

**EVANGELISCH-LUTHERISCHE
LANDESKIRCHE HANNOVERS**



DAS LANDESKIRCHENAMT

Neuregelung der Umsatzbesteuerung

von kirchlichen
Körperschaften des
öffentlichen Rechts -
im Bereich Reisen

(Februar 2023)

Impressum

Evangelisch-lutherische Landeskirche Hannovers

Rote Reihe 6 – 30169 Hannover

erarbeitet vom Landeskirchenamt Hannover

Telefon: 0511/1241-0

Email: landeskirchenamt@evlka.de

<https://www.landeskirche-hannovers.de/evlka-de>

Haftungsausschluss

Die nachstehend zur Verfügung gestellten Informationen sind weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines Einzelfalls zugeschnitten. Sie beinhalten und begründen keine Beratung und keine andere Form einer rechtsverbindlichen Auskunft. Die Information gibt die Interpretation der relevanten steuerrechtlichen Bestimmungen und ggf. die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie Verfügungen der Finanzverwaltung wieder. Die Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Erstellung dieser Information. Auf künftige Änderungen in der rechtlichen Beurteilung wird nicht hingewiesen. Eine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte wird nicht übernommen. Soweit gesetzlich zulässig, kann keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen übernommen werden, welches sich allein auf die erteilten Informationen gestützt hat. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Inhaltsverzeichnis

A. Vorbemerkung	5
B. Allgemeines	5
C. Zivilrecht	5
D. Anwendung von § 2b UStG	5
I. Konfirmandenfahrten.....	6
II. Exerzitien, Besinnungstage, Einkehrtage	6
E. Kleinunternehmer	7
F. Reiseleistungen.....	7
I. Allgemeines	7
II. Sinn und Zweck.....	8
III. Tatbestandliche Voraussetzungen des § 25 UStG.....	8
1. Unternehmer	8
2. Erbringung von Reiseleistungen	9
a. Begriff der Reiseleistung.....	9
b. Abgrenzung zu Eigenleistungen	9
c. Vorliegen mehrerer Einzelreiseleistungen	10
d. Reiseleistungen für eigene unternehmerische Zwecke	11
3. Inanspruchnahme von Reisevorleistungen	11
4. Im eigenen Namen	12
5. Leistungsempfänger	12
IV. Rechtsfolgen.....	12
1. Einheitlichkeit der Leistung	12
2. Einheitlicher Leistungsort	13
3. Bemessungsgrundlage Marge	13
4. Steuersatz	13
5. Grundsätze Vorsteuerabzug	13
V. Bemessungsgrundlage	13
1. Mittel Dritter/ Zuschüsse	13
2. Ermittlung einer Marge	14
3. Anzahlungen	15
4. Gemischte Reiseleistungen mit Eigenleistungen	15
VI. Rechnungsstellung	17
1. Hinweis auf Rechnung	17
2. Kein gesonderter Steuerausweis	17
VII. Aufzeichnungspflichten.....	17

1. Allgemeines	17
2. Aufzeichnung der von den Leistungsempfängern für Reiseleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 1 UStG).....	18
3. Aufzeichnung der vom Unternehmer für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 2 UStG).....	18
4. Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für Reiseleistungen (§ 25 Abs. 5 Nr. 3 UStG)	18
5. Aufzeichnungen bei steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen (§ 25 Abs. 5 Nr. 4 UStG) .	18
VIII. Vorsteuerabzug	19
IX. Steuerbefreiungen.....	19
1. Steuerbefreiungen nach § 25 Abs. 2 UStG	20
2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG- Kirchenchor/ Orchester	22
a. Auftritte/ Chorwettbewerbe	22
b. Probewochenenden	22
3. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG – Bildungsreisen	23
a. Träger der Weiterbildung	23
b. Kostendeckung	23
c. Inhalte wissenschaftlicher und behrender Art	23
4. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG - Jugendreisen	24
a. Begünstigte Leistungserbringer	24
b. Begünstigte Leistungen der Jugendhilfe	24
G. Stornierung einer Reise.....	25
H. Gestaltungsvorschlag	25
I. Direktbuchung durch die Teilnehmer.....	25
II. Organisation der Reise durch eine Privatperson.....	26
I. Übersicht	27

A. Vorbemerkung

Diese Handreichung dient dazu, einen Überblick über die umsatzsteuerlichen Anforderungen bei Reiseleistungen zu geben. Die Handreichung kann keine konkrete Einzelfallprüfung ersetzen und bietet nur einen allgemeinen Überblick.

Zudem sind die Ausführungen stets auf Aktualität zu prüfen, da es unter anderem durch die Rechtsprechung, Gesetzesänderungen oder geänderte Auslegungen der Finanzverwaltung zu abweichenden Beurteilungen kommen kann.

B. Allgemeines

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Unternehmer im Sinne des § 2 UStG, die keine Kleinunternehmer sind.

Soweit für Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgrund der Optionserklärung noch bis zum 31.12.2024 die bisherige umsatzsteuerliche Rechtslage greift, sind die Ausführungen dementsprechend nur anwendbar, wenn die Reiseleistungen im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erfolgen.

Ein **Betrieb gewerblicher Art „Reiseleistungen“** wird dabei regelmäßig dann vorliegen, wenn die jährlichen Einnahmen aus solchen Reisen **€ 45.000** pro Kalenderjahr übersteigen. Die genaue Beurteilung hat allerdings in jedem Einzelfall zu erfolgen.

C. Zivilrecht

Im Zusammenhang mit Reisen sind nicht nur im Vorfeld die steuerlichen Gegebenheiten zu prüfen, sondern auch die zivilrechtlichen Folgen sind zu beachten. So können sich unter anderem Haftungsfragen stellen und auch die Anforderungen des Reisevertragsrechts (§ 651a ff. BGB) sind ggf. zu beachten.

D. Anwendung von § 2b UStG

Grundsätzlich können von Körperschaften des öffentlichen Rechts angebotene Reisen auch in den Anwendungsbereich von § 2b UStG fallen und damit im nichtunternehmerischen Bereich erfolgen. Diese Reisen sind sodann **nicht umsatzsteuerbar**.

Allerdings ist **Grundvoraussetzung** für eine Anwendung von § 2b UStG, dass die Körperschaft im Rahmen der öffentlichen Gewalt **auf öffentlich-rechtlicher Grundlage** handelt. Die weiteren Voraussetzungen von § 2b UStG sind sodann im Einzelfall zu prüfen.

Leistungen auf privatrechtlicher Rechtsgrundlage werden NICHT von § 2b UStG erfasst und sind dementsprechend immer umsatzsteuerbar! (Ggf. findet eine Steuerbefreiung für eine Reise Anwendung, dies ist im Einzelfall zu prüfen. Siehe dazu im Folgenden.)

I. Konfirmandenfahrten

Soweit eine **öffentlich-rechtliche Rechtsgrundlage** besteht, sind Konfirmandenfahrten als Bestandteil des kirchlichen Verkündigungsauftrages nicht umsatzsteuerbar gem. § 2b UStG.

Ohne öffentlich-rechtliche Rechtsgrundlage findet § 2b UStG dagegen keine Anwendung und die Konfirmandenfahrt ist umsatzsteuerbar. Aufgrund des Programms von Konfirmandenfahrten sind diese **aber regelmäßig nach § 4 Nr. 25 UStG umsatzsteuerbefreit**.

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde führt eine Konfirmandenfahrt durch. Eine öffentlich-rechtliche Rechtsgrundlage für die erhobenen Teilnehmerbeiträge besteht nicht.*

Eine Anwendung von § 2b UStG ist trotz des originär kirchlichen Charakters der Reise ausgeschlossen, da die Reise auf privatrechtlicher Rechtsgrundlage durchgeführt wird. Die Reiseleistung ist umsatzsteuerbar, aber steuerbefreit nach § 4 Nr. 25 UStG.

II. Exerzitien, Besinnungstage, Einkehrtage

Besinnungs- und Einkehrtage, Exerzitien, religiöse und pastorale Seminare, Schulungen, wie auch kirchen-spezifische Veranstaltungen von kirchlichen Fortbildungs- und Tagungsstätten können gem. § 2b UStG ebenfalls nicht umsatzsteuerbar sein, **sofern die Abrechnung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt**.

Dies gilt sodann auch für Entgeltanteile für die Abgabe von geringfügigen Verpflegungsleistungen (wie z. B. die Bewirtung mit kalten Gerichten wie Sandwiches und belegten Brötchen, Kaffee und Kuchen), welche bei zeitlich eng bemessenen Tagesveranstaltungen zur Gewährleistung der Kontinuität und eines ordnungsgemäßen Tagungsablaufs unerlässlich erscheinen.

Entgeltanteile, die auf darüber hinausgehende Verpflegungsleistungen (z. B. für Frühstück, Mittag- und / oder Abendessen) sowie Beherbergungsleistungen entfallen, sind in Höhe der dafür entstandenen Kosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten der Veranstaltung zu schätzen und unterliegen der Umsatzsteuer.

Damit eine Nichtsteuerbarkeit der Reise nach § 2b UStG greifen kann, ist es allerdings erforderlich, dass die Reise von den religiösen Elementen bestimmt ist.

Es wird dringend empfohlen von einer Kombination mit touristischen Elementen (hierunter fällt auch z. B. persönliche Allgemeinbildung) **abzusehen**.

Im Einzelfall kann eine unwesentliche Ergänzung des Programms (weniger als 10 % sowohl im zeitlichen als auch im finanziellen Sinne) unschädlich sein, die Finanzverwaltung legt diesbezüglich jedoch **strenge** Maßstäbe an.

E. Kleinunternehmer

Soweit Kirchengemeinden Kleinunternehmer sind, sind Reiseleistungen nicht umsatzsteuerbar. Allerdings ist zu beachten, dass für die Prüfung der Umsatzgrenze für die Anwendung der Kleinunternehmerschaft **nicht** die Marge zu berücksichtigen ist, sondern die mit einer Reise erzielten Einnahmen.

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde macht aus verschiedenen Tätigkeiten einen für die Prüfung der Kleinunternehmergrenze relevanten Umsatz von € 15.000. Daneben bietet sie jährlich dem Grunde nach steuerpflichtige Reisen an. Die hieraus erzielten Einnahmen betragen € 10.000. Nach Abzug der in Anspruch genommenen Reisevorleistungen verbleibt eine Marge in Höhe von € 1.000.*

Der relevante Umsatz dieser Kirchengemeinde für die Prüfung der Kleinunternehmergrenze beträgt € 25.000, da die Einnahmen aus den steuerpflichtigen Reisen in den Umsatz einzubeziehen sind und nicht nur die erzielte Marge von € 1.000. Demensprechend kann die Kirchengemeinde die Kleinunternehmerregelung wegen Überschreitung der Grenze von € 22.000 nicht in Anspruch nehmen.

F. Reiseleistungen

I. Allgemeines

Die steuerliche Behandlung von Reiseleistungen ist gesondert in § 25 UStG geregelt. Sie weicht vom „normalen“ Umsatzsteuerrecht ab, da nicht die Einnahmen der Umsatzsteuer unterworfen werden, sondern vielmehr eine „**Margenbesteuerung**“ stattfindet. Das bedeutet, dass nicht die Einnahmen – also die Umsatzerlöse –, sondern die Differenz zwischen dem Ausgangsumsatz und den dazugehörigen Aufwendungen für die Durchführung der Reise der Umsatzsteuer unterworfen wird (siehe dazu weitere Ausführungen unter Punkt V. Bemessungsgrundlage).

Die Sonderregelung in § 25 UStG findet Anwendung, wenn ein Unternehmer „Reiseleistungen“ im eigenen Namen erbringt und sogenannte „Reisevorleistungen“ in Anspruch nimmt. Der Zweck der Reisen ist für die steuerliche Beurteilung grds. unerheblich.

II. Sinn und Zweck

Die Leistungen von Reiseveranstaltern setzen sich oft aus vielen Einzelleistungen zusammen, die an verschiedenen Orten erbracht werden.

Bei Anwendung der allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätze der §§ 3 und 3a UStG würden je nach Art und Ort dieser Leistungen unterschiedliche umsatzsteuerliche Rechtsfolgen eintreten. Bei Reisevorleistungen aus unterschiedlichen Ländern müsste sich der Leistende ggf. in den jeweiligen Ländern umsatzsteuerlich erfassen lassen und für die jeweiligen Teile der Leistung die dortigen Besteuerungsregelungen anwenden (Bunjes, UStG, § 25, Rn. 1).

Ferner müsste bei der Besteuerung auf Grundlage einzelner Reisebestandteile ein mit dem Kunden vereinbarter Gesamtpreis künstlich zerlegt werden, wenn Reiseleistungen an unterschiedlichen Orten erbracht werden.

Im Rahmen des § 25 versteuert der Anbieter von Reiseleistungen die Marge dagegen einheitlich mit dem Regelsteuersatz. Eine Aufteilung der einzelnen Reisebestandteile ist nicht erforderlich. Es handelt sich somit bei § 25 UStG grundsätzlich um eine Verfahrensvereinfachungsregelung, auch wenn dieses im Bereich der Kirchen Körperschaften des öffentlichen Rechts häufig zu einer erhöhten Komplexität und gerade nicht zur gewünschten Vereinfachung führt.

III. Tatbestandliche Voraussetzungen des § 25 UStG

1. Unternehmer

Unternehmer i.S.d. § 25 UStG ist ein Reiseunternehmer. Das bedeutet, derjenige, der Reiseleistungen unter Inanspruchnahme von Reisevorleistungen erbringt, ist ein Reiseunternehmer.

Dies umfasst nicht nur Reiseveranstalter im engeren Sinne, sondern vielmehr **alle Unternehmer**, die **gleichartige Leistungen wie Reisebüros oder Reiseveranstalter erbringen** (Birkenfeld/Wäger, UStG, § 25, Rn. 25, 26).

Dies gilt unabhängig davon, ob ein Unternehmer entsprechende Reiseleistungen gewerbsmäßig oder nur gelegentlich erbringt, sowie unabhängig davon, ob die Reisebestandteile bereits als Teil eines Pauschalangebots vermarktet oder erst nach den konkreten Vorgaben des Leistungsempfängers zusammengesetzt werden (BeckOK, UStG, § 25, Rn. 2; Abschnitt 25.1 Abs. 1 S. 8 UStAE).

Somit gelten auch Körperschaften des öffentlichen Rechts, die Reiseleistungen unter Inanspruchnahme von Reisevorleistungen erbringen, als Reiseunternehmer.

2. Erbringung von Reiseleistungen

a. Begriff der Reiseleistung

Für das Vorliegen einer Reiseleistung ist es grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt, **welches zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung enthält.**

Als Bestandteile von Reiseleistungen kommen daher nach Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere folgende in Betracht (Abschnitt 25.1 Abs. 2 S. 2 UStAE):

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

Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Es besteht vielmehr die Möglichkeit, dass weitere mit einer Reise verbundene Lieferungen und Leistungen einzubeziehen sind.

Darüber hinaus sollen auch nicht-reisespezifische Leistungen in das Bündel der Margensteuer einbezogen werden.

Beispiel: *Bereitstellung eines Übersetzers im Rahmen einer Stadtführung (Abschnitt 25.1 Abs. 6 S. 1 UStAE)*

§ 25 UStG gilt für alle Reiseleistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt erbringt.

Dies gilt unabhängig vom Zweck der Reise (touristisch/geschäftlich) sowie von der Einordnung des Leistungsempfängers als privater Verbraucher, Endkunde oder als Unternehmer.

b. Abgrenzung zu Eigenleistungen

Nicht umfasst von der Margenbesteuerung des § 25 UStG sind **Eigenleistungen des Unternehmers.**

Auf Eigenleistungen eines Unternehmers soll § 25 UStG keine Anwendung finden, sodass dafür die üblichen umsatzsteuerlichen Regelungen gelten.

Die Abgrenzung zwischen Eigenleistung einerseits und in die Margenbesteuerung einzubeziehender Reisevorleistung andererseits vollzieht sich nicht aus Sicht der Reisenden, sondern **nach den tatsächlichen Umständen der Leistungserbringung** (Abschnitt 25.1 Abs. 8 S. 3 UStAE).

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde bucht den Transfer für eine Reise bei einem Busunternehmen, die Unterkunft in einem von einem Dritten betriebenen Hotel und bietet dann noch eine durch den Pastor der Gemeinde durchgeführte Stadtführung an. Der Gesamtpreis wird aus den drei verschiedenen Leistungsbestandteilen kalkuliert, Bustransfer pro Person 100 €, Übernachtung 200 €, Stadtführung 10 €. Gesamtpreis der Reise 310 €*

Der Bustransfer und die Übernachtung unterliegen der Margenbesteuerung nach § 25 UStG, während es sich bei der Stadtführung um eine Eigenleistung der Kirchengemeinde handelt, die nicht von der Margenbesteuerung umfasst ist, sondern dem „normalen“ Umsatzsteuerrecht unterliegt.

Eigenleistungen sind auch dann gegeben, wenn der Unternehmer ein Beförderungsmittel ohne Fahrzeugführer oder im Rahmen eines Gestellungsvertrags ein bemanntes Beförderungsmittel anmietet und dabei selbst sowohl Weisungsbefugnis hat als auch Verantwortung über den Einsatz des Beförderungsmittels trägt.

Der Unternehmer erbringt dagegen keine Reiseleistung unter Einsatz eigener Mittel, wenn er sich zur Ausführung einer Beförderung eines Unternehmers bedient, der die Beförderung in eigenem Namen und unter eigener Verantwortung ausführt. Der Unternehmer bewirkt in diesem Falle eine Beförderungsleistung an den Leistungsempfänger, die bei Letzterem als Reisevorleistung anzusehen ist.

Betreuungsleistungen, die ein Unternehmer durch angestellte Personen erbringt, unterliegen als Leistungen mit eigenen Mitteln (Eigenleistungen) nicht der Margenbesteuerung nach § 25 Abs. 1 UStG (BFH-Urteil vom 23.9.1993, V R 132/89, BStBl. 1994 II S. 272).

c. Vorliegen mehrerer Einzelreiseleistungen

Dem Grunde nach müssen **mehrere Einzelreiseleistungen** eines Unternehmers vorliegen, damit die Margenbesteuerung Anwendung findet (Birkenfeld/Wäger, UStG, § 25, Rn. 40). So reicht z.B. allein das Anbieten eines Bustransfers nicht aus, um eine Anwendung der Margenbesteuerung zu erreichen.

Dies gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Eine einzelne Leistung genügt für die Anwendung des § 25 UStG beispielsweise dann, wenn es sich um eine **Beherbergungsleistung** handelt (vgl. EuGH-Urteil vom 19.12.2018, C-552/17, Alpenchalets Ressorts und BFH-Urteil vom 27.3.2019, V R 10/19 (V R 60/16), BStBl. 2021 II S. 497).

Die Einräumung von Eintrittsberechtigungen für Messen, Ausstellungen, Seminare und Kongresse und damit im Zusammenhang erbrachte Beförderungs-, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen, die vom Veranstalter als einheitliche Leistung angeboten werden, sind keine Reiseleistungen (Abschnitt 25.1 Abs. 2 S. 6 UStAE).

d. Reiseleistungen für eigene unternehmerische Zwecke

Reiseleistungen für **eigene unternehmerische Zwecke** fallen **nicht** in den Anwendungsbereich des § 25 UStG. Reiseleistungen müssen daher zwingend an Dritte weiterverkauft werden, um in den Anwendungsbereich des § 25 UStG zu fallen (MwStR 2020, 527).

3. Inanspruchnahme von Reisevorleistungen

Reisevorleistungen sind nach der Legaldefinition des § 25 Abs. 1 S. 5 UStG Lieferungen und sonstige **Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen**.

In Betracht kommen alle Leistungen, die ein Reisender in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst zusammenstellt, insbesondere Beförderung, Beherbergung und Verpflegung (Abschnitt 25.1 Abs. 9 S. 1, 2 UStAE).

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde verkauft eine Reise im eigenen Namen. Sie bedient sich für die Beförderung, Unterbringung und Verpflegung der Unternehmer X, Y und Z.*

Die Leistungen der Unternehmer X, Y und Z sind Reisevorleistungen im Sinne von § 25 UStG.

Keine Reisevorleistungen sind hingegen die folgenden Leistungen dritter Unternehmer, die dem Reisenden nur mittelbar zugutekommen:

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

4. Im eigenen Namen

Die Sonderregelung des § 25 UStG soll nur Leistungen eines Reiseunternehmers erfassen, die dieser **im eigenen Namen** erbringt.

Die Vorschrift hat demnach **keine Bedeutung für Vermittlungsleistungen**. Wird die Reise dementsprechend von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nur vermittelt und die Teilnehmer der Reise buchen die Reise oder die Reisebestandteile bei einem oder mehreren Dritten – nicht aber bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts – ist § 25 UStG nicht anwendbar.

Die Abgrenzung zwischen Vermittlungsleistung und Leistung in eigenem Namen folgt grundsätzlich dem Zivilrecht.

Ein Vermittler von Leistungen wird in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig oder vermittelt lediglich den Kontakt zu einem Dritten, ohne selbst zivilrechtlich tätig zu werden.

Maßgeblich für die Abgrenzung zwischen Vermittlung und Auftreten im eigenen Namen ist das **tatsächliche Auftreten** des Unternehmers gegenüber dem Leistungsempfänger.

Ergibt sich bei objektiver Würdigung der gesamten Umstände aus der Sicht des Leistungsempfängers, dass der Unternehmer die vertraglich vorgesehenen Reiseleistungen im eigenen Namen anbietet, so muss er sich daran festhalten lassen und kann sich nicht auf die Rolle eines Vertreters oder Vermittlers zurückziehen. Von einem Auftreten im eigenen Namen ist daher i. d. R. auszugehen, wenn der Unternehmer nicht erkennen lässt, dass er nur als Vermittler für Leistungen anderer Unternehmer auftreten will (Sölch/Ringleb, UStG, § 25, Rn. 106, 113).

5. Leistungsempfänger

Leistungsempfänger ist der Besteller einer Reiseleistung. Dieser muss nicht selbst an der Reise teilnehmen.

Daher sind Fallkonstellationen denkbar, in denen z.B. ein Elternteil seinem Kind eine Pauschalreise schenkt (Abschnitt 25.1 Abs. 1 S. 12, 13 UStAE).

IV. Rechtsfolgen

1. Einheitlichkeit der Leistung

Erbringt ein Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Reiseleistungen, so gelten sie als eine **einheitliche sonstige Leistung** (§ 25 Abs. 1 S. 3 UStG).

2. Einheitlicher Leistungsort

Die Vorschrift legt einen **einheitlichen Leistungsort** fest (§ 25 Abs. 1 S. 4 UStG).

Für die Leistungsortbestimmung ist auf den **Ort des Verkaufs der Reise** abzustellen. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt, gilt der Ort der Betriebsstätte als Leistungsort (Birkenfeld/Wäger, UStG, § 25, Rn. 133).

3. Bemessungsgrundlage Marge

Die umsatzsteuerliche **Bemessungsgrundlage** ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet (§ 25 Abs. 3 S. 1 UStG). Zu Einzelheiten vgl. Punkt V. Bemessungsgrundlage.

4. Steuersatz

Auf die gesamte Reise ist ein einheitlicher Steuersatz von 19% anzuwenden.

5. Grundsätze Vorsteuerabzug

Der Reiseunternehmer (unter Anwend,,ung der Margenbesteuerung) ist **nicht berechtigt**, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 13b geschuldeten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen (§ 25 Abs. 4 S. 1 UStG). Zu Einzelheiten vgl. **Punkt VIII.** Vorsteuerabzug.

V. Bemessungsgrundlage

1. Mittel Dritter/ Zuschüsse

Soweit Dritte (z.B. öffentliche Kassen, Kommunen, die Landeskirche oder ähnliche Träger) Zuschüsse zu Reisen leisten, handelt es sich hierbei regelmäßig um sogenannte unechte Zuschüsse, die als Zuschuss von dritter Seite ebenfalls in die Margenbesteuerung einzubeziehen sind.

Soweit eine veranstaltete Reise umsatzsteuerbefreit ist (z.B. Konfirmandenfahrt ohne öffentlich-rechtliche Rechtsgrundlage), erstreckt sich die Steuerbefreiung regelmäßig auch auf die erhaltenen Zuschüsse.

2. Ermittlung einer Marge

Abweichend von § 10 UStG ist die Bemessungsgrundlage die Differenz (Marge) zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger (**und ggf. ein Dritter als Zuschussgeber**) entrichtet, und den Aufwendungen für die Reisevorleistungen, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

Dabei ist grundsätzlich auf die einzelne Reise abzustellen (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 1 UStAE).

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde verkauft im eigenen Namen eine im Inland stattfindende Bahnpauschalreise. Der Preis beträgt 400 € pro Person. 40 € pro Person zahlt die Landeskirche als Zuschuss. Es nehmen 40 Personen teil. Die Kirchengemeinde wendet für Reisevorleistungen einschließlich Umsatzsteuer folgende Beträge auf:*

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

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

Reisepreis (Aufwendungen des Reiseteilnehmers zzgl. Zuschuss) 440,- €

./. Reisevorleistungen

für die Beförderung $3\,200,-\text{€} / 40 = 80,-\text{€}$

für die Beherbergung $12\,000,-\text{€} / 40 = 300,-\text{€}$ 380,- €

Marge 60,- €

./. darin enthaltene Umsatzsteuer ($^{19}/_{119} = \text{Steuersatz } 19\%$) 9,58 €

Bemessungsgrundlage 50,42 €

Aus Vereinfachungsgründen wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, mehrere Reisen für die Ermittlung der Marge zusammenzufassen, für die der Unternehmer einen einheitlichen Aufschlags- oder Kalkulationssatz verwendet.

Bei vielen Reisen, die **ohne „Gewinnerzielung“** veranstaltet werden, kann diese Marge bei 0,00 € liegen. In diesen Fällen würde keine Umsatzsteuer anfallen. Auch wenn die Marge negativ ist (z. B. die Kirchengemeinde hat die Reisekosten nicht vollständig auf die Teilnehmer umgelegt / umlegen können) fällt keine Umsatzsteuer an. Jedoch kann insoweit auch **kein Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden.

3. Anzahlungen

Bei Anzahlungen für in der Zukunft zu erbringende Leistungen entsteht die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4). Dies ist auch im Rahmen der Margensteuer zu beachten (Abschnitt 25.3 Abs. 5 UStAE; BeckOK, UStG, § 25, Rn. 191).

Weil die Marge erst nach Abschluss der Reise feststeht, muss im Zeitpunkt der Vereinnahmung von Anzahlungen **eine Schätzung** erfolgen. Hierbei sind kalkulierte Kosten für Reisevorleistungen abzuziehen, auch wenn hierfür noch keine Anzahlungen an Leistungsträger geleistet werden. Bei der Schätzung kann auf Erfahrungswerte aus Vorjahren zurückgegriffen werden. Die Schätzung ist zu korrigieren, wenn die erforderlichen Informationen für die korrekte Berechnung der Marge vorliegen. Es wird nicht beanstandet, wenn die Korrektur in einem Betrag erfolgt (BeckOK, UStG, § 25, Rn. 192, 193).

4. Gemischte Reiseleistungen mit Eigenleistungen

Bei gemischten Reiseleistungen (siehe dazu Erläuterungen unter **Punkt b.** Abgrenzung zu Eigenleistungen) ist, sofern keine Einzelverkaufspreise vorliegen, nach dem Verhältnis der entstandenen Kosten (einschließlich Umsatzsteuer) aufzuteilen. Gemeinkosten und kalkulatorischer Unternehmerlohn sind hierbei nicht zu berücksichtigen (BeckOK, UStG, § 25, Rn. 204; m.w.N.).

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde führt eine Buspauschalreise im Inland durch. Sie tritt beim Verkauf gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auf. Der Preis beträgt 600 € pro Person. Die Kirchengemeinde bietet die Reisebestandteile wie folgt auch einzeln an:*

Beförderung mit dem eigenen Bus inklusive Reiseleitung 130,- €;

Beherbergung und Beköstigung 500,- €;

Summe der Einzelverkaufspreise 630,- €.

Es nehmen 50 Personen teil.

Dem Unternehmer entstehen folgende Aufwendungen:

<i>a) Eigenleistungen</i>	<i>Gesamt</i>	<i>pro Teilnehmer</i>
<i>Beförderung mit dem eigenen Bus</i>	4 000,- €	
<i>Betreuung durch angestellte Reiseleiter</i>	1 000,- €	
<i>Summe der Aufwendungen für Eigenleistungen</i>	5 000,- €	100,- €

b) Reisevorleistungen

<i>Beherbergung und Beköstigung</i>	20 000,- €	400,- €
-------------------------------------	------------	---------

Die Marge errechnet sich wie folgt:

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

Der Unternehmer hat jede Reise mit 19 % zu versteuern:

a) Eigenleistung (123,81 € ./. abzgl. enthaltener Umsatzsteuer) 104,04 €

b) die Leistungen nach § 25 UStG 64,03 €

Bemessungsgrundlage 168,07 €

VI. Rechnungsstellung

1. Hinweis auf Rechnung

Auf der Rechnung über eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einer Reiseleistung hat der Hinweis „**Sonderregelung für Reiseleistungen**“ zu erscheinen (§ 14a Abs. 6 S. 1 UStG), was im Rechtsverkehr von großer Bedeutung für den Leistungsempfänger ist, der ansonsten bei einer Nettorechnung nur mutmaßen kann, dass der leistende Unternehmer wohl eine Reiseleistung abgerechnet hat.

Der Zusatz dient also in erster Linie der Klarheit und hat ansonsten keine weitreichendere Bedeutung, insbesondere ist er keine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Anwendung der Margenbesteuerung (BeckOK, UStG, § 25, Rn. 63). Es handelt sich bei den Angaben nicht um bloße Hinweise auf die Sonderregelungen, sondern um korrekt („wörtlich“) einzufügende Rechnungsangaben (Sölch/Ringleb, UStG, § 25, Rn. 46).

2. Kein gesonderter Steuerausweis

Bei Umsätzen, die als Reiseleistungen i.S.d. § 25 UStG zu qualifizieren sind, findet die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8) **keine Anwendung** (§ 14a Abs. 6 S. 1 UStG). Sofern dennoch vom Reiseunternehmer ein Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen wird, **schuldet er diesen Betrag nach § 14c Abs. 2 UStG wegen unberechtigten Steuerausweises** (Birkenfeld/Wäger, UStG, § 14a, Rn. 291).

VII. Aufzeichnungspflichten

1. Allgemeines

Nach § 25 Abs. 5 UStG sind besondere **Aufzeichnungspflichten** des Unternehmers zu beachten. Die Aufzeichnungspflichten bestehen für jede einzelne Reiseleistung.

Unternehmer, die nicht ausschließlich Reiseleistungen nach § 25 UStG ausführen, müssen diese **getrennt von den übrigen Umsätzen aufzeichnen**. Zu den übrigen Umsätzen zählen insbesondere auch die im Rahmen einer Reise abgegebenen Leistungen, auf die § 25 UStG nicht anzuwenden ist (z.B. Eigenleistungen vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 8).

Die Aufzeichnungspflicht des Unternehmers erstreckt sich nicht nur auf die steuerpflichtigen Reiseleistungen, sondern **umfasst auch die steuerfreien Reiseleistungen**. Die steuerpflichtigen und die steuerfreien Leistungen sind getrennt voneinander aufzuzeichnen.

2. Aufzeichnung der von den Leistungsempfängern/ Dritten aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 1 UStG)

Aufgezeichnet werden muss der für die Reiseleistung vereinbarte – berechnete – Betrag einschließlich der Umsatzsteuer. Ändert sich der vereinbarte Betrag, hat der Unternehmer auch den Betrag der jeweiligen Preisminderung oder Preiserhöhung aufzuzeichnen.

Soweit der Unternehmer gemischte Leistungen ausführt, die Reiseleistungen und Eigenleistungen enthalten, muss aus den Aufzeichnungen hervorgehen, auf welchen Umsatz § 25 UStG anzuwenden ist und welcher Umsatz nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu beurteilen ist. Dazu sind neben dem für die Reise berechneten Gesamtbetrag die auf die Reiseleistung und auf Eigenleistungen entfallenden Beträge aufzuzeichnen.

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

Grundsätzlich sind die für Reisevorleistungen in Rechnung gestellten Beträge einschließlich der Umsatzsteuer aufzuzeichnen. Ändern sich die für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge, ist dies in den Aufzeichnungen festzuhalten.

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

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

Aufgezeichnet werden müssen sowohl die Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtige Reiseleistungen als auch für steuerfreie Reiseleistungen. Ändert sich die Bemessungsgrundlage für eine Reiseleistung, muss in den Aufzeichnungen angegeben werden, um welchen Betrag sich die Bemessungsgrundlage verringert oder erhöht hat.

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

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

Bemessungsgrundlage für diesen Teil der Reiseleistung als auch für den steuerpflichtigen Teil der Reiseleistung hervorgehen.

VIII. Vorsteuerabzug

Der Reiseunternehmer ist **nicht berechtigt**, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten sowie die nach § 13b UStG geschuldeten Steuerbeträge **als Vorsteuer abzuziehen** (§ 25 Abs. 4 S. 1 UStG).

Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer demgegenüber zu, wenn die empfangene Leistung zwar mit der Reise unmittelbar zusammenhängt, aber dem Reisenden lediglich mittelbar zugutekommt (Abschnitt 25.4 Abs. 1 S. 4 UStAE).

Beispiel: *Der Reisebus muss während einer Reise repariert werden (Abschnitt 25.1 Abs. 9 S. 4 Nr. 2 UStAE).*

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt nur insoweit, als der Unternehmer Reiseleistungen bewirkt, die nach § 25 UStG der Besteuerung unterliegen. Allerdings kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer für die steuerpflichtigen Reiseleistungen tatsächlich Umsatzsteuer zu entrichten hat. Nicht beansprucht werden kann der Vorsteuerabzug deshalb auch in den Fällen, in denen es für die Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG an einer Bemessungsgrundlage (§ 25 Abs. 3 UStG) fehlt, die Marge also negativ ist oder 0 € beträgt.

IX. Steuerbefreiungen

Reiseleistungen i.S.d. § 25 UStG können sowohl nach den allgemeinen Bestimmungen des § 4 UStG als auch nach der besonderen Regelung in § 25 Abs. 2 UStG steuerfrei sein.

Die allgemeine Steuerfreiheit nach § 4 UStG wird durch § 25 Abs. 2 UStG nicht ausgeschlossen, weil diese Bestimmung keine abschließende, exklusiv wirkende Regelung ist (Rau/Dürrwächter, UStG, § 25, Rn. 91; Birkenfeld/Wäger, UStG, § 25, Rn. 179).

Bei Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen ist insgesamt zu beachten, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gegenüber der Finanzverwaltung nachgewiesen werden müssen. Dementsprechend ist eine entsprechende **Beweisvorsorge** zu treffen und z.B. insbesondere die **Programme** der Reisen sind für die Dauer der steuerlichen Aufbewahrungsfristen (mithin also mindestens 10 Jahre) aufzubewahren.

Soweit eine Anwendung einer Steuerbefreiungsnorm zweifelhaft ist, sollte eine Notiz darüber erstellt werden, warum und aufgrund welcher Argumente entschieden wurde, die Reise als umsatzsteuerfrei zu behandeln.

1. Steuerbefreiungen nach § 25 Abs. 2 UStG

Nach § 25 Abs. 2 S. 1 UStG ist eine Reiseleistung insgesamt steuerfrei, wenn die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden.

Beispiel: *Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts bietet im eigenen Namen eine Rundreise mit dem Reisebus durch Israel zu einem Pauschalpreis an. Hin- und Rückreise von und nach Deutschland sind in dem Preis nicht enthalten.*

Die in der Beförderung der Reisenden mit dem Reisebus bestehenden Reisevorleistungen werden im Drittlandsgebiet bewirkt. Da Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen ebenfalls im Drittlandsgebiet bewirkt werden, ist die einheitliche sonstige Leistung insgesamt steuerfrei.

Die einheitliche Reiseleistung ist insgesamt steuerpflichtig, wenn die Reisevorleistungen ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden.

Beispiel: *Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts bietet im eigenen Namen eine Pilgerreise in Spanien an. Die Körperschaft hat die Reise von dem Reiseveranstalter B mit Sitz in Spanien gekauft. B hat die einzelnen Reisebestandteile (Beförderungs-, Betreuungs-, Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen) von anderen Unternehmen erworben und zu einer einheitlichen Pauschalreise gebündelt. Da sämtliche Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden, ist die Marge der Körperschaft insgesamt steuerpflichtig.*

Werden die Reisevorleistungen nur zum Teil im Drittlandsgebiet, im Übrigen aber im Gemeinschaftsgebiet erbracht, ist die Reiseleistung insoweit steuerfrei, als die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden. Erstreckt sich somit eine Beförderung sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, hat der Unternehmer die gesamte Beförderungsleistung nach Maßgabe der im Drittlands- und im Gemeinschaftsgebiet zurückgelegten Strecken aufzuteilen (Abschnitt 25.2 Abs. 1, 2, 3 UStAE; Birkenfeld/Wäger, UStG, § 25, Rn. 185). Im UStAE finden sich überdies Sonderregelungen für Personenbeförderung im Luftverkehr (Abschnitt 25.2 Abs. 4 UStAE) sowie Personenbeförderung mit Kreuzfahrtschiffen im Seeverkehr (Abschnitt 25.2 Abs. 6 UStAE).

Beispiel: *Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts verkauft im eigenen Namen eine Pauschalreise zu einer Partnergemeinde in Afrika inkl. Flug und Beherbergung ab Hannover.*

Die Reiseleistung der Körperschaft ist insoweit steuerpflichtig, als die Personenbeförderung im Flugzeug (Reisevorleistung) im Gemeinschaftsgebiet bewirkt wird (vgl. Abschnitt 25.2 Abs. 4). Der Leistungsort der übrigen Reisebestandteile liegt im Drittlandsgebiet. Die Reiseleistung ist daher insoweit steuerfrei.

Bei Personenbeförderungen im Luftverkehr (Reisevorleistung), die sich auf das Drittlandsgebiet und das Gemeinschaftsgebiet erstrecken, kann der Reiseveranstalter die Beförderungsleistung (Reisevorleistung) insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht behandeln, wenn der Zielort der Personenbeförderung im Drittlandsgebiet liegt, bzw. insgesamt als im Gemeinschaftsgebiet erbracht behandeln, wenn der Zielort der Personenbeförderung im Gemeinschaftsgebiet liegt. Hin- und Rückflug sind dabei als eine Reisevorleistung anzusehen. Der Zielort bestimmt sich nach dem Hinflug. Zwischenlandungen aus flugtechnischen Gründen berühren die Vereinfachungsregelung nicht. Soll von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht werden, **muss sie bei allen veranstalteten Reisen angewendet werden.**

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde bietet im eigenen Namen eine Flugreise von Hannover nach Israel zu einem Pauschalpreis an. Die Kirchengemeinde wendet für alle von ihr angebotenen Reisen die Zielortregelung an.*

Da der Zielort der Reise im Drittlandsgebiet liegt, gilt die Beförderungsleistung insgesamt als im Drittlandsgebiet bewirkt. Werden auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt, ist die Reiseleistung der Kirchengemeinde insgesamt steuerfrei.

Beispiel: *Eine Kirchengemeinde bietet im eigenen Namen eine Flugreise von Hannover nach Spanien zu einem Pauschalpreis an. Die Kirchengemeinde wendet für alle von ihr angebotenen Reisen die Zielortregelung an.*

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

Beispiel: Eine Kirchengemeinde bietet im eigenen Namen eine Busreise an. Diese beginnt in Zürich (Schweiz) und endet in Rom (Italien). Im Reisepreis sind Hin- und Rückflug von und nach Hannover enthalten. Die Kirchengemeinde wendet für alle von ihr angebotenen Reisen die Zielortregelung an.

Da der Zielort des Hinflugs im Drittlandsgebiet (Schweiz) liegt, gilt die Personenbeförderung mit dem Flugzeug inklusive des Rückflugs als insgesamt im Drittlandsgebiet bewirkt.

Die Busreise ist in einen steuerfreien Streckenanteil im Drittlandsgebiet und einen steuerpflichtigen Anteil im Gemeinschaftsgebiet aufzuteilen.

Liegen für nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreie Reiseleistungen im Drittland auch die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung vor, die den Vorsteuerabzug ausschließt, geht diese Steuerbefreiung vor (Abschnitt 25.2 Abs. 8 UStAE).

2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG- Kirchenchor/ Orchester

a. Auftritte/ Chorwettbewerbe

Reisen des eigenen Kirchenchores (Orchesters) einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ins In- und Ausland etwa zu Chorwettbewerben oder zu auswärtigen Auftritten bei anderen Kirchengemeinden sind grundsätzlich gem. § 4 Abs. 1 Nr. 20 lit. a Satz 2 UStG steuerfrei.

Voraussetzung ist allerdings, dass touristische/gesellige Angebots Elemente von **deutlich untergeordneter Natur** sind. Die Aufwendungen für touristische/gesellige Angebots Elemente sollten dabei – wenn möglich – nicht mehr als 5%, höchstens 10% der Gesamtkosten dieser Reise ausmachen (vgl. § 58 Nr. 7 AO).

Die gemeinschaftliche Aufführung von Musikstücken muss bei dieser Reise eindeutig im Vordergrund stehen und ernsthaft betrieben werden und nicht nur der Deckmantel für Geselligkeit und die Befriedigung allgemein-touristischer Interessen der mitfahrenden Chormitglieder sein.

Ist dies der Fall und auch ausreichend dokumentiert, sind untergeordnete gesellige/touristische Angebots Elemente nicht steuerschädlich.

b. Probewochenenden

Die Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Nr. 20 lit. a) Satz 2 UStG greift allerdings nicht für Probewochenende, da der Chor/ das Orchester bei solchen Probewochenende nicht auftritt und damit kein Konzert oder ähnliches gibt.

Dementsprechend sind solche Reisen grds. umsatzsteuerpflichtig und unterliegen der Margenbesteuerung.

Soweit eine Fahrt z.B. nur mit Jugendlichen unter 27 Jahren erfolgt, kann ggf. die Steuerbefreiung nach Nr. 25 UStG (siehe **Punkt 4.** Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG - Jugendreisen) Anwendung finden.

3. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG – Bildungsreisen

Für Bildungsreisen kommt ggf. eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG in Frage. Die Leistungen sind steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a. Träger der Weiterbildung

Träger der Weiterbildung muss ein in § 4 Nr. 22 lit. a) UStG genannter Unternehmer, zum Beispiel eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. Kirchengemeinde) oder auch ein als gemeinnützig anerkannter Verein bzw. eine als gemeinnützig anerkannte Stiftung sein.

b. Kostendeckung

Die Teilnehmerbeiträge werden überwiegend dazu verwendet, die Kosten zu decken. Das gilt fast immer dann, wenn die Reise „preisauffüllend“ durch öffentliche Zuschüsse mitfinanziert wird.

c. Inhalte wissenschaftlicher und belehrender Art

Die Steuerbefreiung beschränkt sich auf Bildungsveranstaltungen im engeren Sinn.

Freizeit- und Hobbyveranstaltungen gehören nicht dazu und sind dementsprechend nicht umsatzsteuerbefreit (BFH, Urteil vom 27.4.2006, Az. V R 53/04).

Für die Frage, ob eine Reise wissenschaftlicher oder belehrender Art ist, muss auf deren Inhalt und Zielsetzung abgestellt werden. Insbesondere darf ein Kurs nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben, was für den Einzelfall zu prüfen ist (EuGH – C-473/08, Slg. 2010, I-907 – Eulitz; BFH v. 24.01.2008, BStBl. II 2012, S. 267).

Die Abgrenzung ist im Einzelfall schwierig, da es für viele Fragen noch keine gefestigte Rechtsprechung gibt.

Als grundsätzliche Abgrenzung bietet sich ein Blick darauf an, ob es sich um eine reine Freizeitveranstaltung (in der Regel keine Umsatzsteuerbefreiung) oder eine Veranstaltung wissenschaftlicher oder belehrender Art handelt, die der **Berufsbildung oder Fortbildung** dient (in der Regel Umsatzsteuerbefreiung).

Zu prüfen ist daher, ob die Inhalte ggf. vergleichbar in Schulen, bspw. kaufmännischen Schulen oder Hauswirtschaftsschulen, vermittelt werden. Auch Kriterien wie die Vorbildung des Kursleiters, die Zusammensetzung des Teilnehmerkreises, die inhaltliche Ausgestaltung und Zielsetzung der Veranstaltungen, können als Abgrenzungskriterium dienen (BFH vom 27.09.2007, BStBl. II 2008, S. 323).

Abgrenzungsprobleme können sich bspw. bei Veranstaltungen mit den Inhalten Malen, Zeichnen, Basteln und Fotografie ergeben (Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 4 Nr. 22, Rn. 46). So hat der BFH bspw. für einen durch eine Volkshochschule abgehaltenen Keramik- und Töpferkurs entschieden, dass dieser der bloßen Freizeitgestaltung zuzuordnen und damit nicht umsatzsteuerbefreit sei (BFH v. 27. 9. 2007, BStBl. II 2008, S. 323).

4. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG - Jugendreisen

Darüber hinaus sind Jugendreisen, die durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts durchgeführt werden, nach § 4 Nr. 25 UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit.

Jugendliche im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres.

§ 4 Nr. 25 befreit sämtliche Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe, die nach den Vorschriften des SGB VIII erbracht werden, sowie die damit eng verbundene Leistungen (BeckOK, UStG, § 4 Nr. 25, Rn. 1). Kinder und Jugendliche sollen sozial gefördert werden, weshalb die im Rahmen der Jugendhilfe erbrachten Leistungen nicht mit Umsatzsteuer belastet werden sollen (BeckOK, UStG, § 4 Nr. 25, Rn. 3).

a. Begünstigte Leistungserbringer

Befreit sind die Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 SGB VIII, sofern die Leistungen von einer begünstigten Einrichtung erbracht werden.

Begünstigte Leistungserbringer sind gem. § 4 Nr. 25 S. 2 Buchst. a HS 2 UStG auch Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts. Diese sind nach § 75 Abs. 3 SGB VIII als Träger der freien Jugendhilfe anerkannt.

b. Begünstigte Leistungen der Jugendhilfe

aa. Begünstigt sind zum Einem Angebote der Jugendarbeit. Zur **Jugendarbeit** gehören u. a. außerschulische Jugendbildung, Jugendarbeit in Sport, Spiel und Geselligkeit, Kinder- und Jugenderholung sowie Jugendberatung (§ 11 Abs. 3 SGB VIII).

Die jungen Menschen sollen durch die Angebote der Jugendarbeit in ihrer Entwicklung gefördert, zu gesellschaftlicher Mitverantwortung und zu sozialen Engagement angeregt werden (Birkenfeld/Wäger, UStG, § 4 Nr. 25, Rn. 54).

Kinder- und Jugenderholung ermöglicht es den Kindern und Jugendlichen, sich von den Belastungen durch Schule und Ausbildung erholen zu können, wobei im Rahmen eines Miteinanders das soziale Lernen im Vordergrund steht. **Es geht allerdings nicht darum, den Jugendlichen lediglich preiswerte Urlaubsreisen anzubieten** (Kunkel/Kepert, SGB VIII, § 11, Rn. 20; PdK Bu J-3, § 11 SGB VIII Nr. 8, Wiesner, SGB VIII, § 11, Rn. 24). Das bedeutet, dass Kinder- und Jugendreisen nur dann befreit sind, wenn es ein bestimmtes **Programm** gibt, das das soziale Lernen in den Vordergrund stellt.

Reine „Spaß-Freizeiten“ ohne inhaltliches Programm werden daher u.E. nicht von der Steuerbefreiung erfasst.

G. Stornierung einer Reise

Tritt ein Reisender vor Reisebeginn vom Reisevertrag zurück und hat er für diesen Fall eine in dem Reisevertrag vorab vereinbarte Entschädigung zu entrichten (Stornogebühr), liegt beim Reiseveranstalter **echter Schadensersatz** und somit kein Entgelt für eine Reise vor. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass zivilrechtlich ein Rücktrittsrecht besteht.

Umbuchungs- und Änderungsgebühren, die der Reisende bei Änderung eines bestehenbleibenden Reisevertrags zu entrichten hat, erhöhen das für die Reise zu entrichtende Entgelt.

H. Gestaltungsvorschlag

I. Direktbuchung durch die Teilnehmer

Soweit die steuerlichen und zivilrechtlichen Folgen nicht gewünscht sind, empfiehlt es sich, nicht selbst als Veranstalter der Reise aufzutreten. Alternativ können die Teilnehmer die Reiseleistung bei einem Dritten (z.B. Reisebüro) insgesamt buchen oder aber einzelne Bestandteile bei Dritten (z.B. direkter Abschluss des Beherbergungsvertrages zwischen Teilnehmer und kirchlichem Fortbildungshaus, Hotel, etc.).

In der Praxis gibt es bei der Umstellung auf eine Direktbuchung aktuelle noch Schwierigkeiten, da vor allem die kirchlichen Tagungshäuser darauf nicht eingerichtet sind. Es ist davon auszugehen, dass bei gesteigerter Nachfrage nach einer Direktbuchung von Teilnehmern statt einer Buchung durch die Körperschaft des öffentlichen Rechts, hier in Zukunft neue Möglichkeiten entstehen und so die Problematik der Reiseleistungen vereinfacht werden kann.

II. Organisation der Reise durch eine Privatperson

In der Praxis werden schon heute Reisen (z.B. Chorfreizeiten) auch durch Privatpersonen organisiert. Ein Teilnehmer nimmt alle Buchungen vor und erhält sodann die Beiträge von den anderen Teilnehmern auf sein privates Konto.

Letztlich muss die Privatperson selbst entscheiden, ob sie das Risiko dieser Organisation auf sich nehmen möchte. Im Zweifelsfall hat diese Privatperson Haftungsrisiken zu tragen. Zudem wäre zu klären, welcher Versicherungsschutz für die Reiseteilnehmer besteht.

Letztlich scheint die Variante unter Punkt I. Direktbuchung durch die Teilnehmer vorzugswürdiger.

I. Übersicht

Reiseleistung bestehend aus mehreren Reisevorleistungen		
ausschließlich im Drittlandsgebiet	ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet	zum Teil im Drittlandsgebiet, zum Teil im Gemeinschaftsgebiet
Reiseleistung ist nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfrei (Abschnitt 25.2 Abs. 1 UStAE).	Reiseleistung ist steuerpflichtig (Abschnitt 25.2 Abs. 2 UStAE).	Reiseleistung ist nur insoweit steuerfrei, als die Reisevorleistungen auf das Drittlandsgebiet entfallen (Abschnitt 25.2 Abs. 3 UStAE).
Beförderung erstreckt sich sowohl auf das Drittlandsgebiet, als auch auf das Gemeinschaftsgebiet:		
	Bei Personenbeförderung im Luftverkehr (Reisevorleistungen) – Vereinfachungsregelung möglich:	
Reiseveranstalter hat die gesamte Beförderungsleistung nach Maßgabe der zurückgelegten Strecken in einen auf das Drittlandsgebiet und in einen auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteil aufzuteilen (Abschnitt 25.2 Abs. 3 S. 3 UStAE).	Zielort im Drittlandsgebiet: Beförderungsleistung (Reisevorleistungen) gilt insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht (Abschnitt 25.2 Abs. 4 S. 2 UStAE).	Zielort im Gemeinschaftsgebiet : Beförderungsleistung (Reisevorleistungen) gilt insgesamt als im Gemeinschaftsgebiet erbracht (Abschnitt 25.2 Abs. 4 S. 3 UStAE).
	Der Zielort bestimmt sich nach dem Hinflug. Die Vereinfachungsregelung muss bei allen veranstalteten Reisen angewendet werden (Abschnitt 25.2 Abs. 5 UStAE). Ein Übergang zur Ermittlung nach Streckenanteilen ist jederzeit möglich. Personenbeförderung bei Kreuzfahrten mit Schiffen im Seeverkehr erstreckt sich sowohl	
	auf das Drittlandsgebiet	als auch auf das Gemeinschaftsgebiet
	wegen Geringfügigkeit eines Anteils im Gemeinschaftsgebiet kann von einer Aufteilung abgesehen werden (Abschnitt 25.2 Abs. 6 UStAE).	