

Umsatzsteuer in der Touristik

mit Freizeitwirtschaft und Business Travel

Von

Cyrilla Wolf

Dipl.-Betriebswirtin (FH)

Steuerberaterin

3. 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 15744 0

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

ISBN 978 3 503 15744 0

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Gesetzt aus der Syntax 10 Punkt

Satz: Herbert Kloos, Berlin
Druck und Bindung: Strauss, Mörlenbach

Vorwort zur 3. Auflage

Die Zeit zwischen 2. und 3. Auflage ist aus Umsatzsteuersicht für Touristiker von großer Dynamik geprägt. So bringt das EuGH-Urteil TOMS & Wholesale vom 26.09.2013 die in Deutschland von Gesetzgeber und Finanzverwaltung vorgegebenen Regelungen zur Besteuerung von Reiseleistungen grundlegend durcheinander. Auch gab es vereinzelt wichtige Änderungen oder Klärungen zu wesentlichen Branchenthemen, wie u.a. der steuerlichen Behandlung von sog. Incentives seitens der Fluggesellschaften an Reisebüros, Provisionsrückvergütungen, B2B-Reiseumsätzen, Übernachtungs-/Restaurationsleistungspaketen, Kommissionsgeschäften, Abgrenzungen zwischen Speiselieferungen und Restaurationsleistungen sowie zu elektronischen, grundstücksbezogenen und bewegten Dienstleistungen.

Auch die vorliegende 3. Auflage wendet sich wieder an den interessierten Praktiker, Steuerberater, mit der Finanzbuchhaltung betraute Berufsgruppen sowie an Studenten der Touristik und des Steuerrechts. Das Ziel dieses Buches ist, Ihnen die Grundzüge der Besteuerung von Unternehmen der Touristik und Freizeitwirtschaft nahe zu bringen.

Unter „Touristik“ ist die wirtschaftliche Tätigkeit der Reiseveranstalter und Reisevermittler zu verstehen, während „Tourismus“ darüber hinaus auch das Gastgewerbe (Beherbergungs- und Restaurationsbetriebe) umfasst. Ich verwende in meinen steuerlichen Abhandlungen den Begriff „Touristik“ unter Einbeziehung der gesamten Reisebranche, also auch des Gastgewerbes und der Beförderungsunternehmen.

Explizit gehe ich auf die Umsatzbesteuerung der in der Freizeitwirtschaft tätigen Leistungsträger, Event-Agenturen, Kulturveranstalter und Tickethändler ein. Ebenso befasse ich mich umsatzsteuerlich mit dem Geschäftsreiseverkehr, der Tagungswirtschaft, dem MICE-Geschäft und Messewesen sowie den im Reisemanagement tätigen Unternehmen.

Dabei richtet sich der inhaltliche Aufbau wieder nach dem Umsatzsteuergesetz, d. h. zunächst werden die für die Freizeitwirtschaft und den Geschäftsreiseverkehr relevanten Vorschriften der Regelbesteuerung, die auch für die Vermittlung touristischer Leistungen gelten, dargestellt. Beispiele zum Business Travel und zur Freizeitwirtschaft finden Sie im Teil „Regelbesteuerung“ des Buches im ersten Kapitel „Grundlagen der Umsatzbesteuerung“.

Im Anschluss gehe ich auf die Sonderregelung der Besteuerung der Touristikindustrie ein. Der Margenbesteuerung ist als Lex Specialis der Reiseunternehmen ein umfangreiches Kapitel gewidmet. Ihr kommt auch innerhalb meiner Praxisbeispiele ein besonderer Schwerpunkt zu. Die weitestgehende Harmonisierung auf EU-Ebene durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, mit im Prinzip einfachen und gut gemeinten Vorgaben zur Regel- und Margenbesteuerung, gibt hier dem nationalen Umsatzsteuerrecht die Richtung als rechtliche Grundlage vor. Der Steuerteufel steckt dann im EU-Detail, nämlich im Zusammenspiel der vielen nationalen Regelungen. Nicht immer ergänzen sich die unterschiedlichen Besteuerungsverfahren in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten. Dies kann zu Doppelbesteuerungs- oder auch Nichtbesteuerungstatbeständen führen.

Die seit 01.07.2011 geltende Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 soll hier Abhilfe schaffen, indem sie für Klarheit in Bezug auf diverse Vorschriften der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und ihre einheitliche Anwendung innerhalb der EU sorgt.

Auf die nationalen Vorschriften gehe ich insbesondere unter Berücksichtigung der Änderungen durch das seit 30.06.2013 in Kraft getretene Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmG) ein. Es setzt verbindliche Vorgaben der Europäischen Union und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in das deutsche Umsatzsteuerrecht um. Die jeweiligen Anpassungen finden teilweise am Tag nach Verkündung des Gesetzes und teilweise erst zu späteren Zeitpunkten Anwendbarkeit. Aktuelle Themen sind zudem die Besteuerung des Ticketgeschäfts vom Organisator eines Events, über den Wiederverkäufer des Events innerhalb einer paketierte Reise bis hin zum Tickethändler. Die touristische Rechtsprechung wird anhand wichtiger EuGH- und BFH-Urteile beleuchtet, so die Frage zum gerichtskundigen Thema „Was ist eine Verzehrvorrichtung?“ mit ihren weitreichenden Folgen für das Gastgewerbe.

Um die Lesbarkeit meiner Ausführungen so angenehm wie möglich zu gestalten, setze ich wieder bevorzugt die den Inhalt ergänzenden Rechtsquellenangaben in Klammern erst am Ende eines Satzes, Absatzes oder Abschnitts.

Ich bin mir bewusst, dass mit diesem Buch eine dauerhafte „Pflegerbeziehung“ zwischen diesem, der Autorin sowie der geeigneten Leserschaft besteht. Sowohl Produkt- und Vertriebsentwicklungen in der Branche (z. B. X-Veranstaltung, Reiseleistungsverkauf über Gutscheine, Reisebüro-Vertrieb über Affiliate-Systeme) als auch der Erfindungsreichtum der Gesetzgeber (z. B. zur Definition „Veranstalter“ und „Eintrittsberechtigung“ im Zusammenhang mit der Erbringung kultureller, sportlicher und unterrichtender Veranstaltungen) werden dazu führen, dass es in absehbarer Zeit wieder einer Überarbeitung bedarf. Das ist das Los aller steuerrechtlichen Publikationen. In diesem Zusammenhang rege ich an, dass Sie sich mit mir als Autorin gern in Verbindung setzen, wann immer Sie feststellen, dass das Buch fehlerhaft, missverständlich oder ergänzungsbedürftig ist. Selbstverständlich habe ich das Ziel, in meinen Ausführungen richtig und vollständig zu sein, muss jedoch Haftungsansprüche jeder Art ausschließen. Ich freue mich über Ihre Zuschriften unter cw@stb-cyriillawolf.de.

Ganz herzlich möchte ich auch wieder Dr. Volker M. Jorczyk, kurz: Doc Holiday, für seine erfrischenden Anregungen danken, die zum Gelingen dieses Buches beigetragen haben.

Den Lesern wünsche ich viel Freude in der praktischen Umsetzung.

München, September 2014

Cyriilla Wolf



Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 3. Auflage	5
Abkürzungsverzeichnis	13
Abbildungsverzeichnis	17

A. Regelbesteuerung

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)	30
a) Lieferungen	30
b) Sonstige Leistungen	31
c) Abgabe von Speisen und Getränken	31
d) Touristische Nebenleistungen	38
e) Dienstleistungskommission	42
4. Besteuerungsort im Tourismus (§§ 3a, 3b und 3e UStG)	47
a) Lieferort und Dienstleistungsort beim Departure Principle	48
b) Ort der touristischen Leistung	51
c) Betriebsstätte versus Sitzort	55
d) Personenbeförderungsleistungen	56
e) Vermietung von Beförderungsmitteln	59
f) Vermietungsleistung versus Beförderungsleistung	63
g) Kreuzfahrten	65
h) Grundstücks- und Beherbergungsleistungen	67
i) Messen	69
j) „Kulturelle“ Veranstaltungen ohne Eintrittsberechtigungen	74
k) „Kulturelle“ Veranstaltungen mit (Einräumung von) Eintritts- berechtigungen	75
l) Elektronisch erbrachte Dienstleistungen	79
5. Steuerbefreiungen im Tourismus (§ 4 UStG)	81
a) Umsätze für die Seeschifffahrt	81
b) Umsätze für die Luftfahrt	81
c) Vermittlungsleistungen für Reiseunternehmen	83
d) Swimming Meals	83
<i>Exkurs: Flying Toilet Services</i>	85

e) Gewährung von Versicherungsschutz	85
f) Beherbergungsleistungen an Fremde	86
Exkurs: Sonstige grundstücksbezogene Leistungen	88
g) Kultur- und Unterhaltungsleistungen	89
Exkurs: Geschlossene Veranstaltung	90
h) Leistungen der Jugendherbergen	91
6. Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)	94
a) Durchlaufende Posten	94
Exkurs: Fremdgelder der Reisebüros	95
b) Tauschähnliche Umsätze mit Baraufgabe	95
c) Schadensersatz und Stornogebühren	97
d) Unentgeltliche und verbilligte Verwendung von Gegenständen ..	98
e) Unentgeltliche und verbilligte Erbringung einer anderen sonstigen Leistung	100
f) Aufmerksamkeiten	102
g) Trinkgelder	103
7. Steuersätze für touristische Dienstleistungen (§ 12 UStG)	104
Exkurs: Rechnungsstellung im Gastgewerbe	116
8. Ermäßigte und allgemeine Steuersätze innerhalb der EU	118
9. Leistungszeitpunkt in der Touristik (§ 13 UStG)	123
10. Rechnungen und Gutschriften (§ 14 UStG)	125
a) Kleinbetragsrechnungen	129
b) Fahrausweise als Rechnungen	129
11. Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)	131
Exkurs: Allgemeiner und qualifizierter Rechnungsbegriff	132
a) Ausschluss vom Vorsteuerabzug	134
Exkurs: Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen	135
b) Ausnahmen vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs	136
c) Vorsteuervergütung im Ausland gezahlter Umsatzsteuer	137
d) Vorsteuervergütung bei im Ausland ansässigen Unternehmern ..	138
e) Rechnungen von Kleinunternehmern	139
Exkurs: Rechnungen von im Ausland ansässigen Kleinunternehmern	141
f) Elektronische Rechnungen	141
g) Rechnungen mit „c/o“-Vermerk	143
h) Rechnungen mit ungenauer Leistungsbeschreibung	143
12. Steuerberechnung, Besteuerungszeitraum und Währungsfragen (§ 16 UStG)	144
a) Steuerberechnung	144
b) Besteuerungszeitraum	144

c) Währungsfragen	144
13. Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 UStG)	146
14. Reverse Charge (§ 13b UStG)	150
<i>Exkurs: Erkennbarkeit von B2B-Geschäften</i>	151
<i>Exkurs: Zusammenfassende Meldung (ZM)</i>	157
a) Entstehung der Steuer beim Übergang der Steuerschuldnerschaft	157
b) Ausstellung der Reverse-Charge-Rechnung	158
c) Abführung der Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug im Reverse-Charge-Verfahren	159
d) Ausnahmen vom Reverse-Charge-Verfahren	159
15. Nullsatz (§ 26 UStG)	163
a) Anwendung der Nullsatz-Regelung im Luftverkehr	163
b) Nutzen der Nullsatz-Regelung	164
c) Flugunterbrechungen bei internationalen Flügen	166
16. Global Distribution Systems	169
a) Berechnung der GDS-Gebühr vom IT-Dienstleister an den Leistungsträger	169
b) Berechnung der GDS-Gebühr vom Leistungsträger an die Agentur	169
c) Berechnung der GDS-Gebühr von der Agentur an den Geschäftskunden	171
II. Vermittlungsleistungen	172
1. Rechtliche Grundlagen der Vermittlung	172
a) Zivilrechtliche Ebene	172
b) Handelsrechtliche Ebene	172
c) Steuerrechtliche Ebene	173
2. Abgrenzung von Leistungsinhalten der Vermittlung	176
a) Zivilrechtliche Abgrenzungskriterien	177
b) Steuerrechtliche Abgrenzungskriterien	178
c) Reisebüro als Kommissionär	178
d) Reisebüro als Eigenhändler	179
e) Reisebüro als Reisemittler	180
3. Ortsbestimmung der Vermittlung	182
4. Steuerfreie Vermittlung	186
5. Reverse Charge bei der Vermittlung	189
6. Vermittlung grundstücksbezogener Leistungen	191
a) B2B-Vermittlung der grundstücksbezogenen Leistung	191
b) B2C-Vermittlung der grundstücksbezogenen Leistung	193
7. Vermittlung von erdgebundenen Beförderungsleistungen	196
a) Omnibusbeförderung	196

b) Beförderung mit der Bahn	199
8. Vermittlung von Beförderungsleistungen mit Wasserfahrzeugen	202
9. Vermittlung von Leistungen der Luftbeförderung	205
10. Vermittlung von Mietwagen und anderen Beförderungsmitteln	212
11. Vermittlung von Eintrittskarten für Veranstaltungen	215
12. Vermittlung von Reisepaketen	217
13. Flugticketverkauf durch Reisebüros	226
a) Consolidator – Fiktion der Vermittlung	226
b) Freistellung der Kontingentabgabe im Kettengeschäft	227
14. Serviceleistungen der Reisebüros	229
a) Serviceleistungen für Leistungsträger	229
b) Serviceleistungen für Firmenkunden	229
c) Serviceleistungen für Privatkunden	230
15. Provisionsweitergabe der Reisebüros	231

B. Margenbesteuerung (§ 25 UStG)

<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ zur mehrstufigen Margenbesteuerung</i>	235
I. Margenbesteuerung versus Regelbesteuerung	239
II. Sonderregelung des § 25 UStG und MwStSystRL	241
III. Prüfung auf Ebene der Ausgangsumsätze	245
IV. Vorteile der Margenbesteuerung	246
V. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Margenbesteuerung	248
VI. Ermittlung der Marge	253
1. Drittlandsanteil der Marge	254
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ und Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet</i>	255
2. Einzelmargen, Gruppenmargen oder Gesamtmarge	256
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ zur Bildung von Einzelmargen</i>	258
3. Negative Margen	259
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ und Entstehung negativer Margen</i>	261
4. Optimierung der Steuerbelastung	262
a) Reiseproduktion	262
b) Drittlandsanteile	264
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ und Optimierung der Steuerbelastung</i>	266

VII. Besonderheiten für margenbesteuerte Unternehmen	267
1. Reiseleistungen an Vereine	267
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ – Vereine als Bezieher von Reiseleistungen</i>	269
2. Reiseleistungen an Schulen und Universitäten	269
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ – (Hoch-)Schulen als Bezieher von Reiseleistungen</i>	270
3. Zielorts- und Geringfügigkeitsregelung	271
4. Besteuerung von inländischer Zubringer- und Abbringerbeförderung	272
a) Zubringer- und Abbringerfahrten zum Flug als Eigenleistung	272
b) Zubringer- und Abbringerflüge zum Hauptflug als Eigenleistung.....	273
c) Zubringer- und Hauptflug als Reisevorleistung	273
5. Unentgeltliche und verbilligte Reiseleistungen	274
6. Umsatzsteuer-Voranmeldungen bei Margenumsätzen	275
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ – Auswirkungen auf die Umsatzsteuer-Voranmeldung</i>	275
7. Besonderheiten bei Rechnungen über Reiseleistungen	276
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung „TOMS & Wholesale“ – Auswirkungen auf die Rechnungsstellung</i>	277
8. Reiseleistungen und Vorsteuerabzug	277
<i>Exkurs: Aktuelle EuGH-Rechtsprechung – TOMS & Wholesale“ und Vorsteuerabzug beim B2B-Leistungsempfänger</i>	278
9. Gesamtumsatz bei Kleinunternehmern	279
VIII. Gemischte Veranstaltungsleistungen	280
IX. High-School-Programme	283
X. Reiserücktrittskostenversicherung	285
XI. Storno und Umbuchung	286
1. Stornogebühren der Veranstalter und Leistungsträger	286
2. Umbuchungsgebühren der Veranstalter und Leistungsträger	288
3. Stornoprovisionen und Umbuchungsprovisionen der Reisebüros	289
XII. Anzahlungen	291
1. Anzahlungen auf margenbesteuerte Reiseleistungen	291
2. Anzahlungen auf gemischte Reiseleistungen	292

C. Anhang

I. Glossar	293
II. Formularsammlung	305
III. Rechtsquellen und Verwaltungsanweisungen: Gesetze, Verordnungen und Anwendungserlass	330
IV. Verwaltungsanweisungen: Erlasse und BMF-Schreiben	333
V. Rechtsprechung in der Touristik: EuGH- und BFH-Urteile	344
Stichwortverzeichnis	377