

## 25.1. Besteuerung von Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>§ 25 UStG findet nur Anwendung, wenn der Unternehmer für die Durchführung der Reise Gegenstände und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nimmt und diese dem Reisenden unmittelbar zugutekommen.<sup>2</sup>Der Zweck der Reise ist grundsätzlich unerheblich.<sup>3</sup>Die Besteuerung nach § 25 UStG kann für Sprach- und Studienreisen (z.B. Auslandsaufenthalte von Schülern während der Schulferien) sowie für Studienaufenthalte im Ausland, die mit einer Reise kombiniert sind (sog. High-School-Programme), in Betracht kommen (vgl. BFH-Urteil vom 1. 6. 2006, V R 104/01, BStBl 2007 II S. 142).<sup>4</sup>Die Vorschrift gilt für alle Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, ohne Rücksicht darauf, ob dies allein Gegenstand des Unternehmens ist.<sup>5</sup>§ 25 UStG ist bei Reiseleistungen von Unternehmern mit Sitz im Drittland und ohne feste Niederlassung im Gemeinschaftsgebiet nicht anwendbar.<sup>6</sup>Es sind nur Niederlassungen zu berücksichtigen, die unmittelbar am Verkauf beteiligt sind.<sup>7</sup>§ 25 UStG hat besondere Bedeutung für Veranstalter von Pauschalreisen (§ 651a Abs. 2 BGB).<sup>8</sup>Die Regelung ist jedoch unabhängig davon anzuwenden, ob die Reisebestandteile bereits als Teil eines Pauschalangebots vermarktet oder erst nach den konkreten Vorgaben des Leistungsempfängers zusammengesetzt werden.<sup>9</sup>§ 25 UStG ist auch anzuwenden, wenn die Reiseleistung im eigenen Namen und für fremde Rechnung ausgeführt wird (vgl. Abschnitt 3.15 Abs. 6 Beispiel 3 und Abs. 7 Beispiel 1 bis 3).<sup>10</sup>Grundsätzlich ist eine entgeltliche, im Inland steuerbare Leistung Voraussetzung für die Anwendung des § 25 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 13. 12. 2018, V R 52/17, BStBl 2019 II S. 345).<sup>11</sup>Ein Unternehmer (Arbeitgeber), der an seine Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses Reisen entweder gegen deren Arbeitsleistung (vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 1), verbilligt oder unentgeltlich überlässt (vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 2), erbringt unter den übrigen Voraussetzungen des § 25 UStG auch Reiseleistungen (vgl. Abschnitt 25.3 Abs. 5).<sup>12</sup>Leistungsempfänger ist der Besteller der Reiseleistung.<sup>13</sup>Dieser muss nicht selbst an der Reise teilnehmen, z.B. ein Vater schenkt seiner Tochter eine Pauschalreise.

(1a) <sup>1</sup>Für das Vorliegen einer Reiseleistung ist es grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt, welches zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung enthält.

<sup>2</sup>Als Bestandteile einer Reiseleistung kommen in Betracht:

1. Beförderung zu den einzelnen Reisezielen, Transfer;
2. Beherbergung;
3. Verpflegung;
4. Betreuung durch Reiseleiter;
5. Durchführung von Veranstaltungen (z.B. Stadtrundfahrten, Besichtigungen, Sport- und sonstige Animationsprogramme, Landausflüge);
6. Eintrittsberechtigungen.

<sup>3</sup>Eine einzelne Leistung genügt für die Anwendung des § 25 UStG nur dann, wenn es sich um eine Beherbergungsleistung handelt (vgl. EuGH-Urteil vom 19. 12. 2018, C-552/17, Alpenchalets Ressorts; BFH-Urteil vom 27. 3. 2019, V R 10/19 (V R 60/16), BStBl II n. n.).<sup>4</sup>§ 25 UStG ist hingegen auf den isolierten Verkauf von Opernkarten durch ein Reisebüro nicht anzuwenden (vgl. EuGH-Urteil vom 9. 12. 2010, C-31/10, Minerva Kulturreisen).<sup>5</sup>Die Einräumung von Eintrittsberechtigungen für Messen, Ausstellungen und Kongresse und damit im Zusammenhang erbrachte Beförderungs-, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen, die vom Veranstalter als einheitliche Leistung (vgl. Abschn. 3.10) angeboten und an Unternehmer erbracht werden (vgl. Abschnitt 3a.6 Abs. 13 Satz 4), sind keine Reiseleistungen.

### Auftreten im eigenen oder fremden Namen

(2) <sup>1</sup>Für die Frage des Auftretens im eigenen Namen kommt es bei Leistungen nach § 25 UStG maßgeblich auf die zivilrechtliche Beurteilung an.<sup>2</sup>Die Entscheidung, ob der Unternehmer eine Leistung im eigenen Namen erbringt oder eine fremde Leistung lediglich vermittelt, ist anhand des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses nach dem Gesamtbild des Einzelfalls zu treffen.<sup>3</sup>Im Hinblick darauf, dass eine Vermittlungsleistung ein Handeln im fremden Namen erfordert, kommt es für die Abgrenzung maßgeblich darauf an, wie der Unternehmer nach außen (gegenüber dem Leistungsempfänger) auftritt.<sup>4</sup>Es muss somit für den Leistungsempfänger objektiv erkennbar sein, dass der Handelnde für den Geschäftsabschluss im fremden Namen auftreten will.<sup>5</sup>In der Regel hat dies durch die Prospektgestaltung und durch klare Hinweise außerhalb seiner AGB zu geschehen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 8. 2019, V R 12/19 (V R 9/16), BStBl II n. n.).

(3) <sup>1</sup>§ 25 UStG ist nicht anzuwenden, soweit der Unternehmer beim Verkauf von Reisen erkennbar im fremden Namen handelt (vgl. Abschnitt 3.7 Abs. 1).<sup>2</sup>Die Besteuerung der Vermittlungsleistungen richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften des UStG.<sup>3</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG ist zu beachten (vgl. Abschnitt 4.5.2).

(4) <sup>1</sup>Reisebüros können sowohl im eigenen als auch im fremden Namen auftreten (vgl. BFH-Urteil vom 22. 8. 2019, V R 12/19 (V R 9/16), BStBl II n. n.):

#### Auftreten von Reisebüros im eigenen Namen

1. <sup>1</sup>Reisebüros erbringen üblicherweise Vermittlungsleistungen, die der Regelbesteuerung unterliegen.<sup>2</sup>Die

Bündelung von Leistungen und die eigene Preisgestaltung können jedoch auch zur Annahme von Leistungen im Sinne des § 25 UStG führen, wenn das Reisebüro gegenüber dem Reisenden im eigenen Namen auftritt.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Reiseveranstalter A hat ein Katalogangebot mit 2 Wochen Halbpension Mallorca für 799,— € ausgeschrieben. <sup>2</sup>Das Reisebüro B übernimmt ein Kontingent von 20 Plätzen zu einem Einkaufspreis von 640,— € und kalkuliert die Reise wie folgt:

Einkaufspreis	640,— €
zzgl. Transfer zum Flughafen durch Busunternehmer C	40,— €
Summe Reisevorleistungen	<u>680,— €</u>

<sup>3</sup>Reisebüro B tritt beim Verkauf der Reise im eigenen Namen auf, händigt einen Sicherheitsschein (§ 651r BGB) aus und berechnet für die Reise 809 €. <sup>4</sup>Die auf die Reise entfallende Marge beträgt:

Verkaufspreis	809,— €
abzgl. Reisevorleistungen	680,— €
Marge des B	<u>129,— €</u>

<sup>5</sup>Reisebüro B verkauft die Reisen im eigenen Namen und für eigene Rechnung. <sup>6</sup>B nimmt für die Reisen die Leistungen des Reiseveranstalters A und des Busunternehmers C in Anspruch (Reisevorleistungen). <sup>7</sup>Reisebüro B erbringt jeweils einheitliche sonstige Leistungen, die nach § 25 UStG zu besteuern sind.

<sup>3</sup>Erwirbt ein Tickethändler oder ein Reisebüro ein Paket von Flugtickets, um hieraus durch Verbindung mit anderen Leistungen (z.B. Beherbergung und Verpflegung) jeweils Pauschalreisen zusammenzustellen, liegt eine Reiseleistung vor (vgl. Abschnitt 4.5.3 Abs. 2).

#### Auftreten von Reisebüros im fremden Namen

- <sup>1</sup>Reisebüros können beim Verkauf einer Reise an einen Kunden mehrere Vermittlungsleistungen nebeneinander erbringen, wenn sie dabei erkennbar im Namen des jeweiligen Leistungserbringers oder des Reisenden agieren.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter hat ein Katalogangebot mit 2 Wochen Halbpension Mallorca ohne Anreise für 850,— € ausgeschrieben. <sup>2</sup>Das Reisebüro verkauft dem Reisenden die Reise laut Angebot im Namen des Reiseveranstalters und händigt dessen Sicherheitsschein aus. <sup>3</sup>Zudem werden im Namen des Reisenden bei einer Fluggesellschaft wunschgemäß Hin- und Rückflug gebucht. <sup>4</sup>Die Bezahlungen sollen vereinbarungsgemäß vom Reisenden direkt an die Leistungserbringer erfolgen. <sup>5</sup>Das Reisebüro stellt dem Reisenden lediglich die Vermittlung des Fluges in Rechnung.

Beispiel 2:

Eine USA-Rundreise aus mehreren Bausteinen (Flug, Übernachtungen, Mietwagen) wird nach den im Beispiel 1 dargestellten Grundsätzen für den Reisenden zusammengestellt und im Namen der Leistungserbringer verkauft.

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Das Pauschalangebot eines Reiseveranstalters für eine zweiwöchige Reise wird an den Kunden vermittelt, wobei der Rückflug des Reisenden erst nach der dritten Woche erfolgen soll. <sup>2</sup>Das Reisebüro vermittelt für die dritte Woche einen zusätzlichen Hotelaufenthalt. <sup>3</sup>Die formalen Grundsätze des Beispiels 1 sind erfüllt.

<sup>2</sup>Im Beispielsfall 1 liegen keine gebündelten Leistungen im Sinne der Nr. 1 vor, da der Unternehmer für beide Leistungen die Voraussetzungen einer Vermittlungsleistung erfüllt. <sup>3</sup>Hinsichtlich der Pauschalreise handelt er im Namen des Reiseveranstalters; bezüglich des Fluges tritt er im Namen des Reisenden auf.

<sup>4</sup>Die Beispiele 2 und 3 sind wie der Beispielsfall 1 zu beurteilen, wenn das Reisebüro beim Vermittlungsgeschäft im Namen der jeweiligen Leistungserbringer auftritt.

#### Rabattgewährung durch Reisebüros

- Gewährt ein Reisebüro, das als Vermittler für einen Reiseveranstalter handelt, dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung, ist dieser Vorgang umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich (vgl. Abschnitt 17.2 Abs. 7).

(5) <sup>1</sup>Alle im Rahmen einer Reise erbrachten Leistungen gelten als einheitliche sonstige Leistung des Unternehmers an den Leistungsempfänger, soweit der Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und für die Durchführung der Reise Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter (Reisevorleistungen) in Anspruch nimmt. <sup>2</sup>Im Rahmen einer Reise sind alle Reiseleistungen erbracht, die einem einzelnen Reisenden zugutekommen. <sup>3</sup>Liegen danach mehrere einheitliche sonstige Leistungen vor, können diese aus Vereinfachungsgründen als eine einheitliche sonstige Leistung behandelt werden, wenn der Unternehmer mehrere gleichartige Reisen an einen Leistungsempfänger abgibt und der Leistungsempfänger die Reisen erkennbar für den nichtunternehmerischen Bereich erwirbt.

Beispiel:

<sup>1</sup>A erwirbt für sich, seine Ehefrau und seine drei Kinder fünf Reisen vom 17. bis 31. Juli nach Mallorca. <sup>2</sup>Die Unterbringung erfolgt in zwei Doppel- und einem Einzelzimmer.

(6) <sup>1</sup>Die sonstige Leistung wird nach § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, an dem der Unternehmer seinen Sitz hat; das gilt auch für die Erbringung sonstiger Leistungen nach § 25 UStG an andere Unternehmer für deren Unternehmen. <sup>2</sup>Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt, gilt der Ort der Betriebsstätte als Leistungsort. <sup>3</sup>Die sonstige Leistung ist nach den allgemeinen Zuordnungskriterien entweder dem Sitz des Unternehmens oder einer Betriebsstätte zuzurechnen (vgl. Abschnitt 3a.1 Abs. 2), wobei auf den Schwerpunkt der erbrachten Leistungen abzustellen ist. <sup>4</sup>Der Ort sonstiger Leistungen nach § 25 UStG bestimmt sich nach dem Vertrieb der Reise (vgl. EuGH-Urteil vom 20. 2. 1997, C-260/95, DFDS). <sup>5</sup>Eine Zurechnung der sonstigen Leistung an die Betriebsstätte kommt nur in Betracht, wenn diese unmittelbar am Verkauf beteiligt ist. <sup>6</sup>Werden einzelne Reisebestandteile vom selben Unternehmer zu unterschiedlichen Zeiten – ggf. während der Reise – und an unterschiedlichen Orten verkauft, ist der Leistungsort für die einheitliche sonstige Leistung nach § 25 UStG danach zu bestimmen, wo der Verkauf der Reise überwiegend erfolgt.

(7) <sup>1</sup>§ 25 UStG gilt nur bei der Inanspruchnahme von Reisevorleistungen durch den Unternehmer, nicht jedoch, soweit dieser Reiseleistungen durch den Einsatz eigener Mittel (Eigenleistungen) – z.B. eigene Beförderungsmittel, eigenes Hotel, Betreuung durch angestellte Reiseleiter – erbringt. <sup>2</sup>Durch die Weitergabe von Fremdleistungen innerhalb des Organkreises werden Reisevorleistungen nicht zu Eigenleistungen. <sup>3</sup>Die Abgrenzung zwischen Eigenleistung einerseits und in die Margenbesteuerung einzubeziehender Reisevorleistung andererseits vollzieht sich nicht aus Sicht der Reisenden, sondern nach den tatsächlichen Umständen der Leistungserbringung (vgl. BFH-Urteil vom 1. 3. 2018, V R 23/17, BStBl II S. 503); die umsatzsteuer- und zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen und die zivilrechtliche Beurteilung sind nicht entscheidend. <sup>4</sup>Allein die Tatsache, dass der Unternehmer die volle Verantwortung für die Durchführung der Reise zu tragen hat, führt noch nicht zur Annahme von Eigenleistungen. <sup>5</sup>Für die Eigenleistungen gelten die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften. <sup>6</sup>Bei Reisen, die sich auch auf das Ausland erstrecken, unterliegen der Besteuerung daher die jeweiligen im Inland erbrachten Einzelleistungen. <sup>7</sup>Folgende Vorschriften sind zu beachten:

1. § 3a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG bei Betreuung durch angestellte Reiseleiter;
2. § 3b Abs. 1 und § 26 Abs. 3 UStG für Personenbeförderungsleistungen;
3. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG für Beherbergungsleistungen;
4. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a oder Abs. 2 UStG für (Land-)Ausflüge mit beispielsweise sportlichem, kulturellen oder unterhaltendem Charakter;
5. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b UStG für die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistungen); zur Abgrenzung von Lieferungen zu Restaurationsleistungen vgl. Abschnitt 3.6; zur Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vgl. Abschnitt 3.10 Abs. 6 Nr. 13.

<sup>8</sup>Eigene Mittel sind auch dann gegeben, wenn der Unternehmer ein Beförderungsmittel ohne Fahrzeugführer oder im Rahmen eines Gestellungsvertrags ein bemanntes Beförderungsmittel anmietet und dabei selbst sowohl Weisungsbefugnis hat als auch Verantwortung über den Einsatz des Beförderungsmittels trägt. <sup>9</sup>Der Unternehmer erbringt dagegen keine Reiseleistung unter Einsatz eigener Mittel, wenn er sich zur Ausführung einer Beförderung eines Unternehmers bedient, der die Beförderung in eigenem Namen und unter eigener Verantwortung ausführt. <sup>10</sup>Der Unternehmer bewirkt in diesem Falle eine Beförderungsleistung an den Leistungsempfänger, die bei Letzterem als Reisevorleistung anzusehen ist (vgl. auch das Beispiel in Abschnitt 3b.1 Abs. 2). <sup>11</sup>Die Betreuungsleistungen, die der Unternehmer durch angestellte Reiseleiter erbringen, unterliegen als Leistungen mit eigenen Mitteln (Eigenleistungen) nicht der Margenbesteuerung nach § 25 Abs. 1 UStG (BFH-Urteil vom 23. September 1993 V R 132/89, BStBl 1994 II S. 272).

(8) <sup>1</sup>Reisevorleistungen sind alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. <sup>2</sup>In Betracht kommen alle Leistungen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst zusammenstellte, insbesondere Beförderung, Beherbergung und Verpflegung.

Beispiel:

<sup>1</sup>Reiseveranstalter A verkauft eine Pauschalreise im eigenen Namen. <sup>2</sup>Er bedient sich für die Beförderung, Unterbringung und Verpflegung der Unternehmer X, Y und Z. <sup>3</sup>Insoweit sind Reisevorleistungen gegeben.

<sup>3</sup>Erwirbt ein Unternehmer von einem anderen Unternehmer eine nach § 25 Abs. 1 S. 3 UStG einheitliche Reise-

leistung (Kettengeschäft), sind Reisevorleistungen die einzelnen Bestandteile und nicht die einheitliche Reiseleistung.

Beispiel:

<sup>1</sup>Reiseveranstalter B verkauft die von Reiseveranstalter A erworbene Pauschalreise im eigenen Namen. <sup>2</sup>Reisevorleistungen sind die einzelnen Bestandteile (Beförderung, Unterbringung und Verpflegung der Unternehmer X, Y und Z).

<sup>4</sup>Keine Reisevorleistungen sind hingegen die folgenden Leistungen dritter Unternehmer, die dem Reisenden nur mittelbar zugutekommen:

1. Ein selbständiges Reisebüro vermittelt die Pauschalreisen des Reiseveranstalters;
2. Ein Reisebus muss während einer Reise repariert werden.

(9) <sup>1</sup>Die Leistungen von Zielgebietsagenturen sind in vollem Umfang als Reisevorleistungen anzusehen, wenn die Betreuung der Reisenden vor Ort dabei im Vordergrund steht (z.B. Organisation des Transfers, Animation der Reisenden, Arrangements von Ausflügen und Besichtigungen). <sup>2</sup>Die im Zusammenhang damit ausgeführten Verwaltungsleistungen für den Unternehmer sind unselbstständige Nebenleistungen. <sup>3</sup>Ist aufgrund der Einreisebestimmungen anderer Staaten für die Erteilung eines Visums die Vorlage einer Reisebestätigung (Visabestätigung) erforderlich, handelt es sich bei der in diesem Zusammenhang in Aussicht gestellten Betreuungsleistung um eine Reiseleistung nach § 25 UStG. <sup>4</sup>Die Betreuung während der Reise stellt eine gegenüber der bloßen Beschaffung des Touristenvisums selbstständige sonstige Leistung dar (vgl. BFH-Urteil vom 2. 3. 2006, V R 25/03, BStBl II S. 788).

(10) <sup>1</sup>Gemischte Leistungen liegen vor, wenn der Unternehmer sowohl Leistungen mit eigenen Mitteln erbringt (vgl. Absatz 7) als auch Reisevorleistungen in Anspruch nimmt (vgl. Absatz 8). <sup>2</sup>In diesen Fällen ist § 25 UStG nur anwendbar, soweit der Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. <sup>3</sup>Für die im Rahmen einer solchen Reise erbrachten Leistungen mit eigenen Mitteln gelten die allgemeinen Vorschriften.

Beispiel:

<sup>1</sup>Im Rahmen einer Pauschalreise befördert der Unternehmer die Reisenden im eigenen Bus. <sup>2</sup>Beherbergung und Verpflegung erfolgen in einem fremden Hotel. <sup>3</sup>Der Unternehmer tritt gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auf.

<sup>4</sup>In diesem Fall erfolgt die Besteuerung der Beförderungsleistung nach den allgemeinen Vorschriften; die Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen unterliegen der Besteuerung nach § 25 UStG. <sup>5</sup>Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vgl. Abschnitt 25.3 Abs. 2.

(11) <sup>1</sup>Für eine einheitliche Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 2 UStG sind die unternehmerbezogenen Steuerbefreiungen nach § 4 UStG und Steuersatzermäßigungen zu beachten. <sup>2</sup>Demgegenüber kommen leistungsbezogene Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 27. 3. 2019, V R 10/19 (V R 60/16), BStBl II n. n.)

(12) <sup>1</sup>Eine Reiserücktrittskostenversicherung, deren Abschluss bei Buchung der Reise in das Belieben des Leistungsempfängers gestellt wird und für die das Versicherungsentgelt neben dem Reisepreis ggf. gesondert berechnet wird, ist eine umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilende Leistung, die nicht der Margenbesteuerung des § 25 UStG unterliegt. <sup>2</sup>Auch der Abschluss einer obligatorisch vom Reiseveranstalter angebotenen Reiserücktrittskostenversicherung kann eine selbstständige Leistung darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 2006, V R 24/02, BStBl II S. 935). <sup>3</sup>Der Umsatz kann je nach Sachverhalt entweder unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 10 Buchstabe b UStG (Verschaffung von Versicherungsschutz) oder unter denen des § 4 Nr. 11 UStG (Umsatz aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter) steuerfrei sein.

(13) <sup>1</sup>Tritt der Reisende vor Reisebeginn vom Reisevertrag zurück und hat er für diesen Fall eine in dem Reisevertrag vorab vereinbarte Entschädigung zu entrichten (Stornogebühr), liegt beim Reiseveranstalter echter Schadensersatz und somit kein Entgelt für eine Reise vor. <sup>2</sup>Dies gilt unter der Voraussetzung, dass zivilrechtlich ein Rücktrittsrecht besteht. <sup>3</sup>Schreibt der Unternehmer dem Reisebüro einen Anteil von Stornogebühren gut, handelt es sich hierbei um das Entgelt für Leistungen des Reisebüros. <sup>4</sup>Umbuchungs- und Änderungsgebühren, die der Reisende bei Änderung eines bestehenbleibenden Reisevertrags zu entrichten hat, erhöhen das für die Reise zu entrichtende Entgelt.

## 25.2. Steuerfreiheit von Reiseleistungen nach § 25 Abs. 2 UStG

(1) <sup>1</sup>Nach § 25 Abs. 2 UStG ist eine Reiseleistung insgesamt steuerfrei, wenn die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden. <sup>2</sup>Zu den Reisevorleistungen können insbesondere Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Beförderung von Personen gehören.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet im eigenen Namen eine Rundreise mit dem Reisebus in den USA zu einem Pauschalpreis an. <sup>2</sup>Hin- und Rückreise von und nach Deutschland sind in dem Preis nicht enthalten.

<sup>3</sup>Die in der Beförderung der Reisenden mit dem Reisebus bestehenden Reisevorleistungen werden im Drittlandsgebiet bewirkt. <sup>4</sup>Da Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen ebenfalls im Drittlandsgebiet bewirkt werden, ist die einheitliche sonstige Leistung des Veranstalters insgesamt steuerfrei.

<sup>5</sup>Der Ort, an dem Reisevorleistungen bewirkt werden, bestimmt sich nach den allgemeinen Regelungen der §§ 3 ff. UStG. <sup>6</sup>Diese Ortsbestimmung bindet bei einem Kettengeschäft auch nachfolgende Unternehmer. <sup>7</sup>Werden Betreuungsleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet erbracht, verlagert sich der Ort nach § 3a Abs. 8 UStG ins Drittland (vgl. Abschnitt 3a.14 Abs. 5).

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein deutscher Reiseveranstalter bietet Pauschalreisen nach Thailand im eigenen Namen an, deren Leistungsbestandteile er selbst eingekauft hat. <sup>2</sup>Er nimmt dabei Betreuungsleistungen eines schweizerischen Unternehmers in Anspruch, der im Reisezielgebiet keine Betriebsstätte hat und die Leistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet ausführt.

<sup>3</sup>Die Betreuungsleistung des schweizerischen Unternehmers wird nach § 3a Abs. 2 i.V. mit Abs. 8 UStG im Drittlandsgebiet bewirkt. <sup>4</sup>Die Marge des deutschen Reiseveranstalters ist somit steuerfrei.

(2) <sup>1</sup>Die einheitliche sonstige Leistung ist insgesamt steuerpflichtig, wenn die in Absatz 1 bezeichneten Reisevorleistungen (vgl. Abschnitt 25.1. Abs. 8) ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der deutsche Reiseveranstalter A bietet im eigenen Namen Rundreisen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets an. <sup>2</sup>Er hat die Reisen von dem Reiseveranstalter B mit Sitz in Frankreich gekauft. <sup>3</sup>B hat die einzelnen Reisebestandteile (Beförderungs-, Betreuungs-, Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen) von anderen Unternehmen erworben und zu einer einheitlichen Pauschalreise gebündelt. <sup>4</sup>Da sämtliche Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden, ist die Marge des deutschen Reiseveranstalters A insgesamt steuerpflichtig.

(3) <sup>1</sup>Werden die Reisevorleistungen nur zum Teil im Drittlandsgebiet, im Übrigen aber im Gemeinschaftsgebiet erbracht, ist die Reiseleistung insoweit steuerfrei, als die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Reisevorleistungen, die in der Beförderung von Personen bestehen. <sup>3</sup>Erstreckt sich somit eine Beförderung sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, hat der Unternehmer die gesamte Beförderungsleistung nach Maßgabe der im Drittlands- und im Gemeinschaftsgebiet zurückgelegten Strecken aufzuteilen.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Reiseveranstalter A verkauft im eigenen Namen eine Pauschalreise in die USA (Flug und Beherbergung) ab München.

<sup>2</sup>Die Reiseleistung des A ist insoweit steuerpflichtig, als die Personenbeförderung im Flugzeug (Reisevorleistung) im Gemeinschaftsgebiet bewirkt wird. <sup>3</sup>Der Leistungsort der übrigen Reisebestandteile liegt im Drittlandsgebiet. <sup>4</sup>Die Reiseleistung ist daher insoweit steuerfrei.

Beispiel 2 (Kettengeschäft):

<sup>1</sup>Reiseveranstalter B verkauft die von Reiseveranstalter A erworbene Pauschalreise im eigenen Namen.

<sup>2</sup>Die Reiseleistung des B ist wie im Beispiel 1 insoweit steuerpflichtig, als die Personenbeförderung im Flugzeug (Reisevorleistung) im Gemeinschaftsgebiet bewirkt wird. <sup>3</sup>Der Leistungsort der übrigen Reisebestandteile liegt im Drittlandsgebiet. <sup>4</sup>Die Reiseleistung ist wie im Beispiel 1 insoweit steuerfrei.

(4) <sup>1</sup>Erstreckt sich eine Personenbeförderung im Luftverkehr (Reisevorleistung) sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, kann der Empfänger der Beförderungsleistung abweichend von Absatz 3 aus Vereinfachungsgründen wie folgt verfahren:

<sup>2</sup>Liegt der Zielort der Personenbeförderung im Drittlandsgebiet, gilt die Beförderungsleistung insgesamt als im Drittlandsgebiet bewirkt (Zielortregelung). <sup>3</sup>Im Rahmen von Kettengeschäften ist die Anwendung oder Nichtanwendung der Zielortregelung für alle nachfolgenden Unternehmer bindend.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet im eigenen Namen eine Flugreise von Düsseldorf auf die Kanarischen Inseln zu einem Pauschalpreis an. <sup>2</sup>Der Reiseveranstalter wendet für alle von ihm angebotenen Reisen die Zielortregelung an.

<sup>3</sup>Da der Zielort der Reise im Drittlandsgebiet liegt, gilt die Beförderungsleistung insgesamt als im Drittlandsgebiet bewirkt. <sup>4</sup>Werden auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerfrei.

<sup>4</sup>Liegt der Zielort der Personenbeförderung im Gemeinschaftsgebiet, gilt die Beförderungsleistung insgesamt als im Gemeinschaftsgebiet bewirkt.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet im eigenen Namen eine Flugreise von Düsseldorf nach Athen zu einem Pauschalpreis an. <sup>2</sup>Der Reiseveranstalter wendet für alle von ihm angebotenen Reisen die Zielortregelung an.

<sup>3</sup>Da der Zielort der Reise im Gemeinschaftsgebiet liegt, gilt die Beförderungsleistung als im Gemeinschaftsgebiet bewirkt. <sup>4</sup>Werden auch alle übrigen Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet bewirkt, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerpflichtig.

<sup>5</sup>Hin- und Rückflug sind bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung als eine Reisevorleistung anzusehen.

<sup>6</sup>Der Zielort bestimmt sich nach dem Hinflug. <sup>7</sup>Zwischenlandungen aus flugtechnischen Gründen berühren die Anwendung der Vereinfachungsregelung nicht. <sup>8</sup>Inländische Zu- und Abbringerflüge sind nur dann in die Zielortregelung einzubeziehen, wenn die als Reisevorleistung in Anspruch genommene Beförderungsleistung einschließlich der Zu- und Abbringerflüge nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen eine einheitliche Beförderungsleistung darstellt (vgl. Abschnitt 3.10; BFH-Urteil vom 1. 3. 2018, V R 23/17, BStBl II S. 503).

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet im eigenen Namen eine Busreise an. <sup>2</sup>Diese beginnt in Zürich (Schweiz) und endet in Rom (Italien). <sup>3</sup>Im Reisepreis sind Hin- und Rückflug von und nach Köln-Bonn enthalten. <sup>4</sup>Der Reiseveranstalter wendet für alle von ihm angebotenen Reisen die Zielortregelung an.

<sup>5</sup>Da der Zielort des Hinflugs im Drittlandsgebiet (Schweiz) liegt, gilt die Personenbeförderung mit dem Flugzeug inklusive des Rückflugs als insgesamt im Drittlandsgebiet bewirkt. <sup>6</sup>Die Busreise ist in einen steuerfreien Streckenanteil im Drittlandsgebiet und einen steuerpflichtigen Anteil im Gemeinschaftsgebiet aufzuteilen.

(5) <sup>1</sup>Macht ein Unternehmer von der Vereinfachungsregelung nach Absatz 4 Gebrauch, muss er diese bei allen von ihm in einem Veranlagungszeitraum veranstalteten Reisen anwenden. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, soweit der Unternehmer im Rahmen von Kettengeschäften an die Entscheidung des Empfängers der Beförderungsleistung gebunden ist (vgl. Absatz 4).

(6) <sup>1</sup>Erstreckt sich eine Personenbeförderung mit Kreuzfahrtschiffen im Seeverkehr sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, kann der Unternehmer abweichend von Absatz 3 von der Berücksichtigung des auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteils der gesamten Beförderungsstrecke aus Vereinfachungsgründen absehen. <sup>2</sup>Im Rahmen von Kettengeschäften ist die Anwendung oder Nichtanwendung dieser Regelung für alle nachfolgenden Unternehmer bindend.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet im eigenen Namen eine siebentägige Kreuzfahrt im Mittelmeer an, die in Genua beginnt und endet.

<sup>2</sup>Die in der Beförderung der Reisenden bestehenden Reisevorleistungen sind als im Drittlandsgebiet erbracht anzusehen. <sup>3</sup>Die Reiseleistung des Veranstalters ist steuerfrei.

(6a) Der Unternehmer hat bei der Abgabe einer Reiseleistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen in der Rechnung anzugeben, in welchem Umfang die Leistungen nach § 25 Abs. 2 UStG im Drittlandsgebiet bewirkt werden (vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG).

(7) Liegen für nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreie Reiseleistungen im Drittland auch die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung vor, die den Vorsteuerabzug ausschließt, geht diese Steuerbefreiung vor (vgl. Abschnitt 15.13 Abs. 5).

### 25.3. Bemessungsgrundlage bei Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>Abweichend von § 10 UStG ist die Bemessungsgrundlage die Differenz (Marge) zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger entrichtet und den Aufwendungen für die Reisevorleistungen, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Dabei ist grundsätzlich auf die einzelne Reise abzustellen (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 1).

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter mit Sitz im Inland verkauft im eigenen Namen eine im Inland stattfindende Bahnpauschalreise. <sup>2</sup>Der Preis beträgt 440,— € pro Person. <sup>3</sup>Es nehmen 40 Personen teil. <sup>4</sup>Der Reiseveranstalter wendet für Reisevorleistungen einschließlich Umsatzsteuer folgende Beträge auf:

1.	an die Deutsche Bahn AG für Beförderungsleistungen	3 200,— €
2.	an das Hotel für Beherbergungsleistungen	12 000,— €

<sup>5</sup>Die Marge ist für jeden einzelnen Reiseteilnehmer zu ermitteln, soweit nicht einzelne Leistungsempfänger im eigenen Namen für weitere Reiseteilnehmer auftreten:

Reisepreis (Aufwendungen des Reiseteilnehmers)		440,— €
./. Reisevorleistungen		
für die Beförderung	$3\,200,— \text{ €} / 40 = 80,— \text{ €}$	
für die Beherbergung	$12\,000,— \text{ €} / 40 = 300,— \text{ €}$	380,— €
Marge		60,— €
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)		9,58 €
Bemessungsgrundlage		50,42 €

<sup>3</sup>Der Unternehmer kann aus Vereinfachungsgründen bei Dritten erworbene Übernachtungs- oder Beförderungskontingente vollständig als Reisevorleistungen behandeln, auch wenn diese Kontingente nicht voll umfänglich abgerufen werden. <sup>4</sup>Macht ein Unternehmer von der Vereinfachungsregelung Gebrauch, muss er diese Regelung bei allen von ihm innerhalb eines Besteuerungszeitraums veranstalteten Reisen anwenden. <sup>5</sup>Ergeben sich dadurch negative Einzelmargen, sind diese nicht mit positiven Einzelmargen verrechenbar.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der im Inland ansässige Reiseveranstalter A hat einem spanischen Hotel für sieben Nächte die Belegung von 100 Zimmern zu einem Einzelübernachtungspreis von 35,— € zugesagt. <sup>2</sup>A muss das dafür vertraglich vereinbarte Entgelt in Höhe von 24 500,— € auch dann entrichten, wenn er die gebuchten Zimmer nicht alle belegen kann. <sup>3</sup>A kalkuliert mit einer 100%igen Zimmerbelegung. <sup>4</sup>Tatsächlich wird lediglich eine Auslastung von 80 % erreicht. <sup>5</sup>A hat pro Reise – ggf. pro Teilnehmer – zunächst 245,— € als Reisevorleistung zu berücksichtigen. <sup>6</sup>Sobald A alle Informationen über die tatsächliche Belegung der gebuchten Zimmer vorliegen, sind die damit zusammenhängenden Margenermittlungen zu korrigieren. <sup>7</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Berichtigung der Umsatzsteuer in einem Betrag vorgenommen wird, wenn dabei keine negativen Einzelmargen entstehen.

Geplante Beherbergungsleistungen pro Reise (35,— € x 7 Tage)	245,— €
Tatsächliche Beherbergungsleistungen pro Reise (35,— € x 7 Tage x 100/80 oder 24 500,— € / 80)	306,25 €
Erhöhung der Reisevorleistung = Minderung der Marge pro Reise	61,25 €
Summe der Margenminderung (61,25 € x 80 oder 24 500,— € x 20 %)	4 900,— €
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)	782,35 €
Minderung Bemessungsgrundlage	4 117,65 €

<sup>6</sup>Werden im Abrechnungsverkehr zwischen Leistungsträgern und Reiseveranstaltern Reisevorleistungen ausgehend vom sog. Bruttowert (Verkaufspreis abzüglich Provisionen zuzüglich Umsatzsteuer auf den Provisionsbetrag) berechnet, handelt es sich bei den Provisionen regelmäßig um Entgelt- bzw. Reisevorleistungsminderungen und nicht um Vergütungen für besondere (Vermittlungs-)Leistungen. <sup>7</sup>Der Wert der Reisevorleistungen ist dann identisch mit dem Wert einer agenturmäßigen Nettoberechnung. <sup>8</sup>Die in den Abrechnungen des Leistungsträgers auf den Provisionsbetrag gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer wird weder vom Leistungsträger noch vom Reiseveranstalter nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet. <sup>69</sup>Aufwendungen für Reisevorleistungen in

fremder Währung sind nach § 16 Abs. 6 UStG in dem Zeitpunkt umzurechnen, in dem die Leistung ausgeführt oder das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor Ausfuhung der Leistung gezahlt wird.

(2) <sup>1</sup>Treffen bei einer Reise Leistungen des Unternehmers mit eigenen Mitteln und Leistungen Dritter zusammen (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 10), sind für die Berechnung der Marge die eigenen Leistungen grundsätzlich im prozentualen Verhältnis zu den Fremdleistungen auszuscheiden (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 11). <sup>2</sup>Existieren keine Einzelverkaufspreise der verschiedenen Reisebestandteile, ist das Verhältnis der Eigenleistungen zu den Fremdleistungen anhand der entstandenen Kosten (einschließlich Umsatzsteuer) festzustellen. <sup>3</sup>Bei der Ermittlung der Kosten der Eigenleistung sind die Gemeinkosten sowie der kalkulatorische Unternehmerlohn nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter mit Sitz im Inland führt eine Buspauschalreise im Inland aus. <sup>2</sup>Er tritt beim Verkauf gegenüber den Leistungsempfängern im eigenen Namen auf. <sup>3</sup>Der Preis beträgt 600,— € pro Person. <sup>4</sup>Der Reiseveranstalter bietet die Reisebestandteile wie folgt auch einzeln an:

- Beförderung mit dem eigenen Bus inklusive Reiseleitung	130,—€
- Beherbergung und Beköstigung	500,—€
- Summe der Einzelverkaufspreise	630,—€

<sup>5</sup>Es nehmen 50 Personen teil. <sup>6</sup>Dem Unternehmer entstehen folgende Aufwendungen:

a) Eigenleistungen	Gesamt	Pro Reise
Beförderung mit dem eigenem Bus	4 000,— €	
Betreuung durch angestellte Reiseleiter	1 000,— €	
Summe der Aufwendungen für Eigenleistungen	5 000,— €	100,— €
b) Reisevorleistungen		
Beherbergung und Beköstigung	20 000,— €	400,— €

<sup>7</sup>Die Marge errechnet sich wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen pro Reiseteilnehmer)	600,— €
Eigenleistungen (600,— € x 130,— € / 630,— €)	123,81 €
§ 25 UStG (600,— € x 500,— € / 630,— €)	476,19 €
./. Reisevorleistungen	400,— €
Marge	76,19 €
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)	12,16 €
Bemessungsgrundlage	64,03 €

<sup>8</sup>Der Unternehmer hat jede Reise mit 19 % zu versteuern:

a) Eigenleistung (123,81 €./. abzgl. enthaltener Umsatzsteuer)	104,04 €
b) die Leistungen nach § 25 UStG	64,03 €
Bemessungsgrundlage	168,07 €

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 1, jedoch verkauft der Reiseveranstalter die Reisebestandteile nicht außerhalb des Pauschalangebots.

<sup>2</sup>Der Pauschalpreis ist nach dem Verhältnis der Reisevorleistungen zu den Kosten der Eigenleistungen aufzuteilen.

Reisepreis (Aufwendungen pro Reiseteilnehmer)		600,— €
Eigenleistungen (100,— € x 100 % / 500,— €)	20 %	120,— €
§ 25 UStG (400,— € x 100 % / 500,— €)	80 %	480,— €

./ Reisevorleistungen	400,— €
Marge	80,— €
./ darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)	12,77 €
Bemessungsgrundlage	<u>67,23 €</u>

<sup>3</sup>Der Unternehmer hat bei jeder Reise mit 19 % zu versteuern:

a) Eigenleistung (120,— € ./ abzgl. enthaltener Umsatzsteuer)	100,84 €
b) die Leistungen nach § 25 UStG	67,23 €
Bemessungsgrundlage	<u>168,07 €</u>

(3) Ist die einheitliche sonstige Leistung teils steuerfrei und teils steuerpflichtig (vgl. Abschnitt 25.2 Abs. 3), ist die Bemessungsgrundlage für die unter § 25 UStG fallenden Umsätze im Verhältnis der Reisevorleistungen im Sinne des § 25 Abs. 2 UStG zu den übrigen Reisevorleistungen aufzuteilen.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter mit Sitz im Inland verkauft im eigenen Namen eine Flugpauschalreise nach Moskau, die am Flughafen Köln-Bonn beginnt und endet. <sup>2</sup>Der Preis beträgt 1 100,— € pro Person. <sup>3</sup>Es nehmen 80 Personen teil. <sup>4</sup>Der Veranstalter hat die folgenden Reisevorleistungen in Anspruch genommen.

Reisevorleistungen	Gesamt	Anteil
a) Kosten für Unterkunft und Verpflegung im Hotel (einschließlich Umsatzsteuer)	60 000,— €	75 %
b) Flugkosten	20 000,— €	25 %
insgesamt	<u>80 000,— €</u>	100 %

<sup>5</sup>Von der Flugstrecke entfallen 40% auf das Drittlandsgebiet. <sup>6</sup>Sofern die Vereinfachungsregelung des Abschnitts 25.2 Abs. 4 nicht angewandt wird, errechnet sich die Marge wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen des Reisenden)	1 100,— €	
./ Reisevorleistungen	<u>1 000,— €</u>	
Einzelmarge	<u>100,— €</u>	
davon entfallen auf	steuerpflichtig	steuerfrei § 25 Abs. 2 UStG
a) die Unterkunft und Verpflegung im Drittlandsgebiet 75 % der Reisevorleistungen - steuerfrei nach § 25 Abs. 2 UStG -		75,— €
b) den Flug 25 % der Reisevorleistungen = 25,- €. Da 40 % der Flugstrecke im Drittlandsgebiet liegt, beträgt der nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreie Anteil; der steuerpflichtige Anteil (60 % von 25,— €)	15,— €	10,— €
./ darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)	2,40 €	
Bemessungsgrundlage	<u>12,60 €</u>	<u>85,— €</u>

<sup>7</sup>Wendet der Reiseveranstalter die Zielortregelung des Abschnitts 25.2 Abs. 4 an, gilt die gesamte Beförderungsleistung (Reisevorleistung) als im Drittlandsgebiet bewirkt. <sup>8</sup>Die Leistung ist dann nach § 25 Abs. 2 UStG insgesamt steuerfrei.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Reiseveranstalter A mit Sitz im Inland veräußert im eigenen Namen 10 identische von ihm zusammengestellte Buspauschalreisen nach Genf (Schweiz) an den inländischen Reiseveranstalter B zum Preis von

insgesamt 6 000,— €.<sup>2</sup> B wiederum veräußert die Reisen zum Preis von insgesamt 8 000,— € an den inländischen Reiseveranstalter C.<sup>3</sup> Der Reiseveranstalter A hat die folgenden Reisevorleistungen in Anspruch genommen:

Reisevorleistungen	Gesamt
a) Beherbergung und Beköstigung	3 900,— €
b) Beförderung	900,— €
c) selbständiger Reiseleiter	200,— €
Insgesamt	<u>5 000,— €</u>

<sup>4</sup>Die Beförderungsleistung wird zu einem Drittel im Inland erbracht. <sup>5</sup>Die Betreuungsleistung beginnt im Inland. <sup>6</sup>Die Umsatzsteuer für die Reiseleistung des A ermittelt sich für jede Reise wie folgt:

Reisepreis	600,— €
./. Reisevorleistungen	<u>500,— €</u>
Marge	<u>100,— €</u>

davon entfallen im Verhältnis der Ausgaben für Reisevorleistungen für jede Reise	steuerpflichtig	steuerfrei § 25 Abs. 2 UStG
a) auf die Beherbergung und Beköstigung im Drittlandsgebiet		390,— €
b) auf die Beförderung	30,— €	60,— €
c) auf die Betreuung	20,— €	
	<u>50,— €</u>	<u>450,— €</u>
	(10 %)	(90 %)

<sup>7</sup>Von der Marge des A sind somit für jede Reise 10,— € steuerpflichtig. <sup>8</sup>Hierauf entfällt eine Umsatzsteuer von 1,60 € (19/119 von 10,— €). <sup>9</sup>A hat den Anteil der steuerfreien Marge in seiner Rechnung anzugeben (vgl. Abschn. 25.2 Abs. 6a). <sup>10</sup>Die Marge des B für die einzelne Reise beträgt 200,— € (800,— € abzüglich 600,— €). <sup>11</sup>Hiervon ist ein Anteil von 10 % steuerpflichtig. <sup>12</sup>Die Umsatzsteuer beträgt 3,19 € (19/119 von 20,— €).

(4) Erwirbt ein Unternehmer Reisen, die nicht am Markt weiterverkauft werden, gilt in Abhängigkeit von deren Verwendung Folgendes:

- <sup>1</sup>Beabsichtigt der Unternehmer bereits beim Erwerb der Reise, die Reise nicht für seine unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.15 Abs. 1 S. 1). <sup>2</sup>Es erfolgt keine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe. <sup>3</sup>§ 25 UStG ist nicht anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.2018 V R 52/17 BStBl. 2019 II S. 345).
- <sup>1</sup>Beabsichtigt der Unternehmer beim Erwerb der Reise, diese für seine unternehmerische Tätigkeit zu verwenden und überlässt er die Reise stattdessen unentgeltlich an das Personal oder für unternehmensfremde Zwecke, handelt es sich um eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG. <sup>2</sup>Die unentgeltliche Wertabgabe ist eine Reiseleistung. <sup>3</sup>Als Reiseerlös ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG die Summe aus den Ausgaben für Reisevorleistungen und anteilige Gemeinkosten des Arbeitgebers anzusetzen (sog. fiktiver Reiseerlös, vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 7 Satz 5 und 6).
- Überlässt ein Unternehmer eine Reise entgeltlich an die in § 10 Abs. 5 Nr. 1 und 2 UStG benannten Personen, sind Reiseerlöse die tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers, mindestens jedoch der fiktive Reiseerlös nach Nr. 2 Satz 3.
- <sup>1</sup>Werden Reisen für Zwecke des Unternehmens verwendet, z.B. für Dienstreisen von Angestellten oder als Kundengeschenke, bewirkt der Unternehmer keine Leistungen im Sinne des § 25 UStG. <sup>2</sup>Liegen Kundengeschenke vor, ist die ggf. ausgewiesene Umsatzsteuer – z.B. bei Eigenleistungen des Leistungserbringers – nach § 15 Abs. 1a UStG nicht als Vorsteuer abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 13. 12. 2018, V R 52/17, BStBl 2019 II S. 345).

(5) <sup>1</sup>Soweit der Unternehmer den Reisepreis vor Ausführung der Leistung vereinnahmt hat, ist die Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG vorzunehmen. <sup>2</sup>Der vereinnahmte Betrag ist ggf. auf die Reiseleistung und die Eigenleistung aufzuteilen. <sup>3</sup>Von dem auf die Reiseleistung entfallenden Betrag sind für den Zweck der möglichst exakten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kalkulierte Reisevorleistungen auch dann abzuziehen, wenn diese in dem Voranmeldungszeitraum weder erbracht, noch (An-)Zahlungen dafür geleistet wurden. <sup>4</sup>Planmäßig steuerfreie Leistungen sind nicht einzubeziehen. <sup>5</sup>Vereinnahmt der Unternehmer den Reisepreis anteilig, ist die kalkulierte steuerpflichtige Marge mit dem vereinnahmten Betrag zu multiplizieren und sodann durch den Preis der gesamten Reise zu teilen, um die anteilige Marge zu ermitteln. <sup>6</sup>Kann die Höhe der Bemessungsgrundlage für einen im Voranmeldungszeitraum bewirkten Umsatz oder vereinnahmten Reisepreis noch nicht endgültig berechnet werden, z.B. wegen Garantieverträgen für Reisevorleistungen oder zeitraum- und umsatzabhängiger Boni, ist sie auf Basis der Kalkulation der einzelnen Reise zu schätzen (vgl. EuGH-Urteil vom 19. 12. 2018, C-422/17, Skarpa Travel). <sup>7</sup>Die Margenermittlung ist spätestens dann zu korrigieren, wenn dem Unternehmer die dafür erforderlichen Informationen vorliegen. <sup>8</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Berichtigung der Umsatzsteuer in einem Betrag vorgenommen wird, wenn dabei keine negativen Einzelmargen entstehen. <sup>9</sup>Wird die geschuldete Leistung für eine Anzahlung nicht erbracht, setzt die Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG die tatsächliche Rückzahlung des Entgelts voraus (vgl. BFH-Urteil vom 18. 9. 2008, V R 56/06, BStBl 2009 II S. 250), z.B. bei der Anzahlung auf nicht in Anspruch genommene Flüge (vgl. BFH-Urteil vom 15. 9. 2011, V R 36/09, BStBl 2012 II S. 365).

(6) <sup>1</sup>Aufwendungen für Reisevorleistungen, welche sich der Unternehmer im Fall der Stornierung nicht ersparen kann, werden durch die Stornogebühr entschädigt (vgl. § 651h Abs. 2 BGB und Abschnitt 25.1. Abs. 13) und sind deshalb nicht mehr als Reisevorleistungen zu berücksichtigen; das gilt auch bei der zulässigen Pauschalierung der Stornogebühren. <sup>2</sup>Soweit der Unternehmer selbst infolge der Stornierung einer Reise durch den Kunden bereits bestellte Reisevorleistungen (z.B. Hotelzimmer) gegen Gebühr stornieren muss, liegen insoweit keine Reisevorleistungen vor.

#### 25.4. Vorsteuerabzug bei Reisen

(1) <sup>1</sup>Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind die Umsatzsteuerbeträge, die auf Reisevorleistungen entfallen, mithin auf Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen. <sup>2</sup>Umsatzsteuerbeträge, die dem Unternehmer für andere für sein Unternehmen ausgeführte Leistungen in Rechnung gestellt werden, sind dagegen unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuern abziehbar. <sup>3</sup>Hierzu gehören z.B. Vorsteuerbeträge, die beim Erwerb von Einrichtungsgegenständen, Büromaschinen und Büromaterial sowie für die Erbringung von Eigenleistungen (z.B. die Anschaffung eines Reisebusses) anfallen. <sup>4</sup>Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer auch zu, wenn die empfangene Leistung zwar mit der Reise unmittelbar zusammenhängt, aber dem Reisenden lediglich mittelbar zugutekommt (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 8 Satz 4 Nr. 1 und 2).

(2) <sup>1</sup>Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt nur insoweit, als der Unternehmer Reiseleistungen bewirkt, die nach § 25 UStG der Besteuerung unterliegen. <sup>2</sup>Allerdings kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer für die steuerpflichtigen Reiseleistungen tatsächlich Umsatzsteuer zu entrichten hat. <sup>3</sup>Nicht beansprucht werden kann der Vorsteuerabzug deshalb auch in den Fällen, in denen es für die Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG an einer Bemessungsgrundlage (§ 25 Abs. 3 UStG) fehlt.

(3) <sup>1</sup>Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer, der im Inland Reisevorleistungen in Anspruch nimmt, kann nach § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG die ihm für diese Reisevorleistungen in Rechnung gestellte Steuer nicht als Vorsteuerbeträge abziehen. <sup>2</sup>Ebenso wenig kann eine Vergütung dieser Umsatzsteuer in dem besonderen Verfahren nach § 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61a UStDV erfolgen. <sup>3</sup>Das gilt auch für eine im übrigen Gemeinschaftsgebiet belegene Betriebsstätte, soweit sie Reiseleistungen erbringt.

(4) <sup>1</sup>Für empfangene Leistungen, die keine Reisevorleistungen sind, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG auch dann zulässig, wenn sie vollständig oder teilweise für die Erbringung von nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien Leistungen verwendet werden. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a UStG für im Ausland erbrachte Umsätze, die im Inland nach § 25 Abs. 2 UStG umsatzsteuerfrei wären. <sup>3</sup>Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug für alle empfangenen Leistungen beanspruchen kann, die wirtschaftlich den nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien oder entsprechenden nicht steuerbaren Leistungen ganz oder teilweise zuzurechnen sind, z.B. die Vermittlung einer steuerfreien Reiseleistung durch einen anderen Unternehmer oder die Lieferung von Reiseprospekten und Katalogen an den Unternehmer.

(5) <sup>1</sup>Sowohl die Vermittlung einer Reiseleistung als auch einer Eigenleistung (z.B. grenzüberschreitende Personenbeförderungsleistungen) für einen inländischen Unternehmer wird nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland erbracht. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann die in den Rechnungen über Vermittlungsleistungen ausgewiesenen Steuern als Vorsteuerbeträge abziehen, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind. <sup>3</sup>Werden für einen inländischen Unternehmer gegen eine einheitlich vom Reisepreis berechnete Provision Leistungen vermittelt, bei denen der Unternehmer sowohl Reiseleistungen als auch Eigenleistungen in Form von grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen mit Flugzeugen (eigene, konzerneigene oder gemietete Flugzeuge) ausführt, erbringen die vermittelnden Unternehmer sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Vermittlungsleistungen (§ 4 Nr. 5 Buchstabe b UStG). <sup>4</sup>Es wird nicht beanstandet, wenn die Beteiligten in diesen Fällen die Vermittlungsleistungen einvernehmlich zu 70 % als steuerpflichtig behandeln. <sup>5</sup>In diesen Fällen kann die auf die als steuerpflichtig behandelte Vermittlungsprovision entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden. <sup>6</sup>Dies gilt auch in Fällen, in denen mit Gutschriften abgerechnet wird.

## 25.5. Aufzeichnungspflichten bei Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>Die Aufzeichnungspflichten nach § 25 Abs. 5 UStG bestehen für jede einzelne Reiseleistung. <sup>2</sup>Unternehmer, die nicht ausschließlich Reiseleistungen nach § 25 UStG ausführen, müssen diese getrennt von den übrigen Umsätzen aufzeichnen. <sup>3</sup>Zu den übrigen Umsätzen zählen insbesondere die im Rahmen einer Reise abgegebenen Leistungen, auf die § 25 UStG nicht anzuwenden ist (z.B. Eigenleistungen vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 7).

(2) <sup>1</sup>Die Aufzeichnungspflicht des Unternehmers erstreckt sich nicht nur auf die steuerpflichtigen Reiseleistungen, sondern umfasst auch die nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien Reiseleistungen. <sup>2</sup>Diese Leistungen sind getrennt voneinander aufzuzeichnen.

Aufzeichnung der von den Leistungsempfängern für Reiseleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 1 UStG)

(3) <sup>1</sup>Aufgezeichnet werden muss der für die Reiseleistung vereinbarte - berechnete - Betrag einschließlich der Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Ändert sich der vereinbarte Betrag, hat der Unternehmer auch den Betrag der jeweiligen Preisminderung oder Preiserhöhung aufzuzeichnen.

(4) Gibt der Unternehmer mehrere gleichartige Reisen an einen Leistungsempfänger ab, der die Reisen erkennbar für den nichtunternehmerischen Bereich erwirbt (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 5 Satz 3), braucht er nur den Gesamtbetrag dieser Reiseleistung aufzuzeichnen.

(5) <sup>1</sup>Soweit der Unternehmer gemischte Leistungen (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 10) ausführt, die Reiseleistungen und Eigenleistungen enthalten, muss aus den Aufzeichnungen hervorgehen, auf welchen Umsatz § 25 UStG anzuwenden ist und welcher Umsatz nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu beurteilen ist. <sup>2</sup>Dazu sind neben dem für die Reise berechneten Gesamtbetrag die auf die Reiseleistung und auf Eigenleistungen entfallenden Beträge aufzuzeichnen.

Aufzeichnung der vom Unternehmer für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 2 UStG)

(6) <sup>1</sup>Grundsätzlich sind die für Reisevorleistungen in Rechnung gestellten Beträge einschließlich der Umsatzsteuer aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Ändern sich die für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge, ist dies in den Aufzeichnungen festzuhalten.

(7) <sup>1</sup>Aus den Aufzeichnungen des Unternehmers muss grundsätzlich hervorgehen, für welche Reiseleistung die einzelne Reisevorleistung in Anspruch genommen worden ist. <sup>2</sup>Hat der Unternehmer die in Anspruch genommenen gleichartigen Reisevorleistungen für mehrere Reiseleistungen verwendet, ist in den Aufzeichnungen anzugeben, welche Teilbeträge davon auf die einzelnen Reiseleistungen entfallen. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn dem Unternehmer mehrere unterschiedliche Reisevorleistungen, z.B. Beherbergung und Beförderung in Rechnung gestellt werden.

Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für Reiseleistungen (§ 25 Abs. 5 Nr. 3 UStG)

(8) <sup>1</sup>Aufgezeichnet werden müssen sowohl die Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtige Reiseleistungen als auch für steuerfreie Reiseleistungen. <sup>2</sup>Ändert sich die Bemessungsgrundlage für eine Reiseleistung, muss in den Aufzeichnungen angegeben werden, um welchen Betrag sich die Bemessungsgrundlage verringert oder erhöht hat.

Aufzeichnungen bei steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen (§ 25 Abs. 5 Nr. 4 UStG)

(9) <sup>1</sup>Im Drittlandsgebiet bewirkte Reisevorleistungen sind getrennt von im Gemeinschaftsgebiet bewirkten Reisevorleistungen aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Wird eine Reisevorleistung sowohl im Gemeinschafts- als auch im Drittlandsgebiet bewirkt, ist ebenfalls der Aufteilungsmaßstab für die Gebietszuordnung zu dokumentieren, z.B. bei Beförderungsleistungen. <sup>3</sup>Ist nach § 25 Abs. 2 UStG nur ein Teil einer Reiseleistung steuerfrei, muss aus den Aufzeichnungen des Unternehmers sowohl die Höhe der Bemessungsgrundlage für diesen Teil der Reiseleistung als auch für den steuerpflichtigen Teil der Reiseleistung hervorgehen.