



**RAT DER
EUROPÄISCHEN UNION**

**Brüssel, den 26. Oktober 2012 (29.10)
(OR. en)**

15514/12

FISC 152

ÜBERMITTLUNGSVERMERK

| | |
|----------------|---|
| Absender: | Herr Jordi AYET PUIGARNAU, Direktor, im Auftrag der Generalsekretärin der Europäischen Kommission |
| Eingangsdatum: | 23. Oktober 2012 |
| Empfänger: | der Generalsekretär des Rates der Europäischen Union, Herr Uwe CORSEPIUS |
| Nr. Komm.dok.: | COM(2012) 605 final |
| Betr.: | BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT über den Ort der Besteuerung der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen, einschließlich Restaurantdienstleistungen, an Reisende an Bord von Schiffen, Flugzeugen, Eisenbahnen oder Bussen (erstellt gemäß Artikel 37 Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) |

Die Delegationen erhalten in der Anlage das Kommissionsdokument COM(2012) 605 final.

Anl.: COM(2012) 605 final



Brüssel, den 22.10.2012
COM(2012) 605 final

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

über den Ort der Besteuerung der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen, einschließlich Restaurantdienstleistungen, an Reisende an Bord von Schiffen, Flugzeugen, Eisenbahnen oder Bussen (erstellt gemäß Artikel 37 Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem)

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

über den Ort der Besteuerung der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen, einschließlich Restaurantdienstleistungen, an Reisende an Bord von Schiffen, Flugzeugen, Eisenbahnen oder Bussen (erstellt gemäß Artikel 37 Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem)

INHALTSVERZEICHNIS

| | | |
|--------|---|---|
| 1. | Hintergrund und Umfang des Berichts | 3 |
| 2. | Beschreibung der derzeitigen Vorschriften für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen an Bord von Beförderungsmitteln..... | 4 |
| 2.1. | Notwendigkeit besonderer Vorschriften für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen an Bord von Beförderungsmitteln..... | 4 |
| 2.2. | Liefer- bzw. Erbringungsort..... | 4 |
| 2.3. | Steuerbefreiung für Lieferungen an Bord | 5 |
| 3. | Hauptprobleme | 5 |
| 3.1. | Umsetzung und Verständnis bestimmter Begriffe | 6 |
| 3.1.1. | Der „Gemeinschaftsteil“ einer Personenbeförderung | 6 |
| 3.1.2. | „Zwischenaufenthalte“ | 6 |
| 3.1.3. | „Verbrauch an Bord“ und „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ | 7 |
| 3.2. | Andere Dienstleistungen als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen | 7 |
| 3.3. | Anwendungsbereich der Steuerbefreiung | 7 |
| 3.4. | Spezifische Probleme der Interessengruppen..... | 8 |
| 3.5. | Die besondere Situation von Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Bord von Kreuzfahrtschiffen..... | 9 |
| 4. | Die weitere Vorgehensweise..... | 9 |

1. HINTERGRUND UND UMFANG DES BERICHTS

Gemäß Artikel 37 Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem¹ (nachstehend „Mehrwertsteuerrichtlinie“) unterbreitet die Kommission *„dem Rat möglichst rasch einen Bericht, gegebenenfalls zusammen mit geeigneten Vorschlägen, über den Ort der Besteuerung der Lieferung von Gegenständen, die zum Verbrauch an Bord bestimmt sind, und der Dienstleistungen, einschließlich Bewirtung, die an Reisende an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn erbracht werden“*.

Die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008² (zur Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere der Vorschriften bezüglich des Ortes der Dienstleistung) wurde von folgender Erklärung für das Protokoll begleitet: *„Der Rat und die Kommission stimmen darin überein, dass dieser Vorschlag die in Artikel 37 der Richtlinie 2006/112/EG festgelegte Überprüfung des Ortes der Besteuerung der Lieferungen von Gegenständen, die zum Verbrauch an Bord bestimmt sind, und der Dienstleistungen, einschließlich Restaurantdienstleistungen, die an Reisende an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn erbracht werden, nicht berührt. Dieser Prüfauftrag umfasst ausdrücklich auch Dienstleistungen, die an Bord von Schiffen (einschließlich Kreuzfahrtschiffen) erbracht werden, und erstreckt sich auch auf die neue Regelung über den Liefer- bzw. Erbringungsort nach Artikel 57 der Richtlinie 2006/112/EG.“*

Dieser Bericht befasst sich mit dem Ort der Besteuerung von Gegenständen, die zum Verbrauch an Bord bestimmt sind, und von Dienstleistungen, einschließlich Restaurantdienstleistungen, die an Reisende an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn erbracht werden. Um jedoch ein vollständiges Bild von diesem Marktsegment zu erhalten, werden weitere Themen wie die Behandlung von an Bord gelieferten und zur Mitnahme bestimmten Gegenständen, Umsätze an Bord von Bussen sowie die derzeit in diesem Sektor angewendeten Steuerbefreiungen behandelt.

Die Kommission hat zur Vorbereitung dieses Berichts verschiedene Schritte unternommen, um einen möglichst umfassenden Überblick über die Situation in diesem Sektor zu bekommen. Als Erstes wurden die in diesem Sektor tätigen Unternehmen eingeladen, die derzeitige Situation einschließlich der sich daraus ergebenden Probleme zu bewerten und mögliche Lösungen für die Zukunft vorzuschlagen. Zudem wurden die Mitgliedstaaten um eine kurze Darstellung ihrer derzeitigen Praxis und ihrer Erwartungen in diesem Bereich gebeten. Schließlich wurde von einem externen Auftragnehmer³ eine Expertenstudie (nachstehend „die Expertenstudie“) durchgeführt, die zusammen mit diesem Bericht veröffentlicht wird.

¹ ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.

² ABl. L 44 vom 20.2.2008, S. 11.

³ „Expert study on the issues arising from taxing the supply of goods and the supply of services, including restaurant and catering services, for consumption on board means of transport“, vom 8. Februar 2012 von PricewaterhouseCoopers.

2. BESCHREIBUNG DER DERZEITIGEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE LIEFERUNG VON GEGENSTÄNDEN UND DIE ERBRINGUNG VON DIENSTLEISTUNGEN AN BORD VON BEFÖRDERUNGSMITTELN

2.1. Notwendigkeit besonderer Vorschriften für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen an Bord von Beförderungsmitteln

Es ändert sich nichts an der Art der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen, wenn diese an Bord eines Beförderungsmittels erfolgt. Was sich dabei jedoch ändert, ist der Ort der Lieferung bzw. Dienstleistungserbringung, da diese auf einer „Plattform“ stattfindet, die sich normalerweise von einem Ort zum anderen bewegt. Anders gesagt, die Gegenstände und Dienstleistungen werden nicht zwecks Lieferung bzw. Erbringung transportiert, sondern sie werden geliefert bzw. erbracht, während das Beförderungsmittel in Bewegung ist.

Aufgrund dieser besonderen Umstände gelten für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Bord eines Beförderungsmittels besondere Vorschriften. Sie sollen, soweit möglich, für eine Besteuerung am Ort des Verbrauchs sorgen, ohne in ihrer Anwendung allzu kompliziert zu sein.

Obwohl besondere Bestimmungen gerechtfertigt sind, sollte betont werden, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Bord eines Beförderungsmittels zwar in einer besonderen Umgebung stattfinden, dass aber, wenn sie innerhalb des Gebiets der EU stattfinden, der tatsächliche Verbrauch, zu dem sie dort führen, steuerlich grundsätzlich nicht anders behandelt werden sollte als bei denselben anderswo in der EU erbrachten Lieferungen von Gegenständen bzw. Dienstleistungen.

2.2. Liefer- bzw. Erbringungsort

Nach Artikel 37 Absatz 1 und Artikel 57 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als Ort der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während *„des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung“* der Abgangsort der Personenbeförderung.

Nach Artikel 37 Absatz 2 und Artikel 57 Absatz 2 wird *„der Teil“* (nachstehend *„der Gemeinschaftsteil“*) definiert als *„der Teil einer Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort einer Personenbeförderung, der ohne Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft erfolgt“*. Der *„Abgangsort“* ist *„der erste Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können, gegebenenfalls nach einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft“*. Der *„Ankunftsort“* ist *„der letzte Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem in der Gemeinschaft zugestiegene Reisende das Beförderungsmittel verlassen können, gegebenenfalls vor einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft“*. Das bedeutet, dass das Beförderungsmittel einen Teil seiner Strecke außerhalb des „Gemeinschaftsteils“ zurücklegt, also zwischen der EU-Grenze und dem ersten Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. Dasselbe gilt für den Teil der Beförderung zwischen dem letzten Ort, an dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können, und der EU-Grenze.

Ein „Zwischenaufenthalt“ ist ein Aufenthalt, an dem kein Einstieg oder Ausstieg vorgesehen ist⁴.

Artikel 37 Absätze 1 und 2 gilt für alle Gegenstände, die an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn innerhalb des Gemeinschaftsteils geliefert werden, unabhängig davon, ob sie für den Verbrauch an Bord bestimmt sind oder nicht. Artikel 57 gilt nur für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die tatsächlich an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn erbracht werden. Für andere an Bord erbrachte Dienstleistungen gibt es keine besonderen Bestimmungen.

Für die Lieferung von Gegenständen, die an Bord, aber außerhalb des Gemeinschaftsteils erfolgt, gilt Artikel 31 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach *„als Ort der Lieferung der Ort [gilt], an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet“*, wenn *„der Gegenstand nicht versandt oder befördert“* wird. Artikel 31 gilt auch, wenn die Lieferung von Gegenständen an Bord anderer Beförderungsmittel wie Bussen erfolgt.

Für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die an Bord, jedoch außerhalb des Gemeinschaftsteils erbracht werden, gilt Artikel 55 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach gilt als *„Ort von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die nicht an Bord eines Schiffes oder eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung tatsächlich erbracht werden, [...] der Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden“*.

2.3. Steuerbefreiung für Lieferungen an Bord

Gemäß Artikel 37 Absatz 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten *„bis zur Annahme der [...] Vorschläge [...] die Lieferung von Gegenständen, die zum Verbrauch an Bord [eines Schiffes, eines Flugzeugs und in der Eisenbahn] bestimmt sind [...] mit Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreien oder weiterhin befreien“*.

Dieser Artikel gestattet nur eine Steuerbefreiung für die Lieferung von Gegenständen, die für den Verbrauch an Bord bestimmt sind, und erstreckt sich nicht auf Gegenstände, die zur Mitnahme bestimmt sind. Lieferungen an Bord anderer Beförderungsmittel, wie Busse, fallen nicht darunter und können daher nicht von der Steuer befreit werden.

Für an Bord konsumierte Dienstleistungen wie Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ist keine Steuerbefreiung vorgesehen. Nach Artikel 371 und Anhang X Teil B Nummer 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie dürfen Mitgliedstaaten die *„Beförderung von Personen und von Begleitgütern der Reisenden, wie Gepäck und Kraftfahrzeuge, sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Personenbeförderung, soweit die Beförderung dieser Personen von der Steuer befreit ist“*, weiterhin von der Steuer befreien. Dabei handelt es sich um eine Stillhalteklauseel, die bis zur Annahme einer endgültigen Regelung beibehalten werden kann und nur für Mitgliedstaaten gültig ist, die sie am 1. Januar 1978 anwendeten, oder für Mitgliedstaaten, die der Union nach diesem Datum beigetreten sind und denen bei ihrem Beitritt eine Ausnahmeregelung gewährt wurde (siehe Artikel 375 bis 390b). Während argumentiert werden kann, dass Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen aufgrund dieser Stillhalteklauseel von der Steuer befreit werden könnten, gelten andere Dienstleistungen,

⁴ Eine genauere Definition des Begriffs „Aufenthalt“ erfolgte im Urteil des Gerichtshof der Europäischen Union vom 15. September 2005 in der Rechtssache C-58/04, Antje Köhler gegen Finanzamt Düsseldorf-Nord.

wie Friseurdienstleistungen auf Kreuzfahrten, nicht als „Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Personenbeförderung“.

3. HAUPTPROBLEME

Die unterschiedliche Anwendung durch die Mitgliedstaaten hat sich als eines der Hauptprobleme erwiesen. Die Mitgliedstaaten wenden die Steuerbefreiungen offensichtlich nicht einheitlich an und halten einige Vorschriften nicht ganz ein bzw. fassen sie unterschiedlich auf. Die Expertenstudie zeigt konkrete von den Interessengruppen vorgebrachte Probleme auf⁵. Hauptursache für die Komplexität und die damit einhergehende Erhöhung des Verwaltungsaufwands für Unternehmen ist die unterschiedliche Anwendung. Eine nicht harmonisierte Steuerbefreiung kann auch zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

3.1. Umsetzung und Verständnis bestimmter Begriffe

Es hat sich gezeigt, dass es Schwierigkeiten mit bestimmten Begriffen aus den Artikeln 37 und 57 der Mehrwertsteuerrichtlinie gibt. Trotz vorhandener Definitionen verwenden einige Mitgliedstaaten diese Begriffe auf unterschiedliche Weise. Dies scheint besonders Schiffe und Flugzeuge auf internationalen Strecken zu betreffen.

Insbesondere zeigt sich, dass es in manchen Fällen nicht für alle drei Beförderungsmittel (Schiff, Flugzeug und Eisenbahn) innerstaatliche Vorschriften zur Umsetzung der Artikel 37 und 57 gibt.

Für Busse gibt es in allen Mitgliedstaaten ordnungsgemäße Rechtsvorschriften. Es bestehen jedoch gewisse Zweifel über ihre richtige Anwendung in der Praxis und ihre mögliche Überprüfung.

3.1.1. Der „Gemeinschaftsteil“ einer Personenbeförderung

In mindestens drei Mitgliedstaaten gibt es keine eindeutige Definition des Gemeinschaftsteils⁶. Meistens fehlen bestimmte Teile der Definition – zum Beispiel werden der Abgangsort und/oder der Ankunftsort nicht oder nur teilweise definiert. In einem Mitgliedstaat gibt es überhaupt keine Definition des Gemeinschaftsteils.

In fünf Mitgliedstaaten sind die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die an Bord erbracht werden, außerhalb ihres Gebietes in unterschiedlichem Maß steuerbar, unabhängig davon, wo – innerhalb oder außerhalb des Gemeinschaftsteils – sie gemäß den Vorschriften hätten versteuert werden müssen⁷.

Zwar hat die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates (nachstehend „Durchführungsverordnung“)⁸ dazu beigetragen, diesen Begriff etwas näher zu bestimmen, eine klare Unterscheidung ist aber nach wie vor schwierig, wodurch Fehlinterpretationen und Widersprüchlichkeiten auch weiterhin nicht ausgeschlossen werden können.

⁵ Genauere Informationen dazu finden sich in Kapitel 4 der Expertenstudie, insbesondere auf den Seiten 48-50, 55 und 58.

⁶ Siehe Kapitel 4 der Expertenstudie, insbesondere die Seiten 39-40 und 42-43.

⁷ Siehe Kapitel 4 der Expertenstudie, insbesondere die Seiten 42-43 und 52-55.

⁸ Siehe insbesondere Artikel 35 bis 37.

3.1.2. „Zwischenaufenthalte“

Es zeigt sich, dass in den Mitgliedstaaten der Begriff „Zwischenaufenthalt“ im Vergleich zum ersten Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem Reisende einsteigen können bzw. zum letzten Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem Reisende aussteigen können, unterschiedlich gehandhabt wird. In mindestens zehn Mitgliedstaaten scheint die Abgrenzung nicht richtig zu sein⁹. Der Expertenstudie zufolge vertreten einige Mitgliedstaaten die Auffassung, dass wenn Reisende für Besichtigungszwecke das Beförderungsmittel verlassen können und danach wieder einsteigen, um ihre Reise fortzusetzen, dies als Aussteigen und Einsteigen von Reisenden betrachtet wird. Dies betrifft insbesondere die Kreuzfahrtindustrie.

Wenn keine neuen Reisenden zusteigen können und keiner der Passagiere endgültig von Bord gehen kann, sollte dies nicht als Einsteigen bzw. Aussteigen betrachtet werden. Dies muss vielmehr als Zwischenaufenthalt gesehen werden. Wird ein Zwischenaufenthalt als erster Ort betrachtet, an dem Reisende einsteigen können, oder als letzter Ort, an dem Reisende aussteigen können, kann es zu Schwierigkeiten kommen, wenn aufgrund unterschiedlicher Auslegungen des Gemeinschaftsteils mehr als ein Mitgliedstaat dieselben Umsätze besteuern möchte.

Schließlich könnte es bei der Behandlung von außerplanmäßigen Zwischenaufenthalten zu ähnlichen Schwierigkeiten kommen wie oben beschrieben. Die Expertenstudie macht dazu jedoch keine Angaben.

3.1.3. „Verbrauch an Bord“ und „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“

Laut Expertenstudie gibt es einige Probleme mit diesen Begriffen.

Verbrauch an Bord: Dieser Begriff wird in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht definiert, und nur in einigen wenigen Mitgliedstaaten gibt es dazu eine amtliche Anleitung, die jedoch von einem Mitgliedstaat zum anderen unterschiedlich ist.

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen: Eine klare Definition gibt es erst seit 1. Juli 2011.¹⁰ Davor stützte sich das Verständnis dieses Begriffs auf die Ausführungen des Gerichtshof der Europäischen Union (nachstehend „EuGH“), besonders in seinem Urteil in der Rechtssache *Faaborg-Gelting-Linien*¹¹. Eine weitere Klärung des Begriffs erfolgte in der *Rechtssache Bog*¹², in der der EuGH am 10. März 2011 eine Entscheidung traf, in der er genauer bestimmte, wie groß der Umfang der „ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen“ sein muss, damit eine Leistung als Verpflegungsdienstleistung gilt. Daher sollte es bei der Definition keine größeren Schwierigkeiten mehr geben. Es kann jedoch nicht

⁹ Siehe Kapitel 4 der Expertenstudie, insbesondere die Seiten 40 und 42-43.

¹⁰ Gemäß Artikel 6 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung gilt als „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen [...] die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt. Restaurantdienstleistungen sind die Erbringung solcher Dienstleistungen in den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers und Verpflegungsdienstleistungen sind die Erbringung solcher Dienstleistungen an einem anderen Ort als den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers“.

¹¹ Rechtssache C-231/94, Urteil des EuGH vom 2. Mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien A/S gegen Finanzamt Flensburg*.

¹² Verbundene Rechtssachen C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Urteil des EuGH vom 10. März 2011, *Bog u.a. gegen Finanzamt Burgdorf, Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Minden und Detmold*.

ausgeschlossen werden, dass eine weitere Klärung nötig sein wird, besonders um die Durchführungsverordnung an die neueste Rechtsprechung anzupassen.

3.2. Andere Dienstleistungen als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Da nur Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen unter die Artikel 55 und 57 fallen und gemäß den oben genannten besonderen Bestimmungen besteuert werden, sollten alle sonstigen Dienstleistungen, unabhängig davon, ob sie an Bord eines Beförderungsmittels erbracht werden oder nicht, auf die gleiche Weise behandelt werden. Dies hat einige Fragen aufgeworfen, insbesondere hinsichtlich der Dienstleistungen an Personen (wie Friseurdienstleistungen, Kosmetikbehandlungen usw.), doch bis jetzt war es nicht möglich, genau festzulegen, für welche Dienstleistungen eine besondere Vorschrift nötig wäre.

3.3. Anwendungsbereich der Steuerbefreiung

In einer Gruppe von Mitgliedstaaten sind Gegenstände, die zum Verbrauch an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn bestimmt sind, gemäß Artikel 37 Absatz 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit. In mindestens zwei Mitgliedstaaten darf jedoch auch die Lieferung von Gegenständen an Bord, die im Gebiet der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Gemeinschaftsteils stattfindet, von der Steuer befreit werden, was nach Artikel 37 Absatz 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erlaubt ist¹³.

Darüber hinaus zeigt sich, dass in acht Mitgliedstaaten auch Dienstleistungen, insbesondere Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die an Reisende an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn erbracht werden, von der Steuer befreit werden¹⁴. Die Kommission ist der Auffassung, dass nach Artikel 37 nur eine Befreiung der Lieferung von Gegenständen erlaubt ist, die zum Verbrauch an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn innerhalb des Gemeinschaftsteils der Beförderung erfolgt. Die in Artikel 37 festgelegte Steuerbefreiung gilt weder für Gegenstände, die zum Mitnehmen bestimmt sind, noch für Dienstleistungen. Eine Steuerbefreiung ist in solchen Fällen nur nach Artikel 371 und Anhang X Teil B Nummer 10 möglich, wonach die Mitgliedstaaten „*Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Personenbeförderung*“ weiterhin von der Steuer befreien dürfen, „*soweit die Beförderung dieser Personen von der Steuer befreit ist*“. Es zeigt sich, dass fünf Mitgliedstaaten Umsätze an Bord durch die Art und Weise, wie sie die Vorschriften über den Ort des Umsatzes anwenden, in unterschiedlichem Maß von einer Besteuerung ausnehmen¹⁵. Sie betrachten diese Umsätze als außerhalb des räumlichen Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer. Folglich benötigen sie auch keine besonderen Vorschriften für eine Steuerbefreiung.

Die Vorschriften über den räumlichen Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer oder der Befreiung scheinen nur in Bezug auf Schiffe und Flugzeuge falsch angewendet zu werden. Auf Eisenbahn und Bus scheinen die Vorschriften in allen Mitgliedstaaten richtig angewendet zu werden. Die unterschiedliche Besteuerung durch die Mitgliedstaaten gilt als eines der Hauptprobleme der derzeitigen Situation, da sie schwerwiegende Auswirkungen für die betroffenen Unternehmen hat und den Wettbewerb verzerren kann, insbesondere zwischen Konkurrenten mit Sitz innerhalb und außerhalb der EU.

¹³ Siehe Kapitel 4 der Expertenstudie, insbesondere die Seiten 52 und 53.

¹⁴ Siehe Kapitel 4 der Expertenstudie, insbesondere die Seiten 54 und 55.

¹⁵ Siehe Kapitel 4 der Expertenstudie, insbesondere die Seiten 42-43 und 52-55.

3.4. Spezifische Probleme der Interessengruppen

Die Befragten wiesen besonders auf den komplizierten rechtlichen Rahmen hin, der innerhalb der EU die Anwendung einer Reihe unterschiedlicher Vorschriften (Artikel 31 und 55 bzw. Artikel 37 und 57) erfordert und sich von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterscheidet. Die verschiedenen Steuerbefreiungsregelungen werden zwar sehr geschätzt, wegen ihrer unterschiedlichen Anwendung durch die Mitgliedstaaten aber als ein Hemmnis gesehen. Es ist daher nicht überraschend, dass eine Harmonisierung der Steuerbefreiungen die bevorzugte Option ist.

Außerdem machten die Befragten darauf aufmerksam, dass das Fehlen von klaren Definitionen Ursache für ernsthafte Probleme ist, besonders für Unternehmen, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, was in diesem Sektor normalerweise der Fall ist. Erwähnt wurden auch die unterschiedlichen Steuersätze.

Die Befragten wiesen auf Schwierigkeiten bei der Lieferung von Gegenständen und bei Dienstleistungen an Bord hin, für die sie in einem Mitgliedstaat, in dem sie nicht ansässig sind, steuerpflichtig sind und sich zu Mehrwertsteuerzwecken registrieren lassen müssen. Sie machten auch auf Probleme aufmerksam, die in Verbindung mit voneinander abweichenden technischen Anforderungen für Registrierkassen und unterschiedlichen Pflichten, MwSt-Sätzen und Währungen in den Mitgliedstaaten auftreten.

Diese Schwierigkeiten unterscheiden sich nicht von jenen, mit denen Unternehmen aus anderen Branchen konfrontiert sind, wenn sie in einem Mitgliedstaat, in dem sie nicht ansässig sind, Mehrwertsteuer entrichten müssen, und die Befragten bedauern, dass es für sie keine Vereinfachung oder Konzepte wie eine zentrale Anlaufstelle gibt.

Einige der Befragten räumten ein, sich nur in einigen Mitgliedstaaten registrieren zu lassen anstatt in allen Mitgliedstaaten, in denen dies nach den derzeitigen Bestimmungen erforderlich wäre.

3.5. Die besondere Situation von Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Bord von Kreuzfahrtschiffen

Das Besondere am Kreuzfahrtsektor ist, dass Kreuzfahrten oft im selben Hafen beginnen und enden. Deshalb dürfte der Hauptzweck einer Kreuzfahrt nicht in der Beförderung von Reisenden von einem Ort zum anderen bestehen. Zudem kann die Reiseroute eines Kreuzfahrtschiffs variieren und ist im Vergleich zu anderen Beförderungsmitteln flexibler.

Bei der Sammlung von Informationen über die gegenwärtige Situation im Bereich der Umsätze an Bord kamen die meisten Rückmeldungen aus der Kreuzfahrt- und Fährbranche. Diese Branche wies vor allem auf die besonders komplizierten Vorschriften für ihre Tätigkeiten hin und schlug eine Steuerbefreiung für alle Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Bord vor.

Auf Kreuzfahrtschiffen gibt es eine breitere Palette an Gegenständen und Dienstleistungen als dies bei anderen Beförderungsmitteln der Fall ist. Zum Beispiel werden Friseur- und Schneiderdienstleistungen, Kosmetikbehandlungen sowie Dienstleistungen in den Bereichen Unterhaltung und Bildung angeboten. Zudem ist auch die Auswahl an Waren viel größer.

Die Kreuzfahrtbranche wies darauf hin, dass zwischen den Unternehmen in diesem Marktsegment ein starker Wettbewerb herrscht. Die Gestaltung von Vorschriften wirkt sich

auf die Wettbewerbsposition aus, besonders zwischen Konkurrenten mit Sitz innerhalb und außerhalb der EU.

Im Zuge des Konsultationsprozesses wurde der Vorschlag gemacht, dass für Kreuzfahrten das Schiff in vielen Fällen als feste Niederlassung betrachtet werden könnte, da die bewirkten Umsätze vielschichtig sind und häufig komplexe Regelungen erfordern¹⁶.

4. DIE WEITERE VORGEHENSWEISE

Die in diesem Bericht behandelten Gegenstände und Dienstleistungen sind typische Konsumgüter, auf die normalerweise Mehrwertsteuer erhoben wird, wenn sie innerhalb des Gebiets der EU geliefert bzw. erbracht werden. Grundsätzlich kann die Tatsache, dass dieselben Gegenstände und Dienstleistungen an Bord bestimmter Beförderungsmittel geliefert bzw. erbracht werden, keine ausreichende Rechtfertigung dafür sein, diese Umsätze innerhalb der EU von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Dieser Bericht wird nicht im Rahmen der in der Mitteilung der Kommission zur Zukunft der Mehrwertsteuer dargelegten Mehrwertsteuerstrategie vorgelegt. Dennoch sollte die künftige Behandlung der betreffenden Umsätze mit den Leitlinien dieser Strategie in Einklang stehen, besonders mit der notwendigen Steigerung der Steuereffizienz durch die Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage, aber auch mit dem Bedarf an einfachen Vorschriften.

Angesichts der Tatsache, dass die Mehrwertsteuer in erster Linie dazu dient, Einnahmen zu erzielen und den Konsum zu besteuern, ist die Kommission der Ansicht, dass die effektive Besteuerung von Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Bord von Beförderungsmitteln ein Ziel ist, das es in Zukunft zu verfolgen gilt. Eine Abschaffung der Steuerbefreiung stünde auch mit der notwendigen effizienteren Gestaltung der Steuersysteme im Einklang. Die Kommission ist sich bei der Vorbereitung der künftigen Arbeiten in diesem Bereich bewusst, dass sich fast alle der im Rahmen der Expertenstudie Befragten (insbesondere Vertreter der Kreuzfahrtbranche), die auf die ihnen vom Auftragnehmer zugesandte Umfrage antworteten, für die Beibehaltung der optionalen MwSt-Befreiung aussprachen, da sie negative wirtschaftliche, soziale und umweltpolitische Folgen befürchten.

Darüber hinaus nimmt die Kommission die Klagen der Betroffenen über die Komplexität der derzeitigen Situation zur Kenntnis. Ursache dafür ist die unterschiedliche Anwendung und Auslegung der derzeitigen Vorschriften, der rechtliche Rahmen selbst und der aus den ersten beiden Faktoren entstehende Verwaltungsaufwand bei der Befolgung der Vorschriften, insbesondere (i) das Flickwerk aus Steuerbefreiungen, (ii) die Definition des „Gemeinschaftsteils“, (iii) die Definition von „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ und (iiii) das Verständnis der Begriffe „Zwischenaufenthalt“ und „außerplanmäßiger Aufenthalt“. In dieser Hinsicht wird die Kommission prüfen, wie gemeinsam mit den Mitgliedstaaten mehr Klarheit erreicht werden könnte, um etwas gegen die derzeitige Verunsicherung zu unternehmen. Dabei könnte zur Ausarbeitung gemeinsamer Leitlinien der Mehrwertsteuerausschuss eingeschaltet werden.

Zudem wird die Kommission die Situation weiter prüfen, um zu beurteilen, ob gegen einige Mitgliedstaaten Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet werden sollten.

¹⁶ Es wird darauf hingewiesen, dass der Begriff der festen Niederlassung in Artikel 11 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung definiert ist.

Selbst wenn es gelingt, die oben genannten Schwierigkeiten zu lösen, ist es fraglich, ob die derzeit in der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Vorschriften ausreichen, um ein einfaches, effizientes und robustes System für die Besteuerung der zur Diskussion stehenden Umsätze zu gewährleisten. Nach Ansicht der Kommission wäre die Anwendung dieser Vorschriften für die Unternehmen nach wie vor kompliziert und eine Prüfung durch die Steuerbehörden in vielen Fällen schwierig oder sogar unmöglich.

Die Kommission ist der Auffassung, dass eine Änderung der Besteuerung von Umsätzen, die an Bord von Beförderungsmitteln bewirkt werden und die zu einem Verbrauch in der EU führen, nicht gesondert erreicht werden kann, sondern im größeren Zusammenhang der Gestaltung eines einfacheren und neutraleren MwSt-Regelwerks für die Personenbeförderung im Allgemeinen behandelt werden muss.

Um für Übereinstimmung zu sorgen, sollte in diesem Bereich nach einer umfassenden Folgenabschätzung zusammen mit den Vorschlägen, die für Tätigkeiten im Bereich der Personenbeförderung erfolgen werden, ein Gesetzesvorschlag angenommen werden.

Diese Vorschläge sollen für eine einfache und neutrale Besteuerung der Lieferung von Gegenständen und der Dienstleistungen an Bord von Beförderungsmitteln sorgen.

Darüber hinaus besteht dringender Bedarf, die Vorschriften im Vergleich zu den derzeit geltenden zu vereinfachen und die Pflichten der Unternehmer möglichst gering zu halten. Alles hängt jedoch davon ab, wie die Entscheidung über das Steuersystem als solches ausfällt.

Wenn Vorschriften angenommen werden, nach denen Unternehmer in Mitgliedstaaten, in denen sie nicht ansässig sind, die Steuer schulden, müsste zweifelsohne das Konzept einer zentralen Anlaufstelle zur Verringerung des Befolgungsaufwands geprüft werden.

Wie in der Mitteilung zur Zukunft der Mehrwertsteuer dargelegt, könnte eine solche Maßnahme erst nach dem Jahr 2015 in Betracht gezogen werden, wenn es bereits Erfahrungen mit der geplanten Miniregelung für eine zentrale Anlaufstelle für nichtansässige Unternehmen gibt, die Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige (Endverbraucher) erbringen.

Die Kommission ist der Ansicht, dass die Fragen bezüglich der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen an Bord von Beförderungsmitteln im Zusammenhang mit den Tätigkeiten im Bereich der Personenbeförderung behandelt werden sollten, für die gemäß der Mitteilung zur Zukunft der Mehrwertsteuer ein einfacheres und neutraleres Regelwerk vorgeschlagen werden wird¹⁷. Erstens besteht ein enger Zusammenhang zwischen diesen Themen, und zweitens sind die damit verbundenen Herausforderungen und Schwierigkeiten ähnlich.

Die Kommission hält es daher nicht für angebracht, zusammen mit diesem Bericht spezifische Gesetzesvorschläge zu unterbreiten.

Der Rat wird gebeten, sich zum Inhalt dieses Berichts zu äußern, insbesondere hinsichtlich der von der Kommission vorgeschlagenen weiteren Vorgehensweise in dieser Frage.

Stellungnahmen der anderen Organe zu diesem Bericht und zum vorgeschlagenen Weg sind ebenfalls willkommen.

¹⁷ Siehe KOM(2011) 851 Maßnahme Nr. 9.