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien Leistungen.

Übergangsregelungen

Die Regelungen dieses Schreibens sind mit Ausnahme der Regelungen zur Einzelmargenbildung (Abschnitt 25.3 UStAE) in allen offenen Fällen anzuwenden. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es nicht beanstandet, wenn Unternehmer auf bis zum 31. Dezember 2021 ausgeführte Umsätze Abschnitt 25 UStAE in der am 1. Juni 2021 geltenden Fassung anwenden.

Die Regelungen des Abschnitts 25.3 UStAE sind für Umsätze nach dem 31. Dezember 2021 anzuwenden. Eine frühere Anwendung sieht das Schreiben nicht vor.

In Hinblick darauf, dass Drittlandsunternehmer von der Besteuerung nach § 25 UStG ausgenommen werden, hatte das BMF im Schreiben vom 29. Januar 2021 eine Übergangsregelung zunächst bis zum 31. De-

zember 2020 gewährt. In einem weiteren Schreiben vom 29. März 2021 hatte es diese Regelung auf den 31. Dezember 2021 verlängert. Im vorliegenden Schreiben vom 24. Juni 2021 bezieht sich das BMF freilich nur auf das Schreiben vom 29. Januar 2021, wozu es aber angibt, dass die Regelung „fortbestehe“, was so gelesen werden kann, dass die Regelung vom 29. März implizit mit umfasst ist. Es bleibt dennoch unklar, ob das BMF an der Verlängerung festhält oder nicht.

Veranstaltungshinweis

In diesem Newsletter kann nur ein erster Überblick über die mit der Neufassung des Abschnitts 25 UStAE verbundenen Änderungen geboten werden. Zur Vertiefung ist für den 23. September 2021 von 10:00 bis 11:30 Uhr ein Webinar geplant. Die Anmeldeseite mit weiteren Informationen wird in Kürze [auf dieser Seite](#) auffindbar sein.

Fundstellen

BMF-Schreiben vom 24. Juni 2021, vom 29. Januar 2021 (Besteuerung der Reiseleistungen der Drittlandsunternehmer) und vom 29. März 2021 (Verlängerung der im Schreiben vom 29. Januar 2021 gewährten Übergangsfrist für Drittlandsunternehmer);

EuGH C-380/16 „Kommission ./ Deutschland“, Urteil vom 8. Februar 2018

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn

Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler

Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München / Stuttgart / Nürnberg

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Kosiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.kosiak@pwc.com

Franz Kirch

Tel.: +49 201 438-1120
franz.kirch@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© August 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de