

Cyrilla Wolf

Umsatzsteuer in der Touristik

Besteuerung der Leistungsträger,
Vermittler und Reiseveranstalter
mit Freizeitwirtschaft

4., völlig neu bearbeitete Auflage

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Umsatzsteuer in der Touristik

Besteuerung der Leistungsträger, Vermittler
und Reiseveranstalter mit Freizeitwirtschaft

Von

Cyrylla Wolf

Dipl.-Betriebswirtin (FH)
Steuerberaterin

4. völlig neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/ 978-3-503-20090-0](http://ESV.info/978-3-503-20090-0)

1. Auflage 2010
2. Auflage 2012
3. Auflage 2014
4. Auflage 2022

Gedrucktes Werk: ISBN 978-3-503-20090-0
eBook: ISBN 978-3-503-20091-7

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2022
www.ESV.info

Satz: Herbert Kloos, Berlin
Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort zur 4. Auflage

Seitdem EuGH-Urteil TOMS & Wholesale aus dem Jahr 2013 sah die Reisebranche einer Änderung des § 25 UStG mit Bedenken entgegen. Nun ist die EuGH-Entscheidung über das Jahressteuergesetz 2019 in § 25 UStG umgesetzt worden. Die Gesetzesänderung beschert der Reisebranche große Veränderungen. Die Margenbesteuerung hat seit 18. Dezember 2019 auch für B2B-Umsätze an Bedeutung gewonnen. Dies machte eine umfangreiche Überarbeitung des Themas erforderlich. Die Folgen der Ausweitung des Anwendungsbereichs der „Sonderregelung für Reisebüros“ erweisen sich als so tiefgreifend und umfangreich, dass ich dem Thema „Margenbesteuerung“ einen eigenen Band mit dem Titel „Umsatzsteuer in der Touristik – Teil II, Margenbesteuerung der Reiseveranstalter, Paketer und Incomer mit MICE- und Business Travel“ gewidmet habe.

Das vorliegende Buch behandelt weiterhin die Einführung in die Regelbesteuerung der Umsätze von Leistungsträgern der Reise- und Freizeitwirtschaft. Besondere Beachtung erhält innerhalb der Regelbesteuerung die Vermittlung von Einzelleistungen und Leistungspaketen der Reise- und Freizeitwirtschaft. Es zeigt sich, dass sich die gesetzlichen Änderungen zur Margenbesteuerung auch auf die Umsätze der Vermittler auswirken.

Durch die Erweiterung der Margenbesteuerung auf den zwischenunternehmerischen Bereich ergeben sich zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten für Unternehmer, die nicht an Urlauber veräußern, insbesondere für die MICE-Branche sowie für Wiederverkäufer und Zwischenhändler. Mit der Gesetzesänderung geht ein Ruck durch die gesamte Branche in Richtung eines Systemwechsels. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen neu durchleuchtet werden. Anhand der Ausführungen in diesem Buch wird deutlich, dass selbst Leistungsträger die Margenbesteuerung im Auge behalten müssen.

Dieses Arbeitsbuch dient als Hilfestellung für Unternehmer der Reise- und Freizeitwirtschaft sowie für Steuerberater mit Mandanten aus diesen Geschäftsfeldern. Es ist für Mitarbeiter der Abteilungen Steuern und Finanzbuchhaltung ebenso wie für Studenten der Reise- und Eventwirtschaft ein nützliches Nachschlagewerk. Die Darstellungen sind sowohl für Steuerlaien als auch für Steuerfachleute gleichermaßen verständlich aufbereitet.

Die in meinen Ausführungen verwendeten Begriffe „Pauschalreise“ und „Touristik“ schließen im umsatzsteuerlichen Sinn den Geschäftstourismus der Anbieter von Businesspaketen und MICE-Reisen ein. In diesem Band werde ich aufgrund der vorgesehenen kurzen Geltungsdauer der Umsatzsteuersenkung im 2. Halbjahr 2020 (und bis 2022 für Speiserestaurations) in den allgemeinen Berechnungen mit den üblichen Steuersätzen 19 und 7 Prozent arbeiten.

Selbstverständlich habe ich das Ziel, in meinen Ausführungen richtig und vollständig zu sein, muss jedoch Haftungsansprüche jeder Art ausschließen. Meine Ausführungen sind allgemeiner Art und ersetzen nicht die eingehende Erörterung mit einem steuerlichen Berater.

Ein besonderer Dank geht an meinen Lebensgefährten Dietrich Wagner für seinen liebevollen Beistand während der gesamten (steuerlich) turbulenten Entstehungszeit dieses Werkes.

Den Lesern wünsche ich viel Freude in der praktischen Umsetzung.

Montevideo, Mai 2021

Cyrilla Wolf



Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 4. Auflage	5
Abkürzungsverzeichnis	13
Abbildungsverzeichnis	17

A. Regelbesteuerung in der Reisewirtschaft

I. Grundlagen der Umsatzbesteuerung	21
1. Steuerbare Umsätze (§ 1 UStG)	22
a) Inland und Ausland	23
b) Unentgeltliche touristische Leistungen	24
2. Unternehmer und Unternehmen (§ 2 UStG).....	26
a) Umsatzsteuerliche und einkommensteuerliche Betrachtungsweise	26
b) Umsatzsteuerliche Organschaft	27
3. Lieferung und sonstige Leistung (§ 3 UStG).....	32
a) Lieferungen	32
b) Sonstige Leistungen	33
c) Abgabe von Speisen und Getränken	33
d) Touristische Nebenleistungen.....	38
e) Dienstleistungskommission	43
f) Gutscheine.....	49
<i>Exkurs: Ausgabe von Restaurantgutscheinen und befristete Steuer-</i>	
<i>satzsenkung</i>	<i>55</i>
4. Besteuerungsort in der Reisewirtschaft (§§ 3a, 3b und 3e UStG)	56
a) Lieferort und Dienstleistungsort beim Departure Principle	57
b) Ort der touristischen Leistung	61
c) Betriebsstätte versus Sitzort.....	64
d) Personenbeförderungsleistungen	66
e) Vermietung von Beförderungsmitteln.....	69
f) Vermietungsleistung versus Beförderungsleistung	73
g) Kreuzfahrten	76
h) Grundstücks- und Beherbergungsleistungen	78
i) Messen	80
j) „Kulturelle“ Veranstaltungen ohne Eintrittsberechtigungen	87
k) „Kulturelle“ Veranstaltungen mit (Einräumung von)	
Eintrittsberechtigungen	93
l) Dienstleistungen im eCommerce – eServices	100
m) Sonstige Leistungen eigener Art.....	104
n) Einheitliche und komplexe Leistungen.....	105
<i>Exkurs: Aufteilung einheitlicher Preise</i>	<i>108</i>

5. Steuerbefreiungen in der Reisewirtschaft (§ 4 UStG)	112
a) Umsätze für die Seeschifffahrt	112
b) Umsätze für die Luftfahrt.....	113
c) Vermittlungsleistungen für Reiseunternehmen	115
d) Swimming Meals (Moving Meals).....	115
<i>Exkurs: Keine Steuerbefreiung für Flying Meals.....</i>	116
e) Finanzdienstleistungen.....	117
f) Gewährung von Versicherungsschutz.....	118
g) Beherbergungsleistungen an Fremde	118
<i>Exkurs: Sonstige nicht steuerfreie grundstücksbezogene Leistungen</i>	121
<i>Exkurs: Sonstige steuerfreie grundstücksbezogene Leistungen</i>	122
h) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin	123
i) Kultur- und Unterhaltungsleistungen	124
<i>Exkurs: Geschlossene Veranstaltung.....</i>	126
j) Bildungsleistungen.....	127
k) Leistungen der Jugendherbergen	128
l) Leistungen der Jugendhilfe	129
6. Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)	132
a) Durchlaufende Posten.....	132
<i>Exkurs: Fremdgelder der Reisebüros</i>	133
b) Tauschähnliche Umsätze	133
<i>Exkurs: Sponsoring als tauschähnlicher Umsatz.....</i>	137
c) Schadensersatz und Stornogebühren	138
d) Unentgeltliche und verbilligte Verwendung von Gegenständen ...	139
<i>Exkurs: Unentgeltliche Abgabe von Lebensmitteln an „Tafeln“</i>	140
e) Unentgeltliche und verbilligte Erbringung einer anderen sonstigen Leistung	141
f) Aufmerksamkeiten.....	145
g) Trinkgelder.....	145
7. Ermäßigte Steuersätze in der Reisewirtschaft (§ 12 UStG).....	147
<i>Exkurs: Social Travelling.....</i>	169
<i>Exkurs: Rechnungsstellung im Gastgewerbe</i>	172
8. Allgemeine und ermäßigte Steuersätze innerhalb der EU	176
9. Leistungszeitpunkt in der Reisewirtschaft (§ 13 UStG)	181
10. Rechnungen und Gutschriften (§ 14 UStG)	183
a) Kleinbetragsrechnungen	187
b) Fahrausweise als Rechnungen.....	188
11. Vorsteuerabzug (§ 15 UStG).....	190
a) Rückwirkung einer Rechnungskorrektur.....	191
<i>Exkurs: Allgemeiner und qualifizierter Rechnungsbegriff.....</i>	192

b) Ausschluss vom Vorsteuerabzug	194
Exkurs: Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen.....	196
c) Ausnahmen vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs	197
d) Vorsteuervergütung im Ausland gezahlter Umsatzsteuer.....	198
e) Vorsteuervergütung bei im Ausland ansässigen Unternehmern ...	199
f) Elektronische Rechnungen	201
g) Rechnungen mit „c/o“-Vermerk.....	202
h) Rechnungen mit ungenauer Leistungsbeschreibung.....	203
12. Rechnungen von Kleinunternehmern in der Reise- und Freizeitwirtschaft (§ 19 UStG).....	205
Exkurs: Rechnungen von im Ausland ansässigen Kleinunternehmern	207
13. Steuerberechnung, Besteuerungszeitraum und Währungsfragen (§ 16 UStG).....	209
a) Steuerberechnung.....	209
b) Besteuerungszeitraum.....	210
c) Währungsfragen.....	210
14. Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 UStG)	211
15. Reverse Charge (§ 13b UStG).....	215
Exkurs: Erkennbarkeit von B2B-Geschäften.....	216
Exkurs: Zusammenfassende Meldung (ZM).....	224
a) Entstehung der Steuer beim Übergang der Steuerschuldnerschaft	225
b) Ausstellung der Reverse-Charge-Rechnung	225
c) Abführung der Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug im Reverse-Charge-Verfahren	226
d) Ausnahmen vom Reverse-Charge-Verfahren.....	227
16. Nullsatz (§ 26 UStG).....	232
a) Anwendung der Nullsatz-Regelung im Luftverkehr	232
b) Nutzen der Nullsatz-Regelung	235
c) Flugunterbrechungen bei internationalen Flügen	237
17. Global Distribution Systems	239
a) Berechnung der GDS-Gebühr vom IT-Dienstleister an den Leistungsträger.....	239
b) Berechnung der GDS-Gebühr vom Leistungsträger an die Agentur	239
c) Berechnung der GDS-Gebühr von der Agentur an den Geschäftskunden	241
II. Vermittlungsleistungen	242
1. Rechtliche Grundlagen der Vermittlung	242
a) Zivilrechtliche Ebene	242
b) Handelsrechtliche Ebene	242
c) Steuerrechtliche Ebene.....	243

2. Abgrenzung von Leistungsinhalten der Vermittlung.....	246
a) Zivilrechtliche Abgrenzungskriterien.....	247
Exkurs: Gebündelte Vermittlungsleistungen und Pauschalreiserecht	248
b) Steuerrechtliche Abgrenzungskriterien	249
c) Reisebüro als Kommissionär.....	250
d) Reisebüro als Eigenhändler.....	250
e) Reisebüro als Reisemittler.....	252
f) Indizien für oder gegen das Vorliegen von Vermittlungsleistungen	253
3. Ortsbestimmung der Vermittlung	256
4. Steuerfreie Vermittlung.....	261
5. Reverse Charge bei der Vermittlung	264
6. Vermittlung grundstücksbezogener Leistungen.....	266
a) B2B-Vermittlung der grundstücksbezogenen Leistung.....	266
b) B2C-Vermittlung der grundstücksbezogenen Leistung	269
7. Vermittlung von erdgebundenen Beförderungsleistungen.....	271
a) Omnibusbeförderung	271
b) Beförderung mit der Bahn.....	274
8. Vermittlung von Beförderungsleistungen mit Wasserfahrzeugen.....	277
9. Vermittlung von Leistungen der Luftbeförderung	280
10. Vermittlung von Mietwagen und anderen Beförderungsmitteln.....	287
11. Vermittlung von Eintrittskarten für Veranstaltungen	290
12. Vermittlung von Reisepaketen aus Reisevorleistungen des Reiseveranstalters.....	292
13. Vermittlung von Reisepaketen als gemischte Reisen des Reiseveranstalters.....	295
14. Vermittlung von Einzelleistungen aus Reisevorleistungen	302
15. Flugticketverkauf durch Reisebüros	304
a) Consolidator – Fiktion der Vermittlung.....	304
b) Freistellung der Kontingentabgabe im Kettengeschäft.....	305
16. Serviceleistungen der Reisebüros	308
a) Serviceleistungen für Leistungsträger	308
b) Serviceleistungen für Firmenkunden.....	308
c) Serviceleistungen für Privatkunden	309
17. Provisionsweitergabe der Reisebüros	310
a) Ertragsteuerliche Behandlung der anteiligen Schenkung an den Reisebürokunden	310
b) Provisionsweitergabe in Altfällen vor 28. März 2015.....	311

18. Unechte Vermittlung	314
a) Leistungsverkauf von Leistungsträgern an Reiseunternehmen unter Ausweis von „Provision“	314
b) Eigenveranstaltung ohne Einvernehmen des leistenden Reiseveranstalters	315
c) Vermittlung ohne Einvernehmen des leistenden Reiseunternehmens.....	316
19. Untervermittlungen zwischen Unteragenturen und Vermittlungsportalen.....	318
20. Stornoprovisionen und Umbuchungsprovisionen der Reisebüros	320
21. Anzahlungen bei der Vermittlung	322
22. Abrechnung bei der Vermittlung.....	323

B. Margenbesteuerung nach neuem Recht (§ 25 UStG)

Margenbesteuerung nach neuem Recht (§ 25 UStG).....	325
Praxisfall 1 – Gemischte Incentive-Inlandsreise.....	330
Praxisfall 2 – Gemischte Drei-Länder-Bustour.....	336

C. Anhang

I. Glossar	339
II. Formularsammlung	351
Anhang 1 – Liste der im Inland ansässigen Unternehmer, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben	352
Anhang 2 – Verzeichnis der Länder, zu denen Gegenseitigkeit im Sinne des § 26 Abs. 3 UStG festgestellt ist	355
Anhang 3 – Formularmuster zur Bescheinigung über die Ansässigkeit im Inland.....	356
Anhang 4 – Formularmuster zur Bescheinigung über die Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)	357
Anhang 5 – Formular zur Zusammenfassenden Meldung	358
III. Rechtsquellen und Verwaltungsanweisungen:	
Gesetze, Verordnungen und Anwendungserlass	360
IV. Verwaltungsanweisungen: BMF-Schreiben	361
Anhang 1 – Vermittlung grenzüberschreitender Personenbeförderungsleistungen im Luftverkehr durch Reisebüros.....	362

Anhang 2 – In weiteren EU-Amtssprachen verwendete Begriffe für Rechnungsangaben – „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“, „Gutschrift“ und „Sonderregelung für Reisebüros“	365
Anhang 3 – Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG; Vermittlungsprovisionen an Reisebüros.....	367
Anhang 4 – Verzeichnis der Drittstaaten, mit und ohne Gegenseitigkeit zur Vorsteuervergütung.....	368
Anhang 5 – Merkblatt zur Umsatzbesteuerung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Omnibussen die nicht in der Bundesrepublik Deutschland zugelassen sind.....	370
V. EuGH-Rechtsprechung in der Reisewirtschaft	380
EuGH-Urteil Srf konsulterna AB	381
EuGH-Urteil Stadion Amsterdam	390
Stichwortverzeichnis	401

Abkürzungsverzeichnis

6. EG-RL	Sechste EG-Richtlinie
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
a. M.	am Main
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung der Verfasserin
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
Bp	Betriebsprüfung
BR	Bundesrat
BSP	Billing and Settlement Plan
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundezentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DIU	Bundesverband der Deutschen Incoming-Unternehmen
DJ	Discjockey
DJH	Deutsches Jugendherbergswerk
DRV	Deutscher Reiseverband
DStR	„Deutsches Steuerrecht“
DV	Durchführungsverordnung
ECTAA	European Travel Agents' and Tour Operators' Association
EG	Europäische Gemeinschaft

EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EL	Eigenleistung
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ETOA	European Tour Operators' Association
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGH GA	Generalanwalt am Europäischen Gerichtshof
EZ	Erhebungszeitraum
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fin/Min	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FVA	Fremdenverkehrsamt
GAPT	German Air Passanger Tax
GDS	Global Distribution System
GEBTA	Guild of European Business Travel Agents
GG	Grundgesetz
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
HGB	Handelsgesetzbuch
HMdF	Hessisches Ministerium der Finanzen
HS	Halbsatz
IATA	International Air Transport Association
ICAO	International Civil Aviation Organization
ID	Identifikationsnummer
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IHK	Industrie- und Handelskammer
i. H. v.	in Höhe von
ITB	Internationale Tourismusbörse
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
Kfz	Kraftfahrzeug
KJ	Kalenderjahr
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen

LBA	Luftfahrt-Bundesamt
LFD	Landesfinanzdirektion
LO	Leistungsort
LSF	Landesamt für Steuern und Finanzen
LSt	Lohnsteuer
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
LT	Leistungsträger
LuftVSt	Luftverkehrsteuer
LuftVStG	Luftverkehrsteuergesetz
MICE	Meeting, Incentive, Convention, Event bzw. Meeting, Incentive, Congress, Exhibition
MLV	Deutsches Muster-Luftverkehrsabkommen
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, Mehrwertsteuerrichtlinie
MwStVO	Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
n. F.	neue Fassung
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
o. Ä.	ohne Änderung
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
OFD	Oberfinanzdirektion
OSA	Open Sky Agreement
OSS	One-Stop-Shop
PKW	Personenkraftwagen
Rb	Reisebüro
RC	Reverse Charge
Rdvmfg.	Rundverfügung
rkr.	rechtskräftig
RL	Richtlinie, Reiseleistung
RM	Reisemittler
RSG-E	Gesetzesentwurf zum Reisesicherungsfondsgesetz
RVL	Reisevorleistung
SRTour	„Steuer- und RechtsBrief Touristik“ (neu)
SS	Spiegelstrich
StBT	„Steuer- und RechtsBrief Touristik“ (alt)
s. u.	siehe unten
TBES	Telecommunications, Broadcasting and Electronic Services
TMC	Travel Management Company
TOMS	Tour Operators' Margin Scheme
Tz.	Textziffer

UAbs.	Unterabsatz
u. a.	unter anderem
UID	Unternehmer-Identifikationsnummer (Schweiz)
UrhG	Urheberrechtsgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStAE-E	Entwurf zum novellierten Umsatzsteueranwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStG-E	Referentwurf zu einer geplanten Änderung des UStG
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
UStZustV	Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung
VA	Verwaltungsakt
VAEU	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
VAT	Value Added Tax
Vfg.	Verfügung
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VP	Veräußerungspreis
VPR	Internationaler Verband der Paketer
VZ	Veranlagungszeitraum
WJ	Wirtschaftsjahr
z. B.	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung
ZOB	Zentraler Omnibusbahnhof
z. T.	zum Teil

Abbildungsverzeichnis

I. Regelbesteuerung – Grundlagen der Umsatzbesteuerung

Abb. 1:	Prüfschema der Umsatzbesteuerung	22
Abb. 2:	Inland – Ausland	24
Abb. 3:	Prüfschritte zur Ermittlung der Umsatzsteuer	24
Abb. 4:	<u>Zusammenfassung</u> : Steuerbare Umsätze in Deutschland	25
Abb. 5:	Organkreis einer umsatzsteuerlichen Organschaft.....	28
Abb. 6:	Gemischte Reiseleistungen einer Organschaft	31
Abb. 7:	Prüfschritte zur Ortsbestimmung einer Lieferung	32
Abb. 8:	Beispiele für Lieferungen und sonstige Leistungen in der Reisewirtschaft.....	33
Abb. 9:	Leistungseinkaufskommission Reiseführer.....	44
Abb. 10:	Leistungseinkaufskommission Opernkarten.....	45
Abb. 11:	Leistungsverkaufskommission mit inlandsansässigem Kommissi- onär.....	47
Abb. 12:	Leistungsverkaufskommission mit auslandsansässigem Kommissi- onär.....	48
Abb. 13:	Beteiligte in einer Gutschein-Leistungskette	49
Abb. 14:	Lebensphasen von Gutscheinen	54
Abb. 15:	Versteuerung als Einzweck- oder Mehrzweckgutschein.....	55
Abb. 16:	Departure Principle	57
Abb. 17:	Ineinandergreifen von § 3e UStG und § 4 Nr. 6 lit. e UStG.....	60
Abb. 18:	Prinzipien der Ortsbestimmung in der Reise- und Freizeitwirt- schaft.....	61
Abb. 19:	Leistungsort in der Reise- und Freizeitwirtschaft nach <u>seit 2019</u> geltendem Recht.....	64
Abb. 20:	Mehrere aufeinanderfolgende Vermietungen	72
Abb. 21:	Zwei aufeinanderfolgende Vermietungen.....	72
Abb. 22:	Aufeinanderfolgende Vermietung unterschiedlicher Beförderungs- mittel.....	73
Abb. 23:	Vermietungsleistung versus Beförderungsleistung	75
Abb. 24:	Sportliche B2C-Leistung.....	88
Abb. 25:	Veranstaltung ohne Tickets	89
Abb. 26:	Veranstaltung ohne Tickets in eigenen Räumlichkeiten.....	90
Abb. 27:	Veranstaltung als Eigenleistung	91
Abb. 28:	Gemischte Reiseleistung.....	92
Abb. 29:	Leistungsort für Seminar am Veranstaltungsort	94
Abb. 30:	Leistungsort für Seminar am Empfängerort	95
Abb. 31:	Leistungsort am Veranstaltungsort bei gemischter Reiseleistung...	96
Abb. 32:	Leistungsort am Empfängerort bei gemischter Reiseleistung.....	97
Abb. 33:	Veranstaltungsticket.....	99
Abb. 34:	Umsätze mit Eintrittskarten und Leistungsorte	99

Abb. 35:	Steuersätze auf Restaurationsleistungen zur Bewältigung der Corona-Krise.....	109
Abb. 36:	Aufteilung von Gesamtpreisen im Gastgewerbe.....	110
Abb. 37:	Differenzierung grundstücksbezogener Leistungen	
Abb. 38:	<u>Zusammenfassung</u> : Steuerbefreiungen in der Reisewirtschaft.....	131
Abb. 39:	Tauschähnlicher Umsatz: Lieferung gegen sonstige Leistung.....	134
Abb. 40:	Tauschähnlicher Umsatz: Sonstige Leistung gegen sonstige Leistung.....	134
Abb. 41:	Wertansatz bei konsumorientierter, echter privater Verwendung....	142
Abb. 42:	Ermäßigte Darbietungen ausübender Künstler	152
Abb. 43:	Steuerermäßigung für Ticket-Eigenhändler.....	154
Abb. 44:	<u>Zusammenfassung</u> : Ermäßigte Steuersätze in der Reise- und Freizeitwirtschaft	175
Abb. 45:	Übersicht der ermäßigten und allgemeinen Steuersätze in der EU	176
Abb. 46:	Übersicht der Steuersätze für touristische Leistungen in der EU....	177
Abb. 47:	Übersicht der Steuersätze für Restaurationsleistungen in der EU.....	178
Abb. 48:	Übersicht der Steuersätze für Beförderungsleistungen in der EU...	180
Abb. 49:	Übersicht der Steuersätze für Reiseveranstaltungsleistungen in der EU	180
Abb. 50:	Mindestangaben bei Fahrausweisen als Rechnungen und Belegen im Reisegepäckverkehr im Zusammenhang mit einer Personenbeförderung (§ 34 UStDV, Abschn. 14.7 UStAE).....	188
Abb. 51:	Bahn-Beförderung über eine Tarifentfernung von mehr als 50 km bis 31.12.2019.....	189
Abb. 52:	Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG	190
Abb. 53:	Ausschluss vom Vorsteuerabzug	195
Abb. 54:	Ausnahmen vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs	198
Abb. 55:	Inbound-Fall: Reiseleiter ist Mini-Unternehmer	207
Abb. 56:	Vermietung und Beförderung im Gemeinschaftsgebiet.....	213
Abb. 57:	Use-and-Enjoyment-Rule.....	213
Abb. 58:	Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger.....	219
Abb. 59:	Reverse Charge mit inlandsansässigem Leistungsempfänger	220
Abb. 60:	Reverse Charge bei Tickethandel.....	220
Abb. 61:	Leistungsausführung durch ausländische Betriebsstätte.....	221
Abb. 62:	Leistungsausführung vom ausländischen Unternehmenssitz.....	222
Abb. 63:	Vorsteuerabzug bei unerkanntem Reverse-Charge-Fall	223
Abb. 64:	Leistungsausführung durch Sitz oder Betriebsstätte im Inland	224
Abb. 65:	<u>Zusammenfassung</u> : Reverse-Charge-Ausnahmenkatalog	231
Abb. 66:	Flugunterbrechungen im internationalen Luftverkehr.....	237
Abb. 67:	GDS-Gebühren der IT-Dienstleister	239
Abb. 68:	GDS-Gebühren als Nebenleistung zum Flug.....	239
Abb. 69:	GDS-Gebühren als Hauptleistung	240
Abb. 70:	Fakturierung von GDS-Gebühren.....	241

II. Regelbesteuerung – Vermittlungsleistungen

Abb. 71:	Rechtsbeziehungen der Vermittlung.....	242
Abb. 72:	Abgrenzung der Leistungsinhalte einer Vermittlung	246
Abb. 73:	Vermittler nach Umsatzsteuerrecht und nach Pauschalreiserecht	249
Abb. 74:	<u>Zusammenfassung</u> : Auftreten des Reisebüros gegenüber dem Reisekunden	255
Abb. 75:	Look-through-Prinzip in der B2C-Vermittlung.....	256
Abb. 76:	B2C-Vermittlung einer Pauschalreise	257
Abb. 77:	Grundprinzipien der Leistungsortsbestimmung für die Vermitt- lungsleistung.....	260
Abb. 78:	Reverse Charge bei der Vermittlung für einen Veranstalter.....	264
Abb. 79:	Vermittlung einer Busbeförderung im Inland	272
Abb. 80:	Vermittlung einer Busbeförderung ins übrige Gemeinschaftsge- biet.....	273
Abb. 81:	Vermittlung einer Busbeförderung ins Drittlandsgebiet.....	273
Abb. 82:	Vermittlung einer Bahnfahrt im Inland	275
Abb. 83:	Vermittlung einer Bahnfahrt ins übrige Gemeinschaftsgebiet.....	275
Abb. 84:	Vermittlung einer Seeschiffsreise ins Drittland	278
Abb. 85:	Vermittlung einer Luftbeförderung im Gemeinschaftsgebiet.....	283
Abb. 86:	<u>Zusammenfassende Darstellung</u> der 5 %-25 %-Regelung.....	285
Abb. 87:	Provisionsgutschrift unter Anwendung von EU-Reverse-Charge.....	293
Abb. 88:	Vermittlung einer gemischten Buspauschalreise im Inland	296
Abb. 89:	B2C-Vermittlung einer gemischten Buspauschalreise ins Gemein- schaftsgebiet.....	298
Abb. 90:	B2B-Vermittlung einer gemischten Flugpauschalreise	299
Abb. 91:	B2B-Vermittlung unter Anwendung der 70–30-Regelung	300
Abb. 92:	Flug als Eigenleistung des Veranstalters.....	301
Abb. 93:	B2C-Vermittlung einer gemischten Flugpauschalreise.....	301
Abb. 94:	Freistellung der Kontingentabgabe im Kettengeschäft.....	306
Abb. 95:	Provisionsweitergabe – Finanzierung aus Privatvermögen	311
Abb. 96:	Provisionsweitergabe an Urlauber	312
Abb. 97:	Rechtsprechungen zur Provisionsweitergabe vor Rechtsänderung	313
Abb. 98:	Tatsächliche Leistungsbeziehungen	317
Abb. 99:	Einbuchung als Unteragentur.....	318
Abb. 100:	Behandlung von Storno- und Umbuchungsprovisionen.....	320
Abb. 101:	Beurteilung der Leistungsorte der Eingangsleistungen	332
Abb. 102:	Formularsammlung.....	351
Abb. 103:	Übersicht der Rechtsquellen zur Besteuerung in der Reise- und Freizeitwirtschaft.....	360
Abb. 104:	Übersicht der im Anhang abgedruckten BMF-Schreiben	361
Abb. 105:	Im Anhang abgedruckte EuGH-Urteile.....	380

A. Regelbesteuerung in der Reisewirtschaft

Die Grundprinzipien der Umsatzbesteuerung sind in §§ 1 bis 22f UStG geregelt. Die dort genannten Vorschriften und Begriffsbestimmungen sind auch für die Sonderregelung des § 25 UStG zur Besteuerung von Reiseleistungen von Bedeutung, soweit letztere nicht ausdrücklich anderslautende Bestimmungen vorgibt. Im Folgenden werden die für die Reisebranche wesentlichen umsatzsteuerlichen Grundlagen der Regelbesteuerung in einem branchenspezifischen Kontext dargelegt.

I. Grundlagen der Umsatzbesteuerung

Zur Untersuchung eines Umsatzes auf seine Besteuerung ist ein mehrstufiges Prüfschema zu durchlaufen. Zunächst ist zu prüfen, ob es sich bei dem Umsatz um einen Umsatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt. Der Umsatz muss von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt im Inland erbracht worden sein (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Als umsatzsteuerlicher Unternehmer gilt ein Unternehmer, der eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 S. 1 UStG). Das Unternehmen umfasst dabei die gesamte gewerbliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Anschließend ist zu untersuchen, ob es sich beim ausgeführten oder auszuführenden Umsatz um eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) oder sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) handelt. Im nächsten Schritt ist zu prüfen, wo sich der zugrunde liegende Leistungsort befindet (Reihenfolge der Prüfung: § 3a Abs. 3 UStG, § 3a Abs. 5 UStG, § 3a Abs. 6 UStG, § 3a Abs. 7 UStG, § 3a Abs. 8 UStG, § 3b UStG, § 3e UStG, § 3a Abs. 2 UStG und § 3a Abs. 1 UStG). Liegt dieser in Deutschland, handelt es sich um einen steuerbaren Umsatz, der steuerfrei (§ 4 UStG) oder steuerpflichtig sein kann. Auf einen steuerpflichtigen Umsatz ist der allgemeine Steuersatz (19 bzw. 16 Prozent gem. § 12 Abs. 1 UStG) oder der ermäßigte Steuersatz (sieben bzw. fünf Prozent gem. § 12 Abs. 2 UStG) anzuwenden. Der Steuersatz berechnet sich auf der nach § 10 UStG zu ermittelnden Bemessungsgrundlage.

Des Weiteren ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung festzustellen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG). Abschließend prüft der Unternehmer, ob ihm der Vorsteuerabzug gewährt wird (§ 15 UStG).

steuerbarer Umsatz ?	§ 1 Abs. 1 UStG
Unternehmer / Unternehmen ?	§ 2 UStG
Lieferung / sonstige Leistung ?	§ 3 Abs. 1 UStG / § 3 Abs. 9 UStG
Leistungsort ?	§§ 3a, 3b, 3e UStG
Umsatz steuerbar ?	§§ 3a, 3b, 3e UStG
Umsatz steuerfrei ?	§ 4 UStG
Bemessungsgrundlage ?	§ 10 UStG
Anzuwendender Steuersatz ?	§ 12 UStG
Zeitpunkt der Steuerentstehung ?	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG
Recht zum Vorsteuerabzug ?	§ 15 UStG

Abb. 1: Prüfschema der Umsatzbesteuerung

1. Steuerbare Umsätze (§ 1 UStG)

Umsätze unterliegen der Umsatzbesteuerung, wenn sämtliche Voraussetzungen der Steuerbarkeit gegeben sind. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG normiert hierzu fünf Tatbestandsvoraussetzungen, die gleichermaßen erfüllt sein müssen:

1. Es handelt sich um einen Umsatz in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung.
2. Dieser wird von einem Unternehmer ausgeführt.
3. Er wird im Inland erbracht, d. h. der rechtliche Leistungsort liegt im Inland.
4. Es findet ein Leistungsaustausch durch eine (entgeltliche) Gegenleistung statt.
5. Der Umsatz erfolgt im Rahmen des Unternehmens des Leistungserbringers.

Ist eines der vorgenannten Merkmale nicht erfüllt, handelt es sich um keinen Umsatz, der in den Anwendungsbereich des deutschen Umsatzsteuergesetzes fällt. Möglicherweise ist eine Leistung, deren umsatzsteuerlicher Ort im Ausland liegt, in einem anderen Land der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Steuerbare Umsätze sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Eine entscheidende Voraussetzung für die Steuerbarkeit von Umsätzen ist, dass der Umsatzort nach der umsatzsteuerrechtlichen Ortsbestimmung im Inland liegt. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, kommt es für die Besteuerung nicht

darauf an, ob der Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz oder Unternehmenssitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt (§ 1 Abs. 2 S. 3 UStG).

Umsätze deren umsatzsteuerlicher Ort sich im Ausland befindet, sind im Inland nicht steuerbar. Eventuell hat sich der Unternehmer im Ausland für steuerliche Zwecke – nämlich um dort die ausländische Umsatzsteuer abzuführen – registrieren zu lassen.

Beachten Sie:

Der Leistungsort gemäß Umsatzsteuerrecht ist nicht zu verwechseln mit dem geographischen oder tatsächlichen Ort. Es mag (Ausnahme-)Fälle geben, in denen der faktische und der rechtliche Ort zusammenfallen. Die Versuchung liegt nahe, in der Reisewirtschaft als Leistungsort den Zielort des Reisenden oder den Unternehmenssitz des Reisebüros festzulegen. Diese pauschale Ortsbestimmung ist falsch!

a) Inland und Ausland

Das Umsatzsteuergesetz unterscheidet zwischen Inland, Ausland, Gemeinschaftsgebiet und Drittland. Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit einigen Gebietsausnahmen, wie den Freihäfen Bremerhaven und Cuxhaven, den Gewässern und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie sowie den deutschen Schiffen und Luftfahrzeugen in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Botschaften und Konsulate anderer Staaten gehören selbst bei bestehender Exterritorialität zum Inland. Zum Inland gehört auch der Transitbereich deutscher Flughäfen (Abschn. 1.9 Abs. 1 S. 3 und 5 UStAE).

Ausland ist das Gebiet, das danach nicht Inland ist (§ 1 Abs. 2 S. 2 UStG). Das Gemeinschaftsgebiet umfasst das Inland und die Gebiete der derzeit übrigen 26 Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Unionsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten oder als übriges Gemeinschaftsgebiet bezeichnet werden (§ 1 Abs. 2a S. 1 UStG). Drittlandsgebiet ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist (§ 1 Abs. 2a S. 3 UStG).

Beachten Sie:

Die Balearen (ES) sind Gemeinschaftsgebiet. Ceuta und die Kanarischen Inseln gehören politisch zu Spanien, umsatzsteuerlich sind sie hingegen Drittland. Welche Gebiete umsatzsteuerlich zur Europäischen Union gehören, wird aus der Auflistung in Abschn. 1.10 UStAE¹ ersichtlich.

¹ Siehe Anhang, Abschn. 1.9. UStAE – RECHTSQUELLEN UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN ZUR MARGENBESTEUERTEN REISEWIRTSCHAFT, „Gesetze, Verordnungen und Anwendungserlass“ in „Umsatzsteuer in der Touristik – Teil II, Margenbesteuerung der Reiseveranstalter, Paketer und Incomer mit MICE- und Business Travel“ unter www.taxwise.de.

INLAND	AUSLAND	
	GEMEINSCHAFTSGEBIET	DRITTLAND
INLAND	ÜBRIGES GEMEINSCHAFTSGEBIET	DRITTLAND

Abb. 2: Inland – Ausland

Ein im Inland ausgeführter Umsatz ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar.

Die in der Grafik dargestellten vier Prüfschritte sind für die Ermittlung der bei einem Umsatzgeschäft gegebenenfalls anfallenden Umsatzsteuer zu durchlaufen:

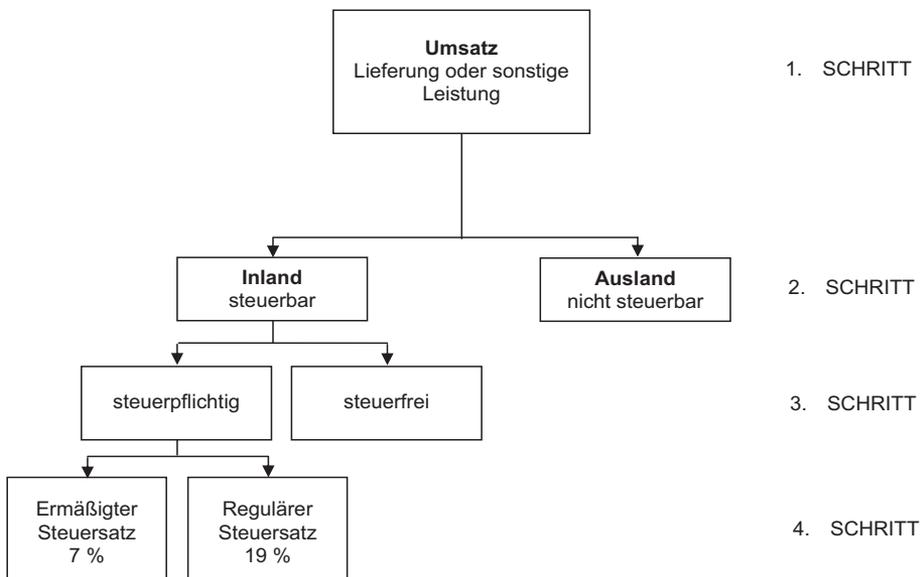


Abb. 3: Prüfschritte zur Ermittlung der Umsatzsteuer

b) Unentgeltliche touristische Leistungen

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt wird die unentgeltliche Erbringung einer touristischen Leistung durch den Reiseunternehmer für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seiner Expedienten und sonstigen Mitarbeiter, gleichgestellt. Unentgeltliche Sachleistungen der Reisebüros und Reiseveranstalter an ihre Expedienten und sonstigen Mitarbeiter können, z. B. in Form von Reisen, Hotelaufenthalten oder Freiflügen ergehen².

² Siehe Kapitel VIII.3. – BESONDERHEITEN FÜR MARGENBESTEUERTE UNTERNEHMEN, „Unentgeltliche und verbilligte Reiseleistungen“ in „Umsatzsteuer in der Touristik – Teil II, Margenbesteuerung der Reiseveranstalter, Paketer und Incomer mit MICE- und Business Travel“ unter www.taxwise.de.

Kommen den Mitarbeitern lediglich Aufmerksamkeiten zu, sind diese nicht vom Reiseunternehmer zu besteuern (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Aufmerksamkeiten liegen dann nicht mehr vor, wenn die pro Kalenderjahr und Mitarbeiter zugewendete Leistung 60,00 € brutto überschreitet (Abschn. 1.8 Abs. 3 S. 2 UStAE).

1	Im Inland ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erbringt.	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
2	Die Einfuhr aus dem Drittland von Gegenständen im Inland.	§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG
3	Der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet gegen Entgelt.	§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG

Abb. 4: Zusammenfassung: Steuerbare Umsätze in Deutschland

2. Unternehmer und Unternehmen (§ 2 UStG)

Umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig, ohne Weisungsgebundenheit ausübt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Ein umsatzsteuerlicher Unternehmer führt seine Tätigkeit unabhängig von Rechtsform und Rechtsfähigkeit aus. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Beruflich oder gewerblich ist jede nachhaltige, also auf Dauer zur Erzielung von Einnahmen ausgelegte Tätigkeit, auch wenn eine Gewinnerzielungsabsicht fehlt (§ 2 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG). Eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen liegt vor, wenn diese im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeübt wird.

Beachten Sie:

*Ein Leistungsaustausch liegt auch vor, wenn eine Einzelperson die „Entwicklung von Trends für Reisen mit Cabrios und Oldtimern in Europa“ voranbringt und dafür von einer privatrechtlich organisierten Gesellschaft einen freiwilligen monatlichen Förderbeitrag erhält. Das Entgelt ergeht für eindeutig identifizierbare Leistungen im wirtschaftlichen Sinne. Unerheblich für die Annahme eines Leistungsaustausches ist, ob der Leistungsempfänger die bezogene Leistung tatsächlich verwendet und zu welchem Zweck er dies tut. Ferner steht es einem Leistungsaustausch nicht entgegen, wenn der Unternehmer mit der Tätigkeit (auch) einen eigenen Zweck verwirklicht; die wirtschaftliche Tätigkeit wird nicht durch eine gleichzeitig im eigenen Interesse durchgeführte (ggf. ideelle) Betätigung in Frage gestellt. Ebenso ist die Bezeichnung der Zuwendung (z. B. „Spende“) unerheblich, sowie die Frage, ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht oder nicht (Abschn. 1.1. Abs. 3 S. 2 UStAE).³
Eine Bruchteilsgemeinschaft kann mangels Rechtsfähigkeit nicht umsatzsteuerlicher Unternehmer sein.⁴*

a) Umsatzsteuerliche und einkommensteuerliche Betrachtungsweise

Der Unternehmerbegriff im umsatzsteuerlichen Sinn weicht vom Unternehmerbegriff im Einkommensteuerrecht ab. Im Einkommensteuerrecht ist für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs die Gewinnerzielungsabsicht maßgeblich, d. h. die Erzielung von Einnahmen allein ist nicht ausreichend (§ 15 Abs. 2 EStG). Werden dauerhaft Verluste erwirtschaftet, ohne dass der Reiseunternehmer ernsthafte Anstrengungen nachweist, die die schlechte Ertragslage verbessern sollen, geht die Finanzverwaltung von mangelnder Gewinnerzielungsabsicht und damit von Liebhaberei aus. Verluste können dann nicht mit positiven anderen Einkünften ausgeglichen oder verrechnet werden.

Beispiel – Umfang des Unternehmens:

Florina Flores (FF) ist Inhaberin des veranstaltenden Reisebüros Münchner-Freiheit Reisen (MucFrei Reisen) in München Schwabing. Außerdem ist sie als Reiseführerin tätig und verfügt über mehrere Ferienwohnungen im oberbaye-

³ FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 27.04.2016, Az.: 4 K 27/13, rkr.

⁴ BFH-Urteil vom 07.05.2020, Az.: V R 1/18.

rischen Ruhpolding. Darüber hinaus ist FF geschäftsführende Gesellschafterin des als Ein-Personen-GmbH geführten Reiseveranstalters Peacock Tours in München.

Lösung:

FF ist umsatzsteuerliche Unternehmerin, denn sie übt ihre gewerbliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen aus. Ihr Unternehmen umfasst ihre Tätigkeit als Reiseführerin, ihre Vermittlungstätigkeit im Rahmen des Reisebüros MucFrei Reisen sowie die von ihr vorgenommene Vermietung der Ferienwohnungen.

Die GmbH ist als juristische Person eigenständige Unternehmerin, so dass zwei Umsatzsteuererklärungen abzugeben sind.

👉 Beachten Sie:

Einkommensteuerlich liegen hier verschiedene Arten von Einkünften vor. Die Tätigkeit als Reiseführerin und die Vermittlung von Reisen des Reisebüros MucFrei Reisen sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit als Gewinneinkünfte bei FF zu erklären (§ 15 EStG). Die Vermietung der in Ruhpolding gelegenen Ferienwohnungen unterliegt bei FF Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und ist den Überschusseinkünften zuzuordnen (§ 21 EStG). Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ist als einkommensteuerliche Besteuerungsgrundlage zu ermitteln.

Als bei Peacock Tours angestellte alleinige geschäftsführende Gesellschafterin der Ein-Personen-GmbH bezieht sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Beschließt die Peacock Tours GmbH Gewinnausschüttungen, liegen unabhängig von der Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuerpflicht der Gewinne auf GmbH-Ebene, für FF darüber hinaus Einkünfte aus Kapitalvermögen vor (§ 20 EStG).

b) Umsatzsteuerliche Organschaft

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, wenn eine Organgesellschaft in Form einer juristischen Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die im Inland gelegenen Unternehmensteile sind als ein Unternehmen anzusehen. Organgesellschaft(en) und Organträger sind zivilrechtlich eigenständige Rechtssubjekte. Umsatzsteuerlich handelt es sich um einen einzigen Steuerpflichtigen.

Beispiel – Umfang des Unternehmens:

Florina Flores (FF) ist Inhaberin des veranstaltenden Reisebüros Münchner-Freiheit Reisen (MucFrei Reisen) in München Schwabing. Darüber hinaus ist FF geschäftsführende Gesellschafterin des als Ein-Personen-GmbH geführten Reiseveranstalters Peacock Tours in München.

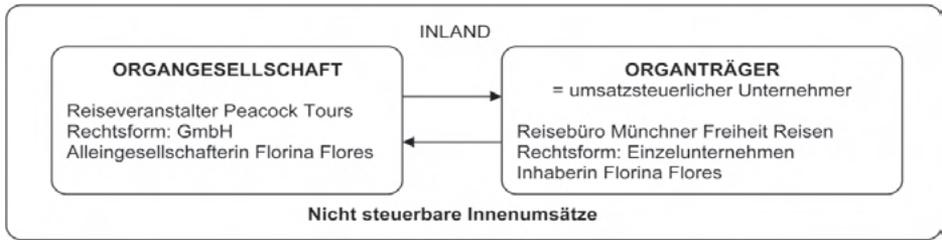


Abb. 5: Organkreis einer umsatzsteuerlichen Organgesellschaft

Finanzielle Eingliederung: FF ist zu mehr als 50 %, nämlich als alleinige Gesellschafterin, an der Peacock Tours GmbH beteiligt. Sie hat damit die Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft.

Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen.

Nach dem Wortlaut des Umsatzsteuergesetzes können ausschließlich Kapitalgesellschaften Organgesellschaften sein. (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG). Der BFH entschied allerdings, dass der Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG richtlinienkonform auszulegen sei und auch eine GmbH & Co. KG umfasse (Art. 11 MwStSystRL).⁵ Das Bundesministerium der Finanzen lässt Personengesellschaften nun als Organgesellschaften zu (Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE).⁶ Für die **seit 01.01.2019** ausgeführten Umsätze ist eine entsprechende GmbH & Co. KG zwingend als Organgesellschaft in eine Organgesellschaft einzubeziehen.

Wirtschaftliche Eingliederung: Das veranstaltende Reisebüro MucFrei Reisen vermittelt die vom Reiseveranstalter Peacock Tours angebotenen Pauschalreisen.

Für die Annahme einer wirtschaftlichen Eingliederung genügt ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung. Eine dienende Funktion im Sinne einer wirtschaftlichen Zweckabhängigkeit der Organgesellschaft gegenüber dem Organträger ist nicht erforderlich; die Tätigkeiten müssen aber aufeinander abgestimmt sein, sie müssen sich fördern und ergänzen.⁷

Organisatorische Eingliederung: MucFrei Reisen als Organträgerin führt ihren Willen durch Personalunion der Geschäftsführung auch in der Organgesellschaft aus. FF ist sowohl im Reisebüro-Einzelunternehmen als auch in der Reiseveranstalter-Kapitalgesellschaft alleinige Geschäftsführerin.

5 BFH-Urteil vom 19.01.2016, Az.: XI R 38/12 und BFH-Urteil vom 02.12.2015, Az.: V R 25/13.

6 BMF-Schreiben vom 26.05.2017, Az.: III C 2 – S 7105/15/10002.

7 BFH-Beschluss vom 20.09.2006, Az.: V B 138/05.

Die organisatorische Eingliederung ist ausnahmsweise auch ohne Personenidentität in den Leistungsgremien gegeben, wenn der Organträger institutionell abgesichert die laufende Geschäftsführung der Organgesellschaft beherrscht.⁸

Als praktische Folgen einer Organschaft sind folgende Verfahrensvereinfachungen zu nennen:

- Die Organgesellschaften befinden sich innerhalb eines umsatzsteuerlichen Unternehmens.
- Es fällt nur eine Umsatzsteuererklärung des Organträgers an, in der die im Organkreis erzielten Umsätze zusammengefasst werden.
- Die Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft(en) sind nicht steuerbare Innenumsätze.

Beachten Sie:

Die Wirkung der Organschaft beschränkt sich auf Innenumsätze der im Inland gelegenen Unternehmensteile. Unternehmensteile im Ausland werden von der Organschaft nicht erfasst.

Die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft sind nicht identisch mit den Voraussetzungen für eine Körperschaftsteuerliche oder gewerbesteuerliche Organschaft.

Fremdenverkehrsämter, die als Eigengesellschaften in privatrechtlicher Form z. B. als GmbH geführt werden, sind grundsätzlich selbständige Unternehmer. Sie können jedoch nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften der Organschaft unselbständig sein, und zwar auch gegenüber der juristischen Person des öffentlichen Rechts, z. B. einer Gemeinde oder Stadt. Eine finanzielle Eingliederung einer Tourismusinformation in einen Organträger wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Anteile an der juristischen Person nicht im Unternehmensbereich, sondern im nichtunternehmerischen Bereich verwaltet werden. Eine wirtschaftliche Eingliederung in den Unternehmensbereich ist gegeben, wenn die Organgesellschaft Betrieben gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts untergeordnet ist.

Rechnungsstellung innerhalb einer Organschaft

Bei „Rechnungen“ mit ausgewiesener Umsatzsteuer zwischen Organen einer im Inland belegenen Organschaft handelt es sich umsatzsteuerrechtlich schlicht um unternehmensinterne Buchungsbelege für nicht steuerbare Innenumsätze. Sie lösen keine Steuerschuld aufgrund eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises aus⁹ (§ 14c UStG). Eine Organgesellschaft hingegen ist als Teil eines unternehmerischen Organkreises gegenüber Dritten grundsätzlich zum Steuerausweis berechtigt.

Im Fall des Nichterkennens einer Organschaft hat der leistungsausführende Unternehmer irrtümlicherweise Umsatzsteuer abgeführt und der Leistungsempfänger die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht. Der

⁸ BFH-Urteil vom 12.10.2016, Az.: XI R 30/14.

⁹ BFH-Urteil vom 28.10.2010, Az.: V R 7/10, BStBl. II 2011, S. 391.

Verzinsungsanspruch des leistenden Unternehmers aus abgeführter Umsatzsteuer und der Verzinsungsanspruch des Staates aus dem geltend gemachten Vorsteueranspruch gleichen sich aus, so dass keine Zinslast entsteht (§ 233a AO).

Ist eine Organschaft unzutreffenderweise angenommen worden, fehlt es an Abrechnungen mit gesondertem Steuerausweis. Auf die mit Leistungsausführung geschuldete Umsatzsteuer hat der Fiskus einen staatlichen Anspruch auf Verzinsung mit einem Zinssatz von 6 %¹⁰ pro Jahr (§ 233a AO, 238 AO). Der Vorsteuerabzug wird dem Leistungsempfänger erst nach Rechnungsberichtigung bzw. Rechnungserteilung gewährt.

Organschaft und Margenbesteuerung

Die organschaftliche Zusammenfassung zu einem umsatzsteuerlichen Unternehmen bewirkt bei Anwendung der Margenbesteuerung, dass es sich nur bei den von Organgesellschaften mit eigenen Betriebsmitteln erbrachten Leistungen um Eigenleistungen handelt, während die durch Organgesellschaften von Dritten bezogenen Leistungen Reisevorleistungen sind, die in die Margenbesteuerung einzu beziehen sind. Durch die innerorganschaftliche Weitergabe dieser Fremdleistungen als innerorganschaftliche Innenumsätze kommt es nicht zu einer Umqualifizierung von Reisevorleistungen in Eigenleistungen (§ 25 Abs. 1 S. 5 UStG).¹¹

Beispiel – Gemischte Reiseleistung in Organschaft:

Die Organgesellschaft B erbringt mit eigenem Personal und Flugzeugen unter Hinzukauf von Zubringerflügen von anderen Fluggesellschaften grenzüberschreitende Flüge an die Organgesellschaft A. Organgesellschaft A veräußert die grenzüberschreitenden Flüge ergänzt um im Ausland hinzerworbene Hotelleistungen als gemischte Reiseleistungen an diverse Kunden außerhalb des Organkreises weiter.

10 Der gesetzliche Zinssatz beträgt seit 1961 unverändert 6 % pro Jahr. Beim Bundesverfassungsgericht sind zwei Verfahren bzgl. der Verfassungsmäßigkeit der Zinsregelung und Anpassung der Zinshöhe an den jeweiligen Marktzins in einer strukturellen Niedrigzinsphase für Verzinsungszeiträume nach dem 31.12.2009 bzw 31.12.2011 anhängig (Az.: 1 BvR 2237/14 und Az.: 1 BvR 2422/17).

11 BFH-Urteil vom 01.03.2018, Az.: V R 23/17, Rz. 18; Vorinstanz: FG Hessen, Urteil vom 27.04.2017, Az.: 6 K 1668/14.

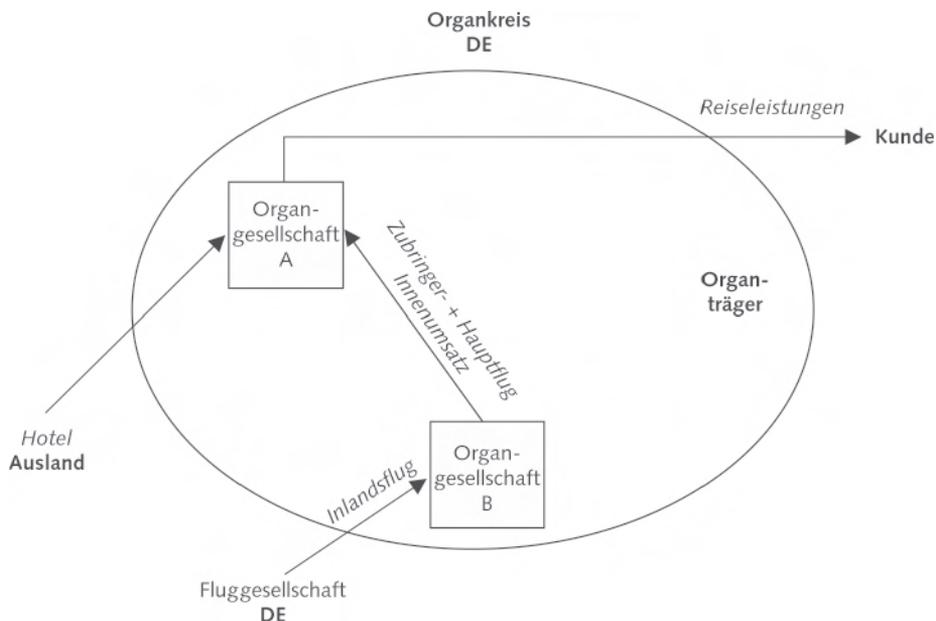


Abb. 6: Gemischte Reiseleistungen einer Organschaft

Lösung:

Die Wirkungen der Organschaft beschränken sich auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen des Organkreises. Dieser erbringt gemischte Reiseleistungen, die sich aus der Eigenleistung „Hauptflug“ und den Reisevorleistungen „Zubringerflug“ und „Hotel“ zusammensetzen. Die gemischten Reiseleistungen unterliegen anteilig der Regelbesteuerung (Hauptflug) und anteilig der Margenbesteuerung (Zubringerflug und Unterkunft).¹²

Innerhalb einer Organschaft kann durch Verrechnung von positiven und negativen Margen der Organgesellschaften **noch bis 31.12.2021** eine Organkreis-marge gebildet werden.¹³

☞ Beachten Sie:

Reiseleistungen, die innerhalb eines Organkreises erbracht werden, sind Eigenleistungen und unterliegen nicht der Margenbesteuerung.

¹² Vgl. Kapitel VIII. 2.c) – BESTEUERUNG VON INLÄNDISCHER ZUBRINGER- UND ABRBRINGER-BEFÖRDERUNG, „Zubringer- und Abbringerflüge zum Hauptflug als Eigenleistung in Verbindung mit Reiseleistungen“ sowie Kapitel IX. – GEMISCHTE REISELEISTUNGEN in „Umsatzsteuer in der Touristik – Teil II, Margenbesteuerung der Reiseveranstalter, Paketer und Incomer mit MICE- und Business Travel“ unter www.taxwise.de.

¹³ Vgl. auch Kapitel VII.3. – ERMITTLUNG DER MARGE, „Negative Margen“ in „Umsatzsteuer in der Touristik – Teil II, Margenbesteuerung der Reiseveranstalter, Paketer und Incomer mit MICE- und Business Travel“ unter www.taxwise.de.

3. Lieferung und sonstige Leistung (§ 3 UStG)

Der Leistungsbegriff im Umsatzsteuergesetz differenziert zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen.

a) Lieferungen

Eine Lieferung liegt vor, wenn dem Abnehmer oder Empfänger der Lieferung die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird (§ 3 Abs. 1 UStG). Der Abnehmer der Lieferung wird dadurch befähigt, im eigenen Namen über diesen zu verfügen. Zu Gegenständen im umsatzsteuerlichen Sinn zählen körperliche Sachen und Tiere. Die Bestimmung des Lieferorts erfolgt in der in der Tabelle vorgegebenen Reihenfolge (§ 3 Abs. 5a UStG):

	Lieferort	Ortsbestimmung	Gesetzl. Regelung
1	In besonderen Fällen – Fernverkäufe an private Endverbraucher	Ort, an dem die Versendung endet	§ 3c UStG
2	Während der Beförderung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn innerhalb der EU	Abgangsort – Departure Principle	§ 3e UStG
3	Bei Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte	Energieunternehmen: Sitzort des Abnehmers Kein Energieunternehmen: Verwendungs- bzw. Verbrauchsort	§ 3g UStG
4	Bei Beförderungs- und Versendungslieferung	Ort, an dem die Beförderung oder Versendung beginnt	§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG
		<u>Sonderfall</u> : Reihengeschäft	§ 3 Abs. 6a UStG
		<u>Sonderfall</u> : Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	§ 25b UStG
5	Bei ruhender Lieferung	Ort, an dem sich der Gegenstand bei Übergang der Verfügungsmacht befindet	§ 3 Abs. 7 UStG
6	Bei Einfuhr eines Gegenstands aus dem Drittland	Inland, wenn Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist	§ 3 Abs. 8 UStG
7	Beim innergemeinschaftlichen Erwerb	Ort, an dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet <u>Sonderfall</u> : Verwendung einer USt-IdNr.	§ 3d UStG

Abb. 7: Prüfschritte zur Ortsbestimmung einer Lieferung

Sonderfälle der Lieferung liegen vor, wenn Gegenstände, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt sind, von einem Unternehmer entnommen oder unentgeltlich für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, überge-

ben werden (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 bis 3 UStG). Die Entnahme dieser Gegenstände unterliegt der Umsatzsteuer.

Unentgeltlich abgegebene Reisekataloge und Veranstaltungsprogramme dienen der Werbung zur Anbahnung späterer Umsätze durch Reisebuchungen. Der Reiseinteressent wird durch den Reisekatalog nicht privat bereichert. Es handelt sich nicht um Kataloglieferungen in Gestalt unentgeltlicher Zuwendungen (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG). Die Abgabe der Reisekataloge unterliegt nicht der Besteuerung (Abschn. 3.3 Abs. 14 UStAE).

b) Sonstige Leistungen

Die gesetzliche Legaldefinition der sonstigen Leistung besteht in einer Negativabgrenzung, nämlich „*sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind*“ (§ 3 Abs. 9 S. 1 UStG). Dienstleistungen aller Art, wie die serviceorientierten touristischen Leistungen, zählen zu den sonstigen Leistungen ebenso wie Vermietungsleistungen, Vermittlungsleistungen und Veranstaltungsleistungen.

Lieferung	Sonstige Leistung
– Reisekatalog	– Beherbergung
– Reiseführer	– Restauration
– Reise-USB-Stick	– Beförderung
– Prospektständer	– Vermietung
– Büro- und Hoteleinrichtung	– Vermittlung
– Geschirr	– Veranstaltung
– Hardware	– Unterrichtung
– Standardsoftware	– Betreuung
– Seminarskript	– Animation
– Pkw	– Reise-Apps

Abb. 8: Beispiele für Lieferungen und sonstige Leistungen in der Reisewirtschaft

c) Abgabe von Speisen und Getränken

Einen Sonderfall der sonstigen Leistung stellen Speise- und Getränkeabgaben zum Verzehr an Ort und Stelle mittels dafür vorgesehener Verzehrvorrichtungen dar. Ihre Einordnung als Nahrungsmittellieferungen oder sonstige Leistungen (= Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen) durchlief in der Vergangenheit diverse Gesetzesänderungen.¹⁴

Als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen gelten die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen. Entscheidend ist, dass bei der Abgabe von Speisen und/oder Getränken der Dienstleistungsanteil überwiegt (Art. 6 Abs. 1 S. 1 und S. 2 MwStVO).

¹⁴ Siehe hierzu detaillierte Ausführungen in „Umsatzsteuer in der Touristik“ 3. Auflage, Seite 31 ff.

In den EU-Mitgliedstaaten gilt als unmittelbar anzuwendendes Recht, dass die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung anzusehen ist.¹⁵

Beachten Sie:

Die MwStSystRL unterscheidet nicht zwischen standardisierten Zubereitungen auf der einen Seite und mit Sachverstand und Kreativität erstellten, individuellen Zubereitungen auf der anderen Seite. In der Vergangenheit ergangene Rechtsprechung, die für die Beurteilung eines Umsatzes an die Komplexität der Zubereitung von Speisen anknüpft, ist für nach dem 30.06.2011 ausgeführte Umsätze nicht mehr anzuwenden. Demnach liegt stets eine Lieferung vor, wenn der Unternehmer sich auf die Abgabe zubereiteter Speisen und deren Transport beschränkt.¹⁶

Das Bundesministerium der Finanzen hat gemäß der MwStVO festgelegt, dass insbesondere folgende Elemente im Rahmen einer Gesamtbetrachtung unselbstständiger Teil der Beförderung und als übliche Nebenleistungen zur Lieferung von Nahrungsmitteln nicht gesondert zu berücksichtigen sind:¹⁷

- Transport der Speisen und Getränke zum Ort des Verzehrs;
- Die Sicherung der Verzehrfertigkeit während des Transports durch Kühlen oder Wärmen und die hierfür erforderliche Nutzung von besonderen Behältnissen und Geräten sowie die Vereinbarung eines festen Lieferzeitpunkts für die Übergabe der Speisen an den Kunden;
- Das Verpacken der Speisen sowie die Beigabe von Einweggeschirr oder -besteck.

Erfüllen die überlassenen Gegenstände (Geschirr, Platten etc.) vornehmlich eine Verpackungsfunktion, stellt deren Überlassung kein berücksichtigungsfähiges Dienstleistungselement dar. Auch die anschließende Reinigung bzw. Entsorgung der überlassenen Gegenstände sind bei der Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen.

Der restaurationsartige Charakter überwiegt in der Regel bei Leistungen im Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen der Anbieter von **Schulverpflegung, Caterer und Party-Service-Unternehmer**. Die genannten Wirtschaftsteilnehmer beschränken ihre Leistungen meist nicht auf die Anlieferung der Speisen. Die Zurverfügungstellung von Geschirr und Besteck, die Darbietung in eigenen Gefäßen, die Essensausgabe vor Ort, das Tranchieren von Fleisch, das Abwischen der Tische nach dem Essen und die Reinigung des Geschirrs geben dem gesamten Umsatz den Charakter einer Dienstleistung. Es handelt sich nicht mehr um die bloße Lieferung von Nahrungsmitteln.

¹⁵ Art. 6 Abs. 2 MwStSystVO.

¹⁶ Gleichwohl ist beim BFH die Rechtsfrage unter Az.: XI R 24/20 anhängig, ob für Zeiträume nach dem 30.06.2011 die Art der Speisenzubereitung noch als qualifizierendes Dienstleistungselement bei der Einordnung von Speiselieferungen ggf. als Restaurationsleistung anzusehen ist (Vorverfahren: FG Sachsen, Urteil vom 05.02.2020 unter Az.: 5 K 1604/19).

¹⁷ BMF-Schreiben vom 20.03.2013, Az.: IV D2 – S 7100/07/10050-06.

Verzehrvorrichtungen dürfen als besondere Dienstleistungselemente nur berücksichtigt werden, wenn sie vom Leistenden als Teil einer einheitlichen Leistung zur Verfügung gestellt werden.¹⁸ Auf „Fremdimmobilien“, wie in unmittelbarer Nähe eines Imbissbetriebes fest installierte, allgemein zugängliche städtische Sitzbänke oder aus zwei Bänken und einem Tisch bestehende „Bierzeltgarnituren“ umliegender Biergärten und Restaurationsbetriebe, hat der Imbissbetreiber keinen Einfluss. Als Verzehrvorrichtungen fallen sie bei einer Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt, nicht ins Gewicht.

Bei Auslagerung von Dienstleistungselementen eines Party-Services an Dritte, z. B. die eigenständig unternehmerisch tätige Ehefrau, in Verbindung mit der Beschränkung seiner Leistung auf die Zubereitung und die Anlieferung von Speisen, unterliegen die Umsätze eines Party-Service-Unternehmers dem ermäßigten Steuersatz.¹⁹ Von Dritten erbrachte Dienstleistungselemente im Rahmen eines Gesamtkonzepts sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Voraussetzung für eine Nichtberücksichtigung ist, dass der Dritte unmittelbar gegenüber dem verzehrenden Kunden tätig wird. Es ist daher im Einzelfall – ggf. unter Berücksichtigung von getroffenen Vereinbarungen – zu prüfen, inwieweit augenscheinlich von einem Dritten erbrachte Dienstleistungselemente dem speiseabgebenden Unternehmer zuzurechnen sind. Leistet der Dritte an diesen Unternehmer und dieser wiederum an den Kunden, handelt es sich um ein Dienstleistungselement des speiseabgebenden Unternehmers, das im Rahmen der Gesamtbetrachtung bei ihm zu berücksichtigen ist.²⁰ Verzehrvorrichtungen, wie auch die Überlassung von Besteck und Geschirr, können nur als Dienstleistungselemente berücksichtigt werden, wenn sie vom Leistenden als Teil einer einheitlichen Leistung zur Verfügung gestellt werden. Voraussetzung für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung ist, dass es sich um Tätigkeiten desselben Unternehmers handelt. Entgeltliche Leistungen verschiedener Unternehmer sind auch dann umsatzsteuerrechtlich eigenständig, wenn sie gegenüber demselben Leistungsempfänger erbracht werden und die weiteren Voraussetzungen für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung erfüllt wären. Danach sind für die Abgrenzung, ob ein Unternehmer, der eine Metzgerei und einen Partyservice betreibt, Lieferungen ausführt oder sonstige Leistungen erbringt, die Gestellung von Geschirr und Besteck durch seine Ehefrau, die insoweit im Rahmen ihres eigenständigen Unternehmens gehandelt hat, grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.²¹

Bieten verschiedene Unternehmer in sog. **Food Courts** in einem zusammenhängenden Teil einer Einrichtung diverse Speisen und Getränke an, die an zentral platzierten Tischen und Stühlen von allen Kunden der Unternehmer gleichermaßen genutzt werden können, ist die gemeinsam genutzte Infrastruktur allen Unternehmern zuzurechnen.²²

18 BFH-Urteil vom 30.06.2011, Az.: V R 18/10.

19 BFH-Urteil vom 11.04.2013, Az. V R 28/12, Rz. 27; Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.05.2011, Az.: 6 K 1649/09.

20 BMF-Schreiben vom 20.03.2013, Az.: IV D2 – S 7100/07/10050-06.

21 BFH-Urteil vom 11.04.2013, Az. V R 28/12.

22 FG Düsseldorf, Urteil vom 04.09.2019, Az.: 5 K 404/14 U, Revision eingelegt unter BFH-Az.: V R 42/20.

Die Abgabe von **Wiesnbrezn in Festzelten auf dem Oktoberfest** durch einen vom Festzeltbetreiber personenverschiedenen Unternehmer unterliegt dem ermäßigten Steuersatz.²³ Die „Brezenläufer“ stellen den Bierzeltbesuchern mangels eigener Verfügungs- oder Dispositionsrechte an den Bierzeltgarnituren keine Sitzmöglichkeiten zur Verfügung. Sie können den Festzeltbesuchern keine Sitzplätze im Festzelt zuweisen und haben lediglich die Möglichkeit der Mitbenutzung der Sitzgelegenheiten mit Tisch. Die Festzeltbesucher sind gehalten, zusätzliche Leistungen des Festzeltbetreibers, wie Getränke und Speisen in Anspruch zu nehmen. Für den Verzehr von Brezen sind keine Verzehrvorrichtungen als dienstleistungsartige Hilfsinstrumente notwendig, um den Verzehr zu erleichtern. Auch ist der Eventcharakter durch den Einsatz von Blasmusik beim Brezelverzehr nicht den Brezelläufern zuzurechnen (Abschn. 3.6 Abs. 5 S. 4 und 5 UStAE).

Der **„Steckerlfisch“-Verkauf in einem Biergarten** stellt umsatzsteuerlich eine dem Regelsteuersatz unterliegende Restaurationsleistung dar, wenn der Betreiber der Fischbraterei im Biergarten einen festen Standplatz pachtet, am Fischstand nur Bretter zur Ablage und Übergabe der von den Mitarbeitern gewürzten und über einem Holzkohlefeuer gegrillten „Steckerlfische“ angebracht sind und wenn die Kunden die ihnen nicht filetiert, sondern im Ganzen übergebenen Steckerlfische an den Biergartengarnituren des Biergartenbetreibers verzehren dürfen. In dem Fall steht dem Betreiber des Fischstandes also ein Mitbenutzungsrecht an den Sitzgelegenheiten und Tischen im Biergarten zu. Für das Gesamtkonzept „Biergarten“ ist wesentlich, dass dem Besucher nicht nur Speisen und Getränke in Selbstbedienung, sondern eine angenehme Umgebung zum Verzehr im Freien geboten wird.²⁴

Die Bereitstellung von Mobiliar, wie z. B. Wartebereiche in **Kinofoyers**, Kinosessel, Bestuhlung in Stadien oder Klapptische für Flugpassagiere, findet als Dienstleistungselement keine Berücksichtigung, soweit es nicht ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern.²⁵ Dagegen handelt es sich im Falle von Strandkörben oder Strandliegen mit ausklappbaren Tischen in **Strandbars** und **Beachclubs** um Verzehrvorrichtungen und damit um eine den ermäßigten Steuersatz ausschließende „schädliche“ Infrastruktur.

Das bloße Vorhandensein von Mobiliar in einer **Krankenhauscafeteria**, das nicht nur, sondern auch von den Cafeteriagästen genutzt wird, ist nicht ausschließlich dazu bestimmt, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern. Es bleibt bei einer Gesamtbetrachtung der Leistungserbringung unberücksichtigt. Sind möblierte Bereiche nicht ausschließlich dazu bestimmt, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern, sondern sind sie zugleich z. B. auch außerhalb der Öffnungszeiten der Cafeteria zugänglich und dienen sie Patienten und Besuchern des Krankenhauses zu jeder Zeit als Treffpunkt und als Aufenthaltsraum, liegen noch keine regelbesteuerten Restaurantdienstleistungen vor.²⁶

23 BFH-Urteil vom 03.08.2017, Az.: V R 15/17, Rz. 21–24 und 29, BMF-Schreiben vom 22.04.2021, Az.: III C 2 – S 7210/19/10002 :005.

24 FG München Urteil vom 26.07.2018, Az.: 14 K 2036/16, Rz. 30, rkr.

25 EuGH-Urteile vom 10.03.2011, Az.: C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, Rn. 73 (Kino); BFH-Urteil vom 27.02.2014, Az. V R 14/13; Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 14.02.2013 (Flugzeug).

26 BFH-Urteil vom 03.08.2017, Az.: V R 61/16, Rz. 7,8 und 12.

Der Verkauf von Backwaren und anderen Lebensmitteln zum Verzehr an Ort und Stelle in Bäckereifilialen mit und ohne eigene Sitzgelegenheiten sowohl als **Bäckerfachgeschäfte mit eigenem Café** als auch als **Filialen im Vorkassenbereich von Supermärkten**, unterliegt dem Regelsteuersatz, wenn die vorhandenen Sitzgelegenheiten im Eigentum der Bäckerei stehen, angemietet wurden oder zumindest deren Mitnutzung ausdrücklich vereinbart wurde. Können dagegen die vorhandenen Sitzgelegenheiten nicht der Bäckerei zugerechnet werden oder sind keine Sitzgelegenheiten vorhanden, liegt keine Restaurationsleistung vor und der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist anzuwenden.²⁷

Werden von in Eingangsbereichen der Supermärkte befindlichen Bäckereien den Kunden nicht nur Backwaren verkauft, sondern zusätzliche Dienstleistungen erbracht, indem der Betreiber für den Verzehr teilweise mit Dekoration versehene Tische und Sitzmöglichkeiten sowie Geschirr zur Verfügung stellt und das Mobiliar und das Geschirr auch reinigt, unterliegt der Verzehr an Ort und Stelle dem Regelsteuersatz, auch wenn kein Kellnerservice besteht, keine Toiletten vorhanden sind und die Kunden das Geschirr selbst abräumen müssen.²⁸

Die eine Bewirtung fördernde Infrastruktur wird berücksichtigt, wenn der Kunde zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zum Ausdruck bringt, dass er eine Speise vor Ort verzehren will. Nimmt er die Speise anschließend doch mit, bleibt es aufgrund seiner abgegebenen Zweckabrede bei einer regelbesteuerten Restaurationsdienstleistung. Entscheidend für die Anwendung des Regel- oder ermäßigten Steuersatzes bei Speisen ist somit die Absichtserklärung des Kunden beim Kauf. Wünscht der Kunde „zum Hieressen“ statt „**zum Mitnehmen**“, handelt es sich um einen regelbesteuerten Vor-Ort-Umsatz.²⁹ Dies gilt auch, wenn der Kunde sich tatsächlich anders verhält und das Essen mitnimmt.³⁰ Die Abgabe von Waren aus **Verkaufsautomaten** ist stets eine Lieferung.

Entscheidend ist die Beurteilung der bewirkten gastgewerblichen Umsätze als Lieferungen oder sonstige Leistungen in zweierlei Hinsicht:

- Die Speiseabgabe als Lieferung gilt als tarifbegünstigt und unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (vgl. Anlage 2 Nr. 28 und 31 bis 33 zu § 12 Nr. 2 UStG).
- Die Ortsbestimmung für Lieferungen erfolgt nach anderen Kriterien als für sonstige Leistungen.
 - Der Lieferort richtet sich nach dem Ort, an dem sich die Lebensmittel zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befinden (§ 3 Abs. 1 i. V. m. Abs. 7 S. 1 UStG).
 - Bei Homeservice richtet sich der Lieferort nach dem Ort, an dem die Lieferung beginnt (§ 3 Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 S. 1 UStG).
 - Die Bestimmung des Leistungsorts für Restaurationsleistungen liegt am Konsumort, also dort, wo der Verzehr stattfindet (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 lit. b UStG).

27 OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Nr. 3 vom 26.04.2018.

28 FG Münster, Urteil vom 03.09.2019, Az.: 15 K 2553/16 U; Revision eingelegt unter BFH-Az.: XI R 25/19.

29 EuGH-Urteil vom 22.04.2021, Az.: C-703/19 – J.K.

30 OFD Niedersachsen vom 28.03.2013, Az.: S 7100-441-St 171.

Erlebnisgastronomie

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Veranstaltungen, bei denen kulinarische und künstlerische Elemente kombiniert werden, sei auf Kapitel A.I.4.n) – BESTEUERUNGSSORT IN DER REISEWIRTSCHAFT, „Einheitliche und komplexe Leistungen“ verwiesen.

d) Touristische Nebenleistungen

Das Umsatzsteuergesetz unterscheidet zwischen einer einheitlichen Leistung, die unselbständige Nebenleistungen enthalten kann, und mehreren selbständigen und damit bzgl. Leistungsort und -zeitpunkt sowie Anwendung von Steuersätzen oder Steuerbefreiungsvorschriften getrennt zu beurteilenden Hauptleistungen (Abschn. 3.10 Abs. 1 UStAE).

Im Ausnahmefall gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung: Die Leistungen sind so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden. Die Aufspaltung der Gesamtleistung in ihre Einzelteile wäre wirklichkeitsfremd. Es handelt sich insgesamt um eine komplexe Leistung; aus den zusammengeführten Einzelleistungen wird wirtschaftlich eine neue Leistung.³¹

Die folgenden Qualifizierungsmerkmale helfen bei der Unterscheidung zwischen Nebenleistung und Hauptleistung:

- Eine Nebenleistung stellt für die Kundschaft keinen eigenen Zweck dar, sondern ist das Mittel dazu, dass die „eigentliche“ Leistung zu besseren oder optimalen Bedingungen in Anspruch genommen werden kann³².
- Die Aufwendungen für die Nebenleistung stellen einen bloß marginalen Teil im Verhältnis zum Gesamtbetrag der Aufwendungen dar, um die Hauptleistung zu erlangen³³.
- Nebenleistungen haben akzessorischen Charakter. Sie tragen zum einen zur ordnungsgemäßen Ausführung der Hauptleistung bei und machen zum anderen im Vergleich zu dieser nur einen minimalen Teil des Pauschalpreises aus³⁴.

Beachten Sie:

Dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt keine entscheidende Bedeutung zu. Freilich kann es für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung sprechen, wenn ein Leistungserbringer seinen Kunden eine aus mehreren Teilen zusammengesetzte Dienstleistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises erbringt.

Ebenso wenig muss ins Gewicht fallen, dass Leistungen aufgrund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden.³⁵

31 Siehe Kapitel A.I.4.n) – BESTEUERUNGSSORT IN DER REISEWIRTSCHAFT, „Einheitliche und komplexe Leistungen“.

32 EuGH-Urteil vom 22.10.1998, Az.: C-308/96 bzw. C-94/97 – *Madgett & Baldwin*.

33 EuGH-Urteil vom 16.06.2005, Az.: C-200/04 – *iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH*.

34 EuGH-Urteil vom 22.10.1998, Az.: C-308/96 bzw. C-94/97 – *Madgett & Baldwin*.

35 BFH-Urteil vom 02.03.2011, Az.: XI R 25/09 – *Hochseeangelreisen*.

Hotelfrühstück – Aufteilungsgebot versus Nebenleistung

Beim Verkauf von Beherbergungsleistungen in Verbindung mit Restaurationsleistungen wie Frühstück, Halbpension und Vollpension handelt es sich um eine einheitliche Leistung (Abschn. 3.10 Abs. 5 S. 1 sowie Abs. 6 Nr. 13 UStAE, Abschn. 12.16 Abs. 8 UStG). Mit der Hauptleistung „Übernachtung“ gehen die Nebenleistungen „Verpflegung zu den verschiedenen Tageszeiten“ einher. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die (Neben-)Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Laut Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.01.2009 ist von der Verpflegung als Nebenleistung auszugehen, wenn bei einem für das Reiseleistungspaket geleisteten Gesamtbetrag bspw. 12,5 %³⁶ der Kundenzahlungen auf die Restauration entfallen. Hat die Restaurationsleistung innerhalb des Leistungsbündels einen besonderen Stellenwert, so tritt sie auch kostenmäßig gegenüber den anderen Leistungen stark hervor. Dies ist z. B. bei Gourmet- oder Schlemmerreisen sowie bei exklusiven Kochkurs-Aufenthalten unter Anleitung von Starköchen der Fall. Die Restaurationsleistung fällt kostenmäßig innerhalb der Gesamtkosten erheblich ins Gewicht und ist nun nicht mehr als Nebenleistung zur Beherbergungsleistung anzusehen. Ihr kommt folglich als selbständige Einzelleistung eine eigene Beurteilung z. B. in Hinblick auf den Leistungszeitpunkt zu.

Der BFH³⁷ urteilte hierzu wie folgt:

- Bei Übernachtungen in einem Hotel unterliegen nur die unmittelbar der Beherbergung dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %.
- Frühstücksleistungen an die Hotelgäste gehören nicht dazu; sie sind mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn der Hotelier „Übernachtung mit Frühstück“ zu einem Pauschalpreis anbietet.
- Es handelt sich hier anders als im EuGH-Urteil „*Madgett und Baldwin*“³⁸ nicht um ein pauschales Leistungspaket, bestehend aus einer Hotelunterbringung mit Halbpension und Busbeförderung, sondern lediglich um Individualübernachtungen mit Frühstück von Urlaubern.
- § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG nimmt gerade nicht auf die Einstufung als Haupt- und Nebenleistung Bezug, sondern schließt alle Leistungen von der Anwendung des

36 BFH-Urteil vom 21.11.2013, Az.: V R 33/10. Gleichartige Entscheidungen zu Übernachtung & Bewirtung: BFH-Urteil vom 20.03.2014, Az.: V R 25/11 und BFH-Urteil vom 15.01.2009, Az.: V R 9/06.

37 BFH-Urteil vom 24.04.2013, Az. XI R 3/11.

Beachten Sie:

Zu folgenden FG-Urteilen wurde Revision eingelegt:

- FG Sachsen, Urteil vom 23.09.2020, Az.: 2 K 352/20; Revision eingelegt unter Az.: XI R 34/20;
- FG Hessen, Urteil vom 16.09.2020, Az.: 1 K 772/19, Revision eingelegt unter Az.: XI R 7/21;
- FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.09.2020, Az.: 6 K 2273/17, Revision eingelegt unter Az.: XI R 35/20.

Revision wurde zugelassen, da eine Entscheidung des BFH zum Aufteilungsgebot nach Ergehen der EuGH-Entscheidung „*Stadion Amsterdam*“ vom 18.01.2018 (siehe Anhang C.V. - EuGH-Rechtsprechung in der Reisewirtschaft) noch nicht vorliegt. Siehe auch FM Mecklenburg-Vorpommern, Erlass vom 22.04.2021 unter Az.: S 7245-00000-2012/003.

38 EuGH-Urteil vom 22.10.1998 – *Madgett und Baldwin*, Az.: C-308/96 bzw. C-94/97.

ermäßigten Steuersatzes aus, die nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, unabhängig davon, ob ein gesondertes Entgelt hierfür gefordert wird. Diese Abgrenzung geht über die Unterscheidung von Haupt- und Nebenleistung hinaus und ist deutlich restriktiver. Der Grundsatz, dass die Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird von dem Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG verdrängt.³⁹ Demnach kommt es auf die Beurteilung der Frühstücksleistung als Nebenleistung zur „Vermietung von Wohn- und Schlafräumen“, die die Vorinstanz⁴⁰ verneint hatte, nicht an.

Beachten Sie:

Handelt es sich bei der Restauration nicht mehr um eine Nebenleistung, da bspw. bei einem für das Reiseleistungspaket geleisteten Gesamtbetrag mehr als 12,5 % der Kundenzahlungen auf die Restauration entfallen, ist die Restauration als eigenständige Leistung anzusehen. Auf sie findet das Konsumortsprinzip Anwendung. Leistungsort ist der Ort, an dem die Speisen verzehrt werden. Das ist bei einem Hotelaufenthalt mit Frühstück in der Regel der Ort der Beherbergung. Die Nebenleistungsproblematik stellt sich bzgl. der Leistungsortsbestimmung nicht, dafür wird sie ggf. für die Ermittlung des Steuersatzes interessant. In Deutschland ist für Beherbergungsleistungen und Leistungen, die nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, in Hinblick auf den Steuersatz ein Aufteilungsgebot zu beachten. Demnach kommt der ermäßigte Steuersatz nicht für Restaurationsleistungen zum Tragen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG).

Unter umsatzsteuersystematischen Gesichtspunkten spricht einiges dafür, dass das Frühstück als Nebenleistung weiterhin das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung „Übernachtung“ trägt. Allerdings kann eine Nebenleistung mit einem anderen Steuersatz belastet sein, als die ihr zugrunde liegende Hauptleistung.⁴¹

-
- 39 BFH-Urteil vom 28.05.1998, Az.: V R 19/96. Die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen ist nicht von der Umsatzsteuer befreit, selbst wenn diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Dieses Aufteilungsgebot lässt auch keine Einbeziehung der Überlassung von Betriebsvorrichtungen in die Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung unter dem Gesichtspunkt der unselbständigen Nebenleistung zu.
- 40 FG Sachsen, Urteil vom 14.12.2010, Az.: 3 K 1116/10. Das Finanzgericht Sachsen betrachtete Übernachtung und Frühstück als voneinander unabhängige Leistungen, die zwei unterschiedliche Bedürfnisse, Schlafmöglichkeit einerseits und Nahrungsaufnahme andererseits, befriedigen. Der entscheidende Senat differenzierte einerseits zwischen einer individuellen Hotelübernachtung, bei der das Frühstück am nächsten Morgen andernorts, etwa in einem Straßencafé, einer Frühstücksbar, einer Fast-Food-Kette oder dergleichen eingenommen werden bzw. unterbleiben kann, und Pauschalarrangements andererseits. Anders als möglicherweise bei Reisen, bei denen sich an das Frühstück weitere Programmteile anschließen, etwa touristische Erlebnisse oder eine Tagungsteilnahme, ggf. auch kombiniert mit weiteren Mahlzeiten wie Mittag- und/oder Abendessen, fehle es bei Individualübernachtungen mit Frühstück an einer Verklammerung beider Leistungen, die das Frühstück als Nebenleistung der Übernachtung erscheinen lassen können.
- 41 Gemäß Unionsrechtsprechung ist die selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf einzelne Aspekte einer Leistung durch die Mitgliedstaaten zulässig, ohne die gefestigten Grundsätze von Haupt- und Nebenleistung zu verletzen. Die Klage der Europäischen Kommission gegen Frankreich, nicht auf alle Dienstleistungen von Bestattungsunternehmen einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, sondern diesen auf die Beförderung von Leichnamen in Trauerwagen zu beschränken,