EUROPÄISCHE
KOMMISSION

Brüssel, den 6.5.2020
COM(2020) 168 final

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT

gemäß Artikel 395 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates

1. HINTERGRUND

Gemäß Artikel 395 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[1] (im Folgenden die „MwSt-Richtlinie“) kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von der genannten Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Mehrwertsteuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Da dieses Verfahren Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen der Mehrwertsteuer vorsieht, sollten solche Abweichungen nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) verhältnismäßig und in ihrem Anwendungsbereich begrenzt sein.

Dänemark beantragte mit einem bei der Kommission am 10. Februar 2020 registrierten Schreiben die Ermächtigung, eine von Artikel 308 der MwSt-Richtlinie abweichende Regelung anzuwenden. Mit Schreiben vom 10. März 2020 setzte die Kommission die anderen Mitgliedstaaten gemäß Artikel 395 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie über den Antrag Dänemarks in Kenntnis. Mit Schreiben vom 11. März 2020 teilte die Kommission Dänemark mit, dass sie über alle für die Beurteilung des Antrags erforderlichen Angaben verfügt.

Allgemein gilt im Rahmen der Sonderregelung für Reisbüros gemäß Artikel 308 der MwSt-Richtlinie als Steuerbemessungsgrundlage die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. Dänemark beabsichtigt, im Rahmen der beantragten abweichenden Regelung eine Vorschrift zur Berechnung der Kosten der Personenbeförderung zu erlassen, die bei der Berechnung der Gewinnspanne des Reisebüros zugrunde zu legen sind, wenn Parteien der Umsatzkette eng miteinander verbunden sind. Zugrunde gelegt werden soll dabei die Zahlung an das letzte Unternehmen in der Kette, das nicht eng mit dem Reisebüro verbunden ist.

2. DIE SONDERREGELUNG FÜR REISEBÜROS

Diese MwSt-Sonderregelung, die in Artikel 306 bis 310 der MwSt-Richtlinie festgelegt ist, wurde aufgrund der Besonderheiten der Branche eingeführt. Die von Reisebüros angebotenen Dienstleistungen bestehen in der Regel aus einem Paket von Dienstleistungen, die insbesondere von Dritten bezogene Beförderungs- und Unterbringungsleistungen umfassen. Die Reisebüros verkaufen diese Pakete (Pauschalreisen) dann in eigenem Namen an ihre Erwerber. Aufgrund der Komplexität und des Ortes der Erbringung der Dienstleistungen ist die Anwendung der üblichen Vorschriften über den Ort der Besteuerung, die Steuerbemessungsgrundlage und den Vorsteuerabzug besonders schwierig.

[1] ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.

Gemäß Artikel 307 der MwSt-Richtlinie gelten alle vom Reisebüro zur Durchführung der Reise bewirkten Umsätze als einheitliche Dienstleistung. Steuerbemessungsgrundlage ist die Gewinnspanne, die das Reisebüro bei der Lieferung einer Pauschalreise erzielt. Darauf kann das Reisebüro keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Als Ort der Besteuerung der vom Reisebüro erbrachten Leistung gilt der Ort, an dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die einheitliche Dienstleistung erbringt, oder – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung – der Ort, an dem der Reisebürounternehmer seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Mit der MwSt-Sonderregelung für Reisebüros werden zwei Ziele verfolgt:

a) die einfachere Anwendung der EU-Mehrwertsteuervorschriften für diese Lieferungen, um insbesondere zu vermeiden, dass ein Reisebüro sich in jedem Mitgliedstaat, in dem die von ihm erworbenen Dienstleistungen erbracht werden, für Mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen muss;

b) die Gewährleistung, dass die Mehrwertsteuer für jeden einzelnen Bestandteil der einheitlichen Dienstleistung dem Mitgliedstaat des Endverbrauchs zufließt; d. h., die Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die während der Reise erbracht werden (z. B. Hotelübernachtungen, Restaurant oder Beförderung), wird in dem Mitgliedstaat gezahlt, in dem der Reisende diese Dienstleistungen in Anspruch nimmt, und die Mehrwertsteuer auf die Marge des Reisebüros fließt dem Mitgliedstaat zu, in dem das Reisebüro niedergelassen ist.

3. DER ANTRAG

Dänemark beantragt gemäß Artikel 395 der MwSt-Richtlinie, dass der Rat es auf Vorschlag der Kommission ermächtigt, eine von Artikel 308 der genannten Richtlinie abweichende Sondermaßnahme einzuführen, was die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Rahmen der Sonderregelung für Reisebüros in Fällen angeht, in denen die Parteien, die an den vom Reisebüro bewirkten Umsätzen beteiligt sind, eng miteinander verbunden sind. In diesen Fällen gilt nicht die Zahlung an den eng verbundenen Steuerpflichtigen, sondern die Zahlung an das letzte Unternehmen in der Umsatzkette, das nicht eng mit dem Reisebüro verbunden ist, als Kosten der Personenbeförderung, die für die Berechnung der Marge des Reisebüros zugrunde zu legen sind.

Dänemark führt an, dass die Einführung der Sondermaßnahme notwendig ist, um Steuerbetrug im Reisebürosektor zu bekämpfen. Mehrere Reisebüros hätten ihre Mehrwertsteuerzahlungen gesenkt, indem sie Tochtergesellschaften gründeten, die Flugtickets von Fluggesellschaften erwerben und diese dann zu einem künstlich hohen Preis an das Reisebüro verkaufen. Dadurch sinke die Marge des Reisebüros und folglich auch die Steuerbemessungsgrundlage. Die Tochtergesellschaft hingegen erwirtschafte ungewöhnlich hohe Gewinnspannen. In Dänemark fielen der Kauf und Verkauf von

internationalen Flugtickets jedoch unter die Personenbeförderung, die mit dem Nullsatz besteuert wird. Aus diesem Grund müsse die Tochtergesellschaft für diese Käufe und Verkäufe keine Mehrwertsteuer anmelden oder abführen.

Die dänische Steuerbehörde schätzt, dass der Mehrwertsteuerausfall aufgrund dieser Praxis von 3,5 Mio. DKK im Jahr 2014 auf 25 Mio. DKK im Jahr 2017 gestiegen ist. Diese Verluste würden in den kommenden Jahren voraussichtlich weiter zunehmen. Außerdem verschaffe diese missbräuchliche Praxis den Reisebüros, die sie bereits nutzten, einen Wettbewerbsvorteil und zwinge andere Reisebüros zur Anwendung derselben missbräuchlichen Praxis, wenn sie wettbewerbsfähig bleiben wollen.

Würde Dänemark festlegen, dass die Zahlung an das letzte Unternehmen in der Umsatzkette, das nicht eng mit dem Reisebüro verbunden ist, für die Berechnung der Marge des Reisebüros herangezogen wird, könnte es diese missbräuchliche Praxis im Reisebürosektor unterbinden.

4. DIE AUFFASSUNG DER KOMMISSION

Erhält die Kommission Anträge nach Artikel 395 der MwSt-Richtlinie, prüft sie, ob die Grundvoraussetzungen für eine Ermächtigung erfüllt sind, d. h., ob die beantragte Sondermaßnahme die Verfahren für die Steuerpflichtigen und/oder die Steuerverwaltung vereinfacht oder bestimmte Formen der Steuerhinterziehung bzw. - umgehung verhindert. Die Kommission geht dabei stets mit Bedacht vor und legt strenge Maßstäbe an, um sicherzustellen, dass die Ausnahmeregelungen erforderlich, verhältnismäßig und in ihrem Anwendungsbereich begrenzt sind und das allgemeine MwSt-System nicht untergraben.

Jede Abweichung von der Sonderregelung für Reisebüros darf daher nicht mehr als ein letztes Mittel und eine Notmaßnahme sein und muss Garantien im Hinblick auf die Notwendigkeit und den Ausnahmecharakter der Regelung enthalten.

Aus dem Antrag geht hervor, dass die Maßnahme darauf abzielt, eine missbräuchliche Praxis zu unterbinden, mit der die Marge herabgesetzt wird, die als Steuerbemessungsgrundlage für die unter die Sonderregelung für Reisebüros fallenden Umsätze dient. Diese Praxis wird durch den Umstand ermöglicht, dass Lieferungen von internationalen Flugtickets in Dänemark mit dem Nullsatz besteuert werden und daher auf diese Lieferungen keine Mehrwertsteuer anfällt. Anders gesagt fallen diese Lieferungen in Dänemark nicht unter die Sonderregelung für Reisebüros. Die Kommissionsdienststellen stimmen der Einschätzung, der zufolge diese Lieferungen nicht unter die Sonderregelung für Reisebüros fallen und dass für sie daher die Steuerbefreiung für die Personenbeförderung gilt, nicht zu.

Der EuGH stellte in der Rechtssache *Madgett und Baldwin*[2] fest, dass die Gründe, auf denen die Sonderregelung für Reisebüros und Reiseveranstalter beruht, auch für den Fall gelten, dass der Wirtschaftsteilnehmer kein Reisebüro oder Reiseveranstalter im üblichen Wortsinn ist, sondern gleichartige Umsätze im Rahmen einer anderen Tätigkeit, wie derjenigen eines Hoteliers, tätigt. Eine Auslegung, nach der Artikel 26 der Sechsten Richtlinie (jetzt Artikel 306 bis 310 der MwSt-Richtlinie) nur auf Wirtschaftsteilnehmer Anwendung findet, die Reisebüros oder Reiseveranstalter im üblichen Wortsinn sind, hätte nämlich zur Folge, dass gleiche Leistungen je nach der formalen Eigenschaft des Wirtschaftsteilnehmers verschiedenen Bestimmungen unterlägen.

Ferner entschied der EuGH in der Rechtssache *Alpenchalets Resorts*[3], dass die bloße Überlassung einer von anderen Steuerpflichtigen angemieteten Ferienwohnung durch ein Reisebüro oder eine solche Überlassung einer Ferienwohnung mit zusätzlichen, als Nebenleistungen einzustufenden Leistungselementen unabhängig vom Stellenwert dieser zusätzlichen Leistungen jeweils eine einheitliche Leistung darstellt, die der Sonderregelung für Reisebüros unterliegt.

Es ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH in den Rechtssachen *Kommission/Spanien*[4] und *Kommission/Deutschland*[5] entschieden hat, dass die Sonderregelung nicht nur für Dienstleistungen gilt, die unmittelbar an den Reisenden verkauft werden, sondern für alle Leistungen an alle Erwerber, einschließlich für Umsätze zwischen Unternehmen.

Daher fällt die bloße Lieferung von Flugtickets durch ein Reisebüro oder einen Reiseveranstalter unter die Sonderregelung für Reisebüros. Wird ein solcher Umsatz von einem anderen Steuerpflichtigen als einem Reisebüro oder Reiseveranstalter bewirkt – wie es der Fall einer Tochtergesellschaft des Reisebüros ist –, so fällt auch dieser unter die Sonderregelung für Reisebüros. Die Tatsache, dass der Erwerber nicht der Reisende ist, steht der Anwendung der Sonderregelung nicht entgegen.

In der Rechtssache *Alpenchalets Resorts* wies der EuGH außerdem darauf hin, dass von einem Reisebüro bewirkte Umsätze für ihre steuerliche Behandlung als einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden gelten. Da die in der Beherbergung in Ferienunterkünften bestehende Leistung unter die Sonderregelung für Reisebüros fällt, folgt ihre steuerliche Behandlung nicht den für die Beherbergung in Ferienunterkünften geltenden Regeln, sondern richtet sich nach der Sonderreglung der MwSt-Richtlinie für die einheitliche Dienstleistung des Reisebüros.

---

[2] Urteil vom 22. Oktober 1998, C-94/97, *Madgett und Baldwin*, EU:C:1998:496.

[3] Urteil vom 19. Dezember 2018, C-522/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

[4] Urteil vom 26. September 2013, C-189/11, *Kommission/Spanien*, EU:C:2013:587.

[5] Urteil vom 8. Februar 2018, C-380/16, *Kommission/Deutschland*, EU:C:2018:76.

Da die Lieferung von Flugtickets durch die Tochtergesellschaft bereits unter die Regelung für Reisebüros fällt, kann sie nicht als mehrwertsteuerbefreite Personenbeförderung angesehen werden. Diese Lieferung muss nach der Sonderregelung für Reisebüros besteuert werden, d. h., es gelten der MwSt-Normalsatz und die Steuerbemessungsgrundlage gemäß Artikel 308 der MwSt-Richtlinie.

Angesichts der obigen Ausführungen ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass eine Ausnahmeregelung, der zufolge die Steuerbemessungsgrundlage im Rahmen der Sonderregelung für Reisebüros anhand der Zahlung an das letzte Unternehmen in der Umsatzkette berechnet wird, das nicht eng mit dem Reisebüro verbunden ist, keine geeignete Lösung zur Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken in dieser Branche ist.

Stattdessen sollte Dänemark sicherstellen, dass die Bestimmungen der Sonderregelung für Reisebüros auch auf Umsätze Anwendung finden, die von Tochtergesellschaften bewirkt werden, welche als Vermittler tätig sind.

Die Kommission weist außerdem darauf hin, dass sie die Anwendung und Durchführung der Sonderregelung für Reisebüros in den Mitgliedstaaten derzeit einer Bewertung unterzieht.[6] Mitgliedstaatliche Behörden, Unternehmen und die breite Öffentlichkeit erhalten die Gelegenheit, im Rahmen einer Online-Konsultation Rückmeldungen geben und so zu dieser Evaluierung beizutragen.

5. SCHLUSSFOLGERUNG

Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen spricht sich die Kommission gegen den Antrag Dänemarks aus.

[6] https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents