

# Inhaltsverzeichnis

|                                 |      |
|---------------------------------|------|
| Vorwort . . . . .               | v    |
| Abkürzungsverzeichnis . . . . . | XIII |

## Teil A: Die Besteuerung von Reiseleistungen – Allgemeine Grundsätze . . . . . 1

|  |    |
|--|----|
| A. Die 6. EG-Richtlinie und die Besteuerung von Reiseleistungen . . . . .                        | 3  |
| B. Steuerbare Reiseleistungen/Regel- und Margenbesteuerung . . . . .                             | 4  |
| 1. Lieferungen und sonstige Leistungen . . . . .   | 5  |
| 2. Unternehmer . . . . .   | 6  |
| 3. Inland . . . . .  | 6  |
| 4. Entgelt . . . . .   | 7  |
| 5. Im Rahmen des Unternehmens . . . . .  | 7  |
| C. Die Organisation der Tourismuswirtschaft . . . . .  | 8  |
| D. Steuerliche Besonderheiten der touristischen Unternehmer . . . . .                            | 9  |
| E. Anmerkungen zur Besteuerungssystematik der Tourismuswirtschaft . . . . .                      | 11 |
| 1. Abgrenzung Reiseveranstaltung/Reisevermittlung . . . . .                                      | 13 |
| 2. Ausgliederung von Eigen- und Vermittlungsleistungen . . . . .                                 | 13 |
| 3. Leistungsort nach § 3a und § 3b UStG . . . . .  | 13 |
| 4. Vermittlung für Reisende . . . . .  | 14 |
| F. Internationales Geschäftsgebaren/Gestaltungsmöglichkeiten . . . . .                           | 14 |
| G. EU-Harmonisierung/Nationale Umsetzung . . . . .   | 16 |
| 1. Maßnahmen der Europäischen Union . . . . .  | 16 |
| 2. Nationale Umsetzung . . . . .   | 19 |
| H. Anlage: Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der<br>Europäischen Gemeinschaft . . . . . | 20 |

## Teil B: Die Umsatzsteuer der Reisebüros . . . . . 23

|  |    |
|--|----|
| A. Handelsrechtliche Grundlagen . . . . .  | 27 |
| B. Überblick über die Vorschriften . . . . .   | 29 |
| 1. Rechtslage vor 1980 . . . . .   | 30 |
| 2. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen . . . . .                                      | 30 |
| 3. Rechtslage ab 1980 . . . . .  | 31 |
| 4. Rechtslage ab 1993 . . . . .  | 31 |
| 5. Rechtslage ab 2010/2011 . . . . .   | 31 |
| C. Abgrenzung Reisevermittlung und Reiseveranstaltung . . . . .                      | 32 |
| 1. Grundsätze der zivilrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung . . . . . | 32 |
| a) Zivilrechtliche Grundsätze . . . . .  | 32 |
| b) Umsatzsteuerrechtliche Grundsätze . . . . .                                       | 34 |
| 2. Besteuerung des eigenveranstaltenden Reisebüros . . . . .                         | 37 |
| 3. Grenzfälle der Abgrenzung (vgl. Teil C Rdn. 189 ff.) . . . . .                    | 41 |
| a) Allgemeines . . . . .   | 41 |
| b) Gebündelte Vermittlungsleistungen . . . . .                                       | 43 |
| c) Bündelung und eigene Preisgestaltung . . . . .                                    | 45 |
| d) Ausgliederung von geborenen Vermittlungsleistungen . . . . .                      | 46 |
| 4. Vor- und Nachteile der Besteuerungsform . . . . .                                 | 49 |

# Inhaltsverzeichnis

---

|    |   |    |
|----|---|----|
| D. | Besteuerung von Vermittlungsleistungen im Reisebüro . . . . .   | 52 |
| 1. | Steuerbare Vermittlungsleistungen . . . . .   | 52 |
| 2. | Ort der Vermittlungsleistung . . . . .  | 52 |
| a) | Rechtslage bis 2009 . . . . .   | 52 |
| b) | Rechtslage ab 2010/2011 . . . . .   | 53 |
| c) | Vermittlungsleistungen der Reisebüros/Neue Grundsätze . . . . .   | 55 |
| 3. | Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld . . . . .   | 56 |
| 4. | Abrechnung mit Gutschriften . . . . .   | 57 |
| 5. | Wechsel der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge) bei<br>Vermittlungsleistungen . . . . .                  | 58 |
| 6. | Vermittlung von Einzelleistungen . . . . .  | 60 |
| E. | Umsatzsteuerpflichtige Vermittlungsleistungen . . . . .   | 61 |
| 1. | Vermittlung von Veranstaltungsleistungen (Pauschalreisen) . . . . .   | 61 |
| 2. | Vermittlung von Einzelleistungen . . . . .  | 63 |
| a) | Allgemeine Grundsätze . . . . .   | 63 |
| b) | Vermittlung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Bus,<br>Bahn und Schiffen . . . . .         | 64 |
| c) | Vermittlung von Hotelleistungen – Übernachtungen, Restauration . . . . .                                    | 65 |
| d) | Vermittlung von sonstigen Einzelleistungen . . . . .  | 66 |
| 3. | Vermittlung von Eigenleistungen der Leistungsträger . . . . .   | 66 |
| a) | Grundsätze . . . . .  | 66 |
| b) | Vereinfachungsregelungen . . . . .  | 66 |
| c) | Vermittlung für Omnibusveranstalter . . . . .   | 67 |
| 4. | Sonderfälle der Vermittlung . . . . .   | 69 |
| a) | Vermittlung für Reisende . . . . .  | 69 |
| b) | Haupt- und Unteragentur . . . . .   | 71 |
| c) | Vermittlung von Eintrittskarten . . . . .   | 72 |
| d) | Das Firmengeschäft des Reisebüros . . . . .   | 74 |
| F. | Umsatzsteuerfreie Vermittlungsleistungen . . . . .  | 77 |
| 1. | Allgemeine Voraussetzungen . . . . .  | 77 |
| 2. | Vermittlung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit<br>Luftfahrzeugen und Seeschiffen . . . . . | 78 |
| a) | Grundsätze . . . . .  | 78 |
| b) | Die Vereinfachungsregelung für den Handel mit Flugtickets . . . . .   | 78 |
| 3. | Vermittlung von Leistungen im Drittlandsgebiet . . . . .  | 81 |
| 4. | Vermittlung von Versicherungsleistungen . . . . .   | 82 |
| G. | Bemessungsgrundlage . . . . .   | 83 |
| 1. | Leistungsaustausch und Entgelt . . . . .  | 83 |
| a) | Allgemeine Grundsätze . . . . .   | 83 |
| b) | Veranstalterprovision für Reiseleistungen nach § 25 UStG . . . . .  | 84 |
| c) | Veranstalterprovision für Eigenleistungen . . . . .   | 85 |
| d) | Flugpauschalreisen unter Einsatz eigener Flugzeuge . . . . .  | 86 |
| e) | Veranstalterprovision unter Einsatz eigener Fahrzeuge . . . . .   | 88 |
| f) | Leistungsträgerprovision . . . . .  | 89 |
| g) | Nettoeinkauf/Provisionsaufschläge . . . . .   | 92 |

|   |            |
|---|------------|
| h) Bearbeitungsgebühren/Serviceentgelte . . . . .   | 93         |
| aa) Allgemeine Grundsätze . . . . .   | 93         |
| bb) Ticketverkauf gegen Serviceentgelt . . . . .  | 94         |
| i) Provisionsabgaben der Reisebüros . . . . .   | 95         |
| j) Stornogebühren, Umbuchungs-/Änderungsgebühren . . . . .  | 103        |
| k) Stornoprovisionen . . . . .  | 103        |
| l) Zusatzentgelte von Reiseveranstaltern . . . . .  | 104        |
| 2. Durchlaufende Posten . . . . .   | 107        |
| 3. Währungsumrechnung . . . . .   | 108        |
| H. Buchführung und Rechnungslegung . . . . .  | 108        |
| 1. Buchnachweis nach § 4 Nr. 5 Satz 4 UStG/§ 22 UStDV . . . . .   | 108        |
| 2. Rechnungslegung/Aufzeichnungspflichten . . . . .   | 109        |
| I. Vorsteuerabzug . . . . .   | 110        |
| 1. Abziehbare Vorsteuerbeträge . . . . .  | 110        |
| 2. Nicht abziehbare Vorsteuerbeträge . . . . .  | 110        |
| 3. Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges . . . . .   | 111        |
| J. Schema der umsatzsteuerbaren Vermittlungsleistungen im Reisebüro . . . . .   | 111        |
| 1. Grundsätze . . . . .   | 111        |
| 2. Vermittlung im Auftrag der Reisenden . . . . .   | 112        |
| 3. Vermittlung im Auftrag von Reiseveranstaltern und Leistungsträgern . . . . .   | 112        |
| a) Vermittlung von Pauschalreisen . . . . .   | 112        |
| b) Vermittlung von grundstücksbezogenen Leistungen . . . . .  | 112        |
| c) Vermittlung von Bahn-, Bus- und Binnenschiffssreisen . . . . .   | 113        |
| d) Vermittlung von Flug- und Schiffsbeförderungen . . . . .   | 113        |
| e) Vermittlung von Eintrittskarten . . . . .  | 114        |
| f) Vermittlung von Versicherungsleistungen . . . . .  | 114        |
| <b>Teil C: Umsatzsteuer der Reiseveranstalter . . . . .</b>   | <b>115</b> |
| A. Allgemeines . . . . .  | 120        |
| I. Überblick über die Vorschrift des § 25 UStG . . . . .  | 120        |
| 1. Rechtslage vor 1980 . . . . .  | 120        |
| 2. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen . . . . .   | 121        |
| 3. § 25 UStG 1980 als Sonderbesteuerungsvorschrift . . . . .  | 123        |
| 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .   | 126        |
| 5. Rechtssystematische Bedeutung . . . . .  | 127        |
| II. Rechtsentwicklung . . . . .   | 132        |
| 1. Die EuGH-Entscheidung vom 27.10.1992 – Rs. C-74/91 und ihre Folgen für grenzüberschreitende Flugbeförderungsleistungen . . . . .             | 132        |
| 2. Die EuGH-Entscheidung vom 2.5.1996 – Rs. C-331/94, Faaborg-Gelting und ihre Folgen für die Besteuerung von Restaurationsleistungen . . . . . | 136        |
| 3. Stand und Perspektiven der EU-Harmonisierung . . . . .   | 138        |
| 4. Abgrenzung zum Reisevertragsrecht  | 140        |
| a) Zur zivilrechtlichen Beurteilung . . . . .   | 140        |
| b) Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung . . . . .   | 142        |
| c) Vergleich der zivilrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung . . . . .   | 144        |

|      |  |     |
|------|--|-----|
| III. | Geltungsbereich . . . . .  | 145 |
| 1.   | Sachlicher Geltungsbereich . . . . .   | 145 |
| 2.   | Persönlicher Geltungsbereich . . . . .   | 146 |
| 3.   | Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .   | 147 |
| B.   | Kommentierung . . . . .  | 148 |
| I.   | Reiseleistungen/Reiseerlöse . . . . .  | 148 |
| 1.   | Reiseleistungen als sonstige Leistungen . . . . .  | 148 |
| 2.   | Einnahmen aus Reiseleistungen . . . . .  | 153 |
| a)   | Allgemeines . . . . .  | 153 |
| b)   | Zuschüsse als zusätzliche Reiseerlöse . . . . .  | 153 |
| c)   | Unentgeltliche und verbilligte Arbeitnehmerreisen . . . . .  | 153 |
| d)   | Stornogebühren . . . . .   | 157 |
| e)   | Umbuchungs- oder Änderungsgebühren: . . . . .  | 158 |
| f)   | Bearbeitungsgebühren . . . . .   | 160 |
| g)   | Sonstige Verkaufsgeschäfte von Reiseveranstaltern . . . . .  | 161 |
| h)   | Versicherungsleistungen . . . . .  | 161 |
| i)   | Nachträgliche Änderungen der Reiseerlöse . . . . .   | 166 |
| 3.   | Abgrenzung von Eigenleistungen . . . . .   | 167 |
| a)   | Allgemeine Grundsätze . . . . .  | 167 |
| b)   | Beherbergungsleistungen als Eigenleistungen . . . . .  | 169 |
| c)   | Beförderungsleistungen und Eigenleistungen . . . . .   | 172 |
| d)   | Betreuungsleistungen und Eigenleistungen . . . . .   | 173 |
| 4.   | Gemischte Reiseleistungen . . . . .  | 178 |
| 5.   | Abgrenzung von Vermittlungsleistungen . . . . .  | 178 |
| a)   | Allgemeine Grundsätze . . . . .  | 178 |
| b)   | Erläuterung praktischer Fallgestaltungen . . . . .   | 180 |
| c)   | Veranstaltung und Vermittlung von Flugbeförderungsleistungen/<br>Nettopreistickets . . . . .         | 185 |
| d)   | Die Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom<br>12.11.1997 (BStBl. 1997 I S. 956) . . . . . | 189 |
| e)   | Problembereich »Serviceentgelte«/Nullprovisionsmodell seit<br>01.09.2004 . . . . .                   | 191 |
| 6.   | Abgrenzung nach dem Leistungsempfänger . . . . .   | 194 |
| a)   | Allgemeine Grundsätze . . . . .  | 194 |
| b)   | Kettengeschäfte . . . . .  | 196 |
| c)   | Incentive-Reisen . . . . .   | 197 |
| d)   | Sonstige Reisen an Unternehmer . . . . .   | 203 |
| 7.   | Ort der sonstigen Leistung . . . . .   | 204 |
| a)   | Allgemeine Grundsätze . . . . .  | 204 |
| b)   | Der Standpunkt des EuGH . . . . .  | 205 |
| c)   | Der Standpunkt der Arbeitsgruppe »Reiseleistungen« . . . . .   | 206 |
| d)   | Zum Schwerpunkt von Veranstaltungsleistungen . . . . .   | 208 |
| e)   | Die Generalagentur als Reiseveranstalter oder Vermittler . . . . .                                   | 208 |
| f)   | Zusammenfassung . . . . .  | 210 |
| g)   | Rechtslage ab 2010 . . . . .   | 211 |
| 8.   | Besteuerung als einheitliche sonstige Leistung . . . . .   | 216 |
| II.  | Reiseveranstalter . . . . .  | 217 |

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| III.  | Reisevorleistungen . . . . .  | 219 |
| 1.    | Allgemeine Grundsätze . . . . .   | 219 |
| 2.    | Beförderungsleistungen als Reisevorleistungen . . . . .                           | 221 |
| 3.    | Unterkunftsleistungen als Reisevorleistungen . . . . .                            | 223 |
| 4.    | Verpflegungsleistungen als Reisevorleistungen . . . . .                           | 223 |
| 5.    | Betreuung durch selbstständige Reiseleiter . . . . .                              | 226 |
| 6.    | Veranstaltungen im Zielgebiet . . . . .   | 228 |
| 7.    | Betriebsstätten und Tochtergesellschaften . . . . .                               | 230 |
| IV.   | Leistungsort bei Reisevorleistungen . . . . .                                     | 231 |
| 1.    | Allgemeine Grundsätze . . . . .   | 231 |
| 2.    | Die Ortsbestimmung im Einzelnen . . . . .   | 231 |
| 3.    | Der Leistungsort bei Kettengeschäften . . . . .                                   | 232 |
| 4.    | Die Bedeutung von Haupt- und Nebenleistungen . . . . .                            | 236 |
| a)    | Allgemeines . . . . .   | 236 |
| b)    | Unterbringung und Verpflegung anlässlich von Flug- und Schiffsreisen . . . . .    | 236 |
| c)    | Reiseleitung . . . . .  | 237 |
| d)    | Sonstige Nebenleistungen . . . . .  | 238 |
| 5.    | Reisevorleistungen und Reverse Charge . . . . .                                   | 238 |
| V.    | Steuerfreie Reiseleistungen . . . . .   | 240 |
| 1.    | Die Befreiung nach § 25 Abs. 2 UStG . . . . .                                     | 240 |
| 2.    | Partielle Steuerbefreiung nach § 25 Abs. 2 UStG . . . . .                         | 246 |
| 3.    | Buchnachweis . . . . .  | 246 |
| VI.   | Bemessungsgrundlage . . . . .   | 247 |
| 1.    | Definition der Bemessungsgrundlage . . . . .                                      | 247 |
| 2.    | Ermittlung der Bemessungsgrundlage . . . . .                                      | 248 |
| 3.    | Aufwendungen für Reisevorleistungen . . . . .                                     | 250 |
| 4.    | Erleichterungen bei Gruppen- und Gesamtmarginen . . . . .                         | 252 |
| 5.    | Verrechnung von negativen Marginen . . . . .                                      | 255 |
| 6.    | Aufteilung von gemischten Reiseleistungen . . . . .                               | 255 |
| 7.    | Aufteilung bei anteiliger Steuerfreiheit . . . . .                                | 257 |
| 8.    | Aufteilung bei gemischten Reiseleistungen mit anteiliger Steuerfreiheit . . . . . | 258 |
| 9.    | Besteuerung von Incentive-Reisen . . . . .  | 259 |
| VII.  | Besteuerungsverfahren . . . . .   | 259 |
| 1.    | Der Leistungszeitpunkt für Veranstaltungsleistungen . . . . .                     | 259 |
| 2.    | Besonderheiten bei Änderung des Steuersatzes . . . . .                            | 260 |
| 3.    | Erleichterung der Voranmeldungspflichten . . . . .                                | 261 |
| 4.    | Besteuerung von Anzahlungen und Vorauszahlungen . . . . .                         | 262 |
| 5.    | Kleinunternehmerregelung . . . . .  | 265 |
| VIII. | Vorsteuerabzug bei Reiseleistungen . . . . .                                      | 266 |
| 1.    | Vorsteuerabzug für Reiseleistungen . . . . .                                      | 266 |
| 2.    | Vorsteuerabzug für andere Eingangsleistungen . . . . .                            | 267 |
| 3.    | Vorsteuerabzug bei steuerfreien oder nicht steuerbaren -Reiseleistungen           | 267 |
| 4.    | Vorsteueraufteilung nach § 15 UStG . . . . .                                      | 268 |
| 5.    | Vorsteuerabzug in Sonderfällen . . . . .  | 268 |
| IX.   | Aufzeichnungspflichten und Rechnungsstellung des Reiseveranstalters . . . . .     | 269 |
| 1.    | Allgemeines . . . . .   | 269 |
| 2.    | Aufzeichnung der Reiseerlöse . . . . .  | 270 |

# Inhaltsverzeichnis

---

|  |  |            |
|--|--|------------|
| 3.   | Aufzeichnung der Reisevorleistung . . . . .  | 270        |
| 4.   | Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage . . . . .                                     | 271        |
| 5.   | Aufteilung auf steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen . . . . .               | 271        |
| 6.   | Rechnungsstellung für Reiseleistungen . . . . .                                    | 271        |
| X.   | Glossar: ABC der steuerbaren Reiseleistungen . . . . .                             | 272        |
| <b>Teil D: Fundstellenverzeichnis . . . . .</b>                        |  | <b>281</b> |
| 1.   | Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH): . . . . .                    | 283        |
| 2.   | Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Finanzgerichte . . . . .              | 285        |
| 3.   | Verwaltungsanweisungen . . . . .   | 290        |
| 4.   | Fachliteratur zu Reiseleistungen . . . . .   | 295        |
| 5.   | H. Jürgen Henkel – Beiträge »Der Umsatzsteuerberater« (UStB) 2000 ff. . . . .      | 298        |
| 6.   | H. Jürgen Henkel – Beiträge »SRTour – Steuer- und Rechtsbrief Touristik« . . . . . | 299        |
| <b>Teil E: Anhänge . . . . .</b>                                       |  | <b>301</b> |
| Anhang 1: Artikel 306-310 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) |  | 303        |
| Anhang 2: Reisevertragsrecht des BGB: §§ 651a ff. BGB                  |  | 304        |
| Anhang 3: Texte zu §§ 3a und 3b UStG . . . . .                         |  | 310        |
| <b>Stichwortverzeichnis . . . . .</b>                                  |  | <b>339</b> |