

Robert Morgner

## **Die umsatzsteuerliche Behandlung von Reisen in Reihengeschäften**

## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 2007 Diplomica Verlag GmbH  
ISBN: 9783836610629

**Robert Morgner**

# **Die umsatzsteuerliche Behandlung von Reisen in Reihengeschäften**



Robert Morgner

## Die umsatzsteuerliche Behandlung von Reisen in Reihengeschäften

Robert Morgner

## **Die umsatzsteuerliche Behandlung von Reisen in Reihengeschäften**

ISBN: 978-3-8366-1062-9

Druck Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2008

Zugl. Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen, Meißen, Deutschland,  
Diplomarbeit, 2007

---

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

© Diplomica Verlag GmbH

<http://www.diplom.de>, Hamburg 2008

Printed in Germany

## Vorwort

Mit dem Wachsen der Europäischen Union kommt dem innergemeinschaftlichen Dienstleistungsverkehr eine immer größer werdende Rolle zu. Dies schlägt sich auch auf den Tourismus bzw. den nichtkommerziellen Reiseverkehr nieder. Jedoch ist die Urlaubslust natürlich nicht nur auf das Gemeinschaftsgebiet beschränkt. Erhebungen zeigen, dass sich Fernreisen bei der reiselustigen Kundschaft immer größerer Beliebtheit erfreuen.<sup>1</sup> Das umsatzsteuerliche Drittlandsgebiet wird über die Grenzen Europas hinaus für den Reiseverkehr immer attraktiver. So kommt es, dass im Rahmen des häufig festgestellten Wertewandels zu einer stärker ausgeprägten Freizeitgesellschaft Freizeit und Urlaub immer größere Bedeutung erlangen und so der Wirtschaftsfaktor Tourismus zunehmend zur Kenntnis genommen wird.

Reisende geben immer mehr Geld für ihre Erholung aus. Diese Entwicklung wird nicht zuletzt von den Reiseveranstaltern bemerkt, die sich über steigende Umsatzzahlen freuen. So hat der international agierende Reiseveranstalter TUI AG laut eines Unternehmensberichtes vom 10. August 2006 seinen Umsatz im 2. Quartal 2006 trotz der urlaubshemmenden Vogelgrippe und Fußballweltmeisterschaft im Vergleich zum Vorjahr um 15,4 % steigern können.

Die jährliche Urlaubsreise ist für die überwiegende Zahl der Deutschen schon fast eine Selbstverständlichkeit. Zugenommen hat darüber hinaus auch die Zahl der Zweit- und Drittreisen pro Jahr.<sup>2</sup> Die Tendenz geht dahin, dass sich die Anzahl der Urlaubsreisen pro Jahr deutlich erhöht. Kurzurlaub liegt voll im Trend.

Dieser Entwicklung muss auch das Umsatzsteuerrecht Rechnung tragen. Mit der Sechste Richtlinie (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer vom 17.05.1977 wurde der Versuch unternommen, die Umsatzbesteuerung zwischenstaatlich anzugleichen. Dabei wurde mit Art. 26 eine Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen geschaffen. Die Umsetzung dieses Gemeinschaftsrechts auf nationale Ebene der Bundesrepublik Deutschland erfolgte mit § 25 UStG. Die Regelung wurde in die Sondervorschriften des Sechsten Abschnitts des Umsatzsteuergesetzes 1980 aufgenommen. Unter den

---

<sup>1</sup> vgl. Tourismus in Zahlen 2005, Tz. 5.5

<sup>2</sup> Der Anteil der von Deutschen durchgeführten privaten Reisen mit 1 bis 3 Übernachtungen stieg 2005 im Vergleich zum Vorjahr um 7 %, vgl. Tourismus in Zahlen 2005, Tz. 1.4.

Anwendungsbereich des § 25 UStG fallen alle Unternehmer, die Reiseleistungen im eigenen Namen an Endverbraucher erbringen, soweit sie dabei Reisevorleistungen in Anspruch nehmen, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen (§ 25 Abs. 1 Satz 1 UStG). Unter diesen Voraussetzungen kommt eine Margenbesteuerung zum Ansatz. Das bedeutet, dass sich die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Reiseleistung des Reiseveranstalters an den Reisenden aus dem Unterschiedsbetrag, der Marge, zwischen dem Reiseerlös und dem Betrag, für die von anderen Reiseunternehmern in Anspruch genommenen Vorleistungen, ergibt (§ 25 Abs. 3 UStG). In diesem Zusammenhang ist ein Vorsteuerabzug auf die Vorleistungen ausgeschlossen. Eine zweite Besonderheit ist die Bestimmung des Umsatzorts. Dieser befindet sich für die gesamte Reise dort, wo der Reiseunternehmer sein Unternehmen betreibt. Somit scheidet eine Registrierung für umsatzsteuerliche Zwecke in den Ländern, wo die Reiseleistung tatsächlich bewirkt wird, aus.

Für Reiseleistungen, die die Voraussetzungen des § 25 UStG nicht erfüllen, soll der allgemeine Teil des Umsatzsteuergesetzes Anwendungen finden.

Wirtschaftlich gesehen, ist der Reiseveranstalter derjenige, der Reiseleistungen, sprich Reisen, produziert. Diese gebündelten Leistungen können aus mehreren Einzelreiseleistungen bestehen, wie sich zum Beispiel eine Pauschalreise aus mehreren einzelnen Reiseleistungen, also Transfer und Unterbringung sowie Verpflegung und Betreuung der Reisenden, zusammensetzt. Der Veranstalter gibt Reisevorleistungen von anderen Reiseunternehmern (sog. Leistungsträgern) in Auftrag. Er kauft hierzu von diesen Unternehmern die einzelnen Bestandteile der Reise ein, zum Beispiel Sitzplatzkontingente in einem Überlandsflug bei einer Fluggesellschaft oder Hotelplätze in einem Hotel am jeweiligen Urlaubsort. Der Leistungsträger im In- und Ausland erbringt also die originären touristischen Dienstleistungen an den Reisenden und tritt dabei meist als Erfüllungsgehilfe des Veranstalters auf.<sup>3</sup> Die Produkte des Reiseveranstalters werden als vorgefertigtes Reisepaket dem Reisenden katalogmäßig angeboten. Dabei ist der Reisende Vertragspartner des Veranstalters.

Für den Fall, dass die Kunden der Reiseveranstalter als Privatperson auftreten, ist die Regelung des § 25 UStG grundsätzlich einschlägig. Hieran wird deutlich, dass die

---

<sup>3</sup> vgl. Huschens in Peter/Burhoff/Stöcker zu § 25 UStG, Rdnr. 25

Vorschrift besondere Beachtung bei Anbietern von Pauschalreisen finden muss.<sup>4</sup> Dagegen soll § 25 UStG nicht zur Anwendung kommen, wenn die Leistungsträger, also die ersten Reiseunternehmer in der Leistungskette, ihre Leistungen an Reiseveranstalter bzw. andere Unternehmer weitergeben.

Beim Verkauf der Reise bedient sich der Reiseveranstalter meist Vermittlern. Üblicherweise sind dies Reisebüros, die das Gesamtpaket bzw. die Pauschalreise den Reisenden anbieten und im Namen des Veranstalters veräußern.

Ziel dieser Arbeit ist es, solche Leistungsketten, auch Reihengeschäfte genannt, auf der Ebene der einzelnen Reiseunternehmer umsatzsteuerlich zu würdigen. Dabei soll auf die Leistungsträger, auf die Reiseunternehmer, die Vorleistungen durch Leistungsträger in Anspruch nehmen, sprich Reiseveranstalter, und auf Reisebüros bzw. -vermittler eingegangen werden. Da sich Reisen nicht nur auf das Inland beschränken können, wird im Folgenden auch die Behandlung von Reiseleistungen im Gemeinschaftsgebiet sowie im Drittland beleuchtet.

In dieser Arbeit wird in der Einführung ein Überblick über die Entwicklung der Vorschriften der Besteuerung von Reiseleistungen sowie über deren Sinn und Zweck gegeben. Hierbei soll der Bezug zum Gemeinschaftsrecht hergestellt werden. Die zivilrechtliche Bearbeitung der Problematik sowie eine Erläuterung der Rechtsbegriffe hängen sich daran an. Im Anschluss folgt die umsatzsteuerliche Untersuchung der verschiedenen Fallvarianten zur Besteuerung von Reiseleistungen in einem Reihengeschäft. Die Behandlung des § 25 UStG spielt dabei eine tragende Rolle, da sie eine Sonderregelung des Umsatzsteuergesetzes darstellt. Im Einzelnen werden auf die Voraussetzungen, unter denen § 25 UStG anwendbar ist, sowie auf deren Rechtsfolgen eingegangen. Außerdem werden die umsatzsteuerlichen Folgen für den Fall, dass § 25 UStG nicht zum Ansatz kommt, aufgezeigt. Dabei gilt den Besonderheiten der verschiedenen Reiseleistungen, zum Beispiel der Beherbergung und der Beförderung von Reisenden, ein spezielles Augenmerk. Zuletzt untersucht diese Arbeit die Tätigkeit von Reisebüros im Lichte der Vermittlung von Reiseleistungen an Reisende sowie die Möglichkeit der Steuerbefreiung nach dem UStG.

---

<sup>4</sup> 31,4 % aller von Deutschen durchgeführten Reisen in 2005 waren Pauschalreisen. Bei 81,3 % dieser Pauschalreisen lag das Reiseziel im Ausland, vgl. Tourismus in Zahlen 2005, Tz. 1.2.3.

# Inhaltsverzeichnis

<b>VORWORT</b> .....	<b>II</b>
----------------------	-----------

<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	<b>V</b>
---------------------------------	----------

<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>VII</b>
------------------------------------	------------

<b>1</b>	<b>EINFÜHRUNG</b> .....	<b>1</b>
1.1	ENTSTEHUNG DER VORSCHRIFTEN ÜBER DIE BESTEUERUNG VON REISEN .....	1
1.2	SINN UND ZWECK DER VORSCHRIFTEN ÜBER DIE BESTEUERUNG VON REISEN.....	5
<b>2</b>	<b>RECHTLICHE GRUNDLAGEN UND RECHTSBEGRIFFE</b> .....	<b>7</b>
2.1	ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN DES REISERECHTS .....	7
2.2	RECHTSBEGRIFFE.....	9
2.2.1	Reise und Reiseleistung.....	9
2.2.2	Abgrenzung von Reisevorleistung und Eigenleistung.....	10
2.2.3	Gemischte Leistung .....	12
<b>3</b>	<b>DIE BESTEUERUNG VON REISEN MIT AUSSCHLIEßLICH EIGENEN MITTELN</b> .....	<b>13</b>
3.1	ALLGEMEINES.....	13
3.2	ÜBERBLICK.....	15
3.3	BEHERBERGUNGSSUMSÄTZE .....	15
3.3.1	Allgemeines.....	15
3.3.2	Umsatzort .....	16
3.3.3	Steuerpflicht .....	18
3.4	BEFÖRDERUNG VON REISENDEN .....	21
3.4.1	Allgemeines.....	21
3.4.2	Umsatzort .....	23
3.4.3	Sonderregelungen zur Ortsbestimmung bei grenzüberschreitender Beförderung ...	26
3.4.4	Billigkeitsmaßnahmen im grenzüberschreitenden Luftverkehr.....	31
3.4.5	Beförderungseinzelbesteuerung und Durchschnittsbeförderungsentgelt.....	35
3.4.6	Ermäßigter Steuersatz.....	38
3.5	VERPFLEGUNG VON REISENDEN.....	44
3.6	REISELEITUNG DURCH EINEN REISELEITER .....	49
3.7	VERANSTALTUNGEN UND AUSFLÜGE .....	52
3.8	MIETWAGENUMSÄTZE.....	56
<b>4</b>	<b>DIE BESTEUERUNG VON REISEN MIT AUSSCHLIEßLICH FREMDEN MITTELN</b> ...	<b>60</b>
4.1	ALLGEMEINES.....	60
4.2	DIE TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN DES § 25 USTG.....	61
4.2.1	Unternehmer, der die Leistung erbringt .....	61
4.2.2	Reiseleistungen.....	63
4.2.3	Ausführung der Leistung im eigenen Namen .....	66
4.2.4	Nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt .....	68
4.2.5	Reisevorleistungen .....	74
4.3	ART UND STEUERBARKEIT DER LEISTUNG .....	80
4.4	STEUERBEFREIUNG FÜR REISELEISTUNGEN .....	82
4.4.1	Voraussetzungen.....	82
4.4.2	Nachweis der Steuerbefreiung.....	89
4.5	BEMESSUNGSGRUNDLAGE GEMÄß § 25 ABS. 3 USTG.....	90
4.5.1	Allgemeines zur Ermittlung der Marge .....	90
4.5.2	Bemessungsgrundlage bei teils steuerfreien und teils steuerpflichtigen Reiseleistungen.....	95
4.5.3	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Reiseleistungen.	98

4.5.4	Vereinfachungsregelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage.....	100
4.6	STEUERSATZ .....	104
4.7	STEUERENTSTEHUNG.....	105
4.8	VORSTEUERABZUG .....	106
4.8.1	Ausschluss des Vorsteuerabzuges für Reisevorleistungen .....	106
4.8.2	Vorsteuerabzug für andere Eingangsleistungen .....	108
4.9	BESONDERHEITEN BEI DER RECHUNGSLEGUNG .....	109
4.10	AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN.....	110
4.10.1	Allgemeines .....	110
4.10.2	Aufzeichnung des Reisepreis .....	111
4.10.3	Aufzeichnung der Beiträge für Reisevorleistungen.....	112
4.10.4	Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage/Marge .....	113
<b>5</b>	<b>DIE BESTEUERUNG VON GEMISCHTEN REISEN .....</b>	<b>115</b>
5.1	ALLGEMEINES.....	115
5.2	AUFTEILUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE IN MARGEN- UND REGELBESTEUERUNG .....	116
5.3	GEMISCHTE REISEN IM GEMEINSCHAFTS- UND DRITTLANDSGEBIET .....	120
<b>6</b>	<b>DIE VERMITTLUNG VON REISELEISTUNGEN DURCH REISEBÜROS.....</b>	<b>126</b>
6.1	ALLGEMEINES.....	126
6.2	VERMITTLUNG IM ZIVIL- UND UMSATZSTEUERRECHT .....	127
6.3	ORT DER VERMITTLUNGSLEISTUNG .....	128
6.4	STEUERPFLICHT UND STEUERBEFREIUNGEN .....	131
6.4.1	Allgemeines .....	131
6.4.2	Steuerpflichtige Vermittlungsleistungen .....	132
6.4.3	Steuerfreie Vermittlungsleistungen .....	136
6.4.4	Nachweis der Steuerbefreiung.....	140
6.4.5	Verkauf von Flugscheinen.....	141
6.5	VERMITTLUNGSPROVISION.....	144
6.6	VERMITTLUNG VON GEMISCHTEN REISEN.....	147
6.7	ZUSAMMENTREFFEN VON REISE- UND VERMITTLUNGSLEISTUNGEN .....	153
<b>7</b>	<b>FAZIT.....</b>	<b>156</b>

**LITERATURVERZEICHNIS..... IX**

**VERZEICHNIS DER GESETZE..... XI**

**VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN ..... XIII**

**RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS ..... XIV**

**ET.**

## Abkürzungsverzeichnis

ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
A	Abschnitt
a. a. O.	am angegebenen Ort
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Der Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof/amtlich nicht veröffentlichte Entscheidungen
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgericht - Entscheidungen
bzw.	beziehungsweise
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUURLUmSG	EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FlaggRG	Flaggenrechtsgesetz
gef.	gefunden
ggf.	gegebenenfalls
h. M.	herrschende Meinung
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
HI	Haufe Index
i. d. R.	in der Regel
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
km	Kilometer
LG	Landgericht
LuftVG	Luftverkehrsgesetz
m. E.	meines Erachtens
NJW	Neue Juristische Wochenschrift

NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift – Rechtsprechungsreport
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
Rdnr.	Randnummer
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RRa	Reiserecht aktuell
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SchRegO	Schiffsregisterordnung
sog.	sogenannte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz
Tz.	Textziffer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
vgl.	vergleiche

# 1 Einführung

## 1.1 Entstehung der Vorschriften über die Besteuerung von Reisen

Mit § 25 ist eine Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen in das UStG 1980 aufgenommen worden. Inhaltlich wurde diese Vorschrift damit völlig neu gefasst. Die Besteuerung von Reiseleistungen richtete sich bis dahin unter Maßgabe des UStG 1967/1973 nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuergesetzes. § 25 des UStG 1967/1973 enthielt die Besteuerung der Beförderung von Personen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen waren, dazu die Führung eines Steuerheftes durch Reisegewerbetreibende und die Ermächtigungsvorschrift zum Abzugsverfahren, das sich jetzt in § 18 Abs. 8 UStG befindet. Die Regelung des § 25 UStG 1967/1973 sollte keine Anwendung finden, soweit für die Beförderung die Einzelbesteuerung<sup>5</sup> galt. Hierbei mussten betreffende Unternehmer bei der zuständigen Zollstelle eine Anzeige über die Beförderung einreichen. Ziel war es, die Besteuerung von ausländischen Beförderungsunternehmern sicherzustellen. Mit der Einführung des UStG 1980 wurde jedoch diese Anzeige entbehrlich, da fortan jeder einzelne steuerpflichtige Umsatz im Rahmen der Einzelbesteuerung des § 16 Abs. 5 UStG durch die zuständige Zollstelle berechnet wird und eine Besteuerung dieser Beförderungsleistungen durch das Finanzamt entfällt.

Im Abschnitt „Besondere Besteuerungsformen“ des UStG 1980 wurde mit Wirkung zum 01.01.1980 § 25 neu gefasst. Diese Neufassung beruht auf Artikel 26 der 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern vom 17.05.1977<sup>6</sup> und war die Umsetzung von Gemeinschaftsrecht auf nationale Ebene der Bundesrepublik Deutschland.

Nach Art. 26 der 6. EG-Richtlinie wenden die Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften des Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber privat Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und

---

<sup>5</sup> i. S. d. § 16 Abs. 5 UStG 1973

<sup>6</sup> ABl. EG Nr. L 145 1977, S. 1

Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen (Art. 26 Abs. 1 Satz 1 der 6. EG-Richtlinie). Hierbei sind Reiseveranstalter den Reisebüros gleichgestellt.<sup>7</sup> Dagegen sind Vermittlungstätigkeiten wie auch Leistungen, für die keine Vorleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch genommen werden, von Art. 26 ausgenommen.<sup>8</sup> Gemäß Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der 6. EG-Richtlinie müssen die Leistungen der Vorunternehmer den Reisenden unmittelbar zugute kommen. Für sämtliche gegenüber einem einzelnen Reisenden bewirkten Lieferungen und Leistungen wird steuerlich eine einheitliche Leistung fingiert. Die Einheitlichkeit entfällt auch dann nicht, wenn die Vorleistungen von verschiedenen Leistungsträgern ausgeführt werden.<sup>9</sup> Art. 26 Abs. 2 Satz 2 der 6. EG-Richtlinie legt den Ort dieses Leistungsbündels in den Mitgliedstaat, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder einer festen Niederlassung hat bzw. in dem es die Leistung erbracht hat. Es wird bestimmt, dass die Marge die Bemessungsgrundlage der Besteuerung darstellt. Diese wird definiert als Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtpreis ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten aus den Vorleistungen.<sup>10</sup> Ein Vorsteuerabzug für die Inanspruchnahme der Vorleistungen ist ausgeschlossen. Gemäß Art. 26 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie kommt für Reiseleistungen, die außerhalb des Gemeinschaftsgebietes erbracht werden, eine Steuerbefreiung in Betracht.

Anlass für die Schaffung des Art. 26 war, dass Reiseunternehmen wegen vorher geltender, nicht aufeinander abgestimmter, nationaler Regelungen häufig überhaupt nicht oder mehrfach zur Besteuerung herangezogen wurden, da sich deren Betätigung meist auf mehrere Länder erstreckt.

Aufgrund der im Vergleich zu den allgemeinen Regelungen des UStG systemwidrigen Margenbesteuerung mangels Umsatzbesteuerung mit Vorsteuerabzug befürchtete man auf Seiten der Bundesregierung und des Bundestages mögliche Wettbewerbsverzerrungen für betroffene Reiseunternehmen. Die Vorgaben des Art. 26 der 6. EG-Richtlinie wurden

---

<sup>7</sup> vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 3 der 6. EG-Richtlinie

<sup>8</sup> vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 2 der 6. EG-Richtlinie

<sup>9</sup> vgl. Wenzel in Rau/Dürrwächter zu § 25, Anm. 6

<sup>10</sup> vgl. Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der 6. EG-Richtlinie

deswegen inhaltlich nicht kongruent in nationales Recht übernommen, obwohl für die Bundesrepublik Deutschland dazu die Verpflichtung bestand. So wurden die Regelungen des Art. 26 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie mit § 25 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG 1980 dahingehend erweitert, dass Reiseleistungen umsatzsteuerfrei sind, wenn grenzüberschreitende Beförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen ausschließlich im Ausland erfolgten. Des Weiteren wurden den Reiseunternehmern in § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG noch Erleichterungen bei der Ermittlung der Marge eingeräumt, da ihnen im Zeitpunkt der Steuerentstehung die genaue Höhe der Reisevorleistungen regelmäßig noch nicht bekannt ist. Schließlich wurde die Richtlinie bezüglich der Erbringer der Reisevorleistungen nicht konform umgesetzt. Während gemäß der 6. EG-Richtlinie Reisevorleistungen von „anderen Steuerpflichtigen“ erbracht werden müssen, genügt es gemäß § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG, wenn Vorleistungen durch „Dritte“, also auch durch Nicht-Unternehmer, ausgeführt werden.

Durch den EuGH wurde mit Urteil vom 27.10.1992<sup>11</sup> ein Richtlinienverstoß Deutschlands bei der nicht konformen Umsetzung bezüglich der Steuerbefreiung für die grenzüberschreitende Beförderung mit Luftfahrzeugen und Seeschiffen im Ausland festgestellt. Daraufhin wurde der § 25 Abs. 2 UStG durch Art. 18 des Standortsicherungsgesetzes vom 13.09.1993<sup>12</sup> dahingehend neu gefasst, dass Reiseleistungen mit Wirkung vom 01.11.1993 allgemein nur noch insoweit steuerfrei gestellt sind, als die ihnen zuzurechnenden Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden. Später wurde mit der Ergänzung in § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG klargestellt, dass das Verbot des Vorsteuerabzugs aus Reisevorleistungen auch für gemäß § 13b UStG geschuldete Steuerbeträge gilt. Diese Änderung ist Inhalt des Art. 5 Nr. 18 des EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 09.12.2004<sup>13</sup> und gilt mit Wirkung vom 16.12.2004.

Mit § 25 UStG wurde die Richtlinie, abgesehen von der gerügten und dann geänderten Bestimmung des § 25 Abs. 2 UStG und den

---

<sup>11</sup> Rs. C-74/91

<sup>12</sup> Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG) vom 13.09.1993, BGBl. I 1993, S. 1569, BStBl. I 1993, S. 774

<sup>13</sup> EURLUmsG, BGBl. I 2004, S. 3310

Erleichterungsmöglichkeiten bezüglich der Margenermittlung sowie dem Erbringer der Reisevorleistungen, inhaltlich zutreffend in das nationale Recht umgesetzt. Dies gilt allerdings nicht uneingeschränkt für die Terminologie. Jedoch hat der EuGH mit seinem Urteil vom 22.10.1998<sup>14</sup> klargestellt, dass es sich bei den Begriffen „Reisebüro“ und „Reiseveranstalter“ auch um Unternehmer handeln kann, deren Hauptumsatztätigkeit nicht die Bewirkung von Reiseleistungen ist.

Wegen zahlreicher Übergangsbestimmungen haben einige Mitgliedsstaaten Art. 26 der 6. EG-Richtlinie nicht in nationales Recht übernommen. In Dänemark, Irland und den Niederlanden fand eine Umsetzung bislang gar nicht statt, so dass diese Länder ihre Steuerbefreiung von Reiseleistungen bislang fortführen konnten. In Luxemburg wird die Regelung trotz Normierung nicht angewandt. Eine vollständige Harmonisierung der Besteuerung von Reiseleistungen wurde somit bisher nicht erreicht. Um damit existierenden Wettbewerbsnachteilen für Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten zu entgegnen, hat die EU-Kommission dem Rat der Europäischen Union Vorschläge unterbreitet, die Margenbesteuerung auf Reiseleistungen zwischen Unternehmern auszudehnen und die bestehenden Übergangsregelungen zu streichen. Außerdem soll für Drittlandsunternehmer die Möglichkeit bestehen, sich für alle Reiseleistungen innerhalb der EU in einem einzigen EU-Mitgliedstaat erfassen zu lassen. Damit soll verhindert werden, dass Reiseveranstalter aus dem Drittland Leistungen an Abnehmer in der EU ohne Umsatzsteuer billiger anbieten können als Veranstalter aus dem Gemeinschaftsgebiet. Darüber hinaus wurde für Unternehmer ein Optionsrecht zur Anwendung einer Gesamtmarge auf alle Reisen sowie ein Wahlrecht zum Übergang auf die allgemeinen Besteuerungsregelungen vorgeschlagen. Es bleibt abzuwarten, welche Herausforderungen dahingehend auf das deutsche Umsatzsteuerrecht zukommen.

---

<sup>14</sup> Rs. C-308/96 und C-94/97

## **1.2 Sinn und Zweck der Vorschriften über die Besteuerung von Reisen**

Der Sinn und Zweck der Sondervorschrift des § 25 UStG lässt sich leicht ergründen, wenn man die Folgen bedenkt, die sich ohne diese Regelung ergeben würden. Unter Missachtung des § 25 UStG müssten alle Reiseveranstalter die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG vornehmen. Das würde bedeuten, dass die Versteuerung der Umsätze in dem Land erfolgt, in dem der Umsatz bewirkt wird. Die einzelnen Umsätze für die Verpflegung, Unterkunft und Beförderung der Reisenden müssten regelmäßig im Reiseland sichergestellt werden.<sup>15</sup> Grundlage für die Besteuerung wäre dann das gesamte Entgelt, das der Leistungsempfänger aufwendet. Dem gegenüber wäre der Vorsteuerabzug des Reiseunternehmers aus den Reisevorleistungen möglich. Allerdings könnten in diesem Zusammenhang anfallende Vorsteuern nur in dem Land geltend gemacht werden, in dem die Vorleistung ausgeführt wurde. Der Reiseveranstalter würde für die Erfassung seiner Umsätze und die Geltendmachung der Vorsteuerbeträge um eine Registrierung zum Zwecke der Umsatzsteuer in jedem einzelnen Land, in dem ein Umsatz bewirkt wird, nicht umhin kommen. Dazu müsste er sämtliche steuerlichen Pflichten des jeweiligen Staates erfüllen. Wenn man bedenkt, dass international agierende Reiseveranstalter in 100 bis 150 Ländern Reiseleistungen ausführen, würde dies zu großen praktischen Schwierigkeiten führen.

§ 25 UStG stellt demnach eine Vereinfachung für Reiseveranstalter dar.<sup>16</sup> Es wird eine einheitliche Leistung fingiert und damit eine Ortsbestimmung der Reiseleistung als Ganzes ermöglicht. Somit erfolgt eine steuerliche Registrierung des Unternehmers im Rahmen des § 25 UStG lediglich an einem Ort. Dies ist der Ort, wo der Reiseveranstalter sein Unternehmen betreibt (§ 25 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 3a Abs. 1 UStG). Darüber hinaus hatte der Richtliniengeber noch ein weiteres Motiv: Da Art. 26 der 6. EG-Richtlinie bzw. § 25 UStG nur für solche Reiseleistungen einschlägig ist,

---

<sup>15</sup> gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie für Verpflegung, Art. 9 Abs. 2 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie für Unterkunft, Art. 9 Abs. 2 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie für Beförderung

<sup>16</sup> vgl. Huschens in Haufe, Einführung in das europäische Gemeinschaftsrecht, HI 1516602, Rz. 190