

# Urteil vom 19. Oktober 2011, XI R 18/09

## Margenbesteuerung bei Kreuzfahrtschiffsreisen mit Bustransfer

BFH XI. Senat

UStG § 25 Abs 1, UStG § 25 Abs 1, UStG § 25 Abs 2, UStG § 25 Abs 2, UStG § 25 Abs 4, UStG § 25 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 26, UStR Abschn 273 Abs 6, UStG § 15 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. Juni 2009, Az: 1 K 337/05

## Leitsätze

1. Eine von einem Reiseunternehmer angebotene Kreuzfahrtschiffsreise einschließlich des Bustransfers des Reisenden zum Abfahrtshafen ist bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 UStG eine einheitliche Reiseleistung .
2. Wird der Bustransfer im Gemeinschaftsgebiet bewirkt und wird die Kreuzfahrtschiffsreise im Drittlandsgebiet erbracht, unterliegt (nur) der Bustransfer der Margenbesteuerung nach § 25 UStG .
3. Der Abzug von Vorsteuerbeträgen hinsichtlich des Bustransfers ist ausgeschlossen .

## Tatbestand

I.

**1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine von A und dem zwischenzeitlich ausgeschiedenen Mitgesellschafter B im Jahr 1993 gegründete GbR. Sie betrieb in den Jahren 1997 bis 1999 (Streitjahre) ein Reiseunternehmen, das sich insbesondere auf die Organisation von Kreuzfahrten spezialisiert hatte und hierfür Schiffe charterte. Die Anreise zum jeweiligen Abfahrtshafen organisierten die Reisetilnehmer entweder selbst oder nutzten den von der Klägerin angebotenen Bustransfer. Teilweise wurde ein Reisekomplettpreis vereinbart, in dem der Transfer enthalten war. Für den Transfer zum Abfahrtshafen arbeitete die Klägerin mit verschiedenen Busunternehmern zusammen. Die Kreuzfahrten führten fast ausschließlich durch Drittlandsgebiet (internationale Gewässer).

**2** In ihren Umsatzsteuererklärungen für 1997 bis 1999, die sie teilweise später noch korrigierte, erklärte die Klägerin folgende Umsätze und Vorsteuern (jeweils DM):

**3**

Steuerfreie Steuerpflichtige Umsatzsteuer Vorsteuer

	Umsätze	Umsätze		
1997	...	...	...	...
1998	...	...	...	...
1999	...	...	...	...

**4** Dabei unterwarf sie ihre Leistungen der Umsatzsteuer, soweit der Bustransfer im Gemeinschaftsgebiet erbracht worden war, und machte entsprechende Vorsteuerabzugsbeträge geltend.

**5** Im Anschluss an eine Außenprüfung folgte dem das damals zuständige Finanzamt O (FA O). Bei den von der

Klägerin durchgeführten Kreuzfahrten handele es sich um Reiseleistungen i.S. des § 25 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG), bei denen nur der Bustransfer zum Hafen als inländischer Teil der Beförderungsleistungen steuerpflichtig sei. Das FA O erließ am 30. Januar 2003 entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre.

- 6 Die Klägerin legte gegen diese Bescheide Einspruch ein und vertrat erstmals die Auffassung, sie habe ihre Reiseleistungen zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen, soweit der Bustransfer im Gemeinschaftsgebiet erbracht worden sei. Die Bustransfers zum jeweiligen Hafen seien angesichts der neueren Rechtsprechung zum Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung umsatzsteuerrechtlich anders einzuordnen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Januar 2003 V R 16/02, BFHE 201, 343, BStBl II 2003, 445, und vom 30. Januar 2003 V R 13/02, BFH/NV 2003, 669). Sie seien danach lediglich Hilfsleistungen zu den nicht der Umsatzbesteuerung unterliegenden Hauptleistungen (Schiffskreuzfahrten).
- 7 Der mittlerweile zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wies den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsbescheid vom 7. November 2005 zurück. Die Bustransfers seien als im Gemeinschaftsgebiet bewirkte Leistungen nach § 25 Abs. 2 UStG steuerpflichtig und unterlägen der Margenbesteuerung nach § 25 Abs. 3 UStG. Die hierfür von der Klägerin aufgewendeten Beträge hätten den jeweils entrichteten Zahlungen der Reisetilnehmer entsprochen, so dass sich eine Marge von 0 DM und in der Folge keine Umsatzsteuer ergebe. Gleichzeitig sei der Vorsteuerabzug für diese Reisevorleistungen nach § 25 Abs. 4 UStG ausgeschlossen. Die abziehbaren Vorsteuern seien daher für 1997 auf ... DM, für 1998 um ... DM und für 1999 um ... DM zu kürzen.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die anschließend erhobene Klage ab. Die von der Klägerin angebotenen Schiffsreisen einschließlich des Bustransfers seien Reiseleistungen i.S. von § 25 UStG. Die im Gemeinschaftsgebiet erbrachten Bustransferleistungen seien wegen des in § 25 Abs. 2 UStG normierten Aufteilungsgebots steuerpflichtig. Insoweit sei gemäß § 25 Abs. 4 UStG der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 283 veröffentlicht.
- 9 Zur Begründung der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Das Aufteilungsgebot gelte für die von ihr erbrachten Reiseleistungen nicht, weil die Reiseleistungen insgesamt als eine einheitliche --im Drittlandsgebiet bewirkte und deshalb nicht steuerbare-- Leistung anzusehen seien. Eine einheitliche Leistung liege insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen darstellten. Wenn nach der Rechtsprechung selbst die Verpflegung von Hotelgästen bezogen auf die Unterbringung eine Nebenleistung sei (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 1996 V R 58/94, BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160), so gelte dies erst recht für die streitbefangenen Bustransfers, deren Umfang jeweils in der Regel nicht einmal 1 % des gesamten Reisepreises ausgemacht habe (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15. Januar 2009 V R 9/06, BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433). Ihre Rechtsauffassung entspreche auch der in Abschn. 273 Abs. 6 der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 (UStR) enthaltenen Verwaltungsmeinung. Danach könne der Reiseveranstalter von der Berücksichtigung des auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteils der gesamten Beförderungsstrecke wegen Geringfügigkeit absehen, wenn sich eine Personenbeförderung bei Kreuzfahrten mit Schiffen im Seeverkehr auf das Drittlands- und das Gemeinschaftsgebiet erstrecke.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide für 1997 bis 1999 vom 30. Januar 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. November 2005 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 1997 um ... DM, für 1998 um ... DM und für 1999 um ... DM herabgesetzt wird, sowie hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vorzulegen.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin angebotenen Kreuzfahrtschiffsreisen und Bustransfers als eine einheitliche Reiseleistung i.S. des § 25 Abs. 1 Satz 3 UStG anzusehen sind. Nach der zutreffenden Rechtsauffassung des FG ist diese Reiseleistung gemäß § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG nur insoweit steuerfrei, als die

Kreuzfahrtschiffsreisen fast ausschließlich im Drittland ausgeführt wurden; die im Gemeinschaftsgebiet erbrachten Bustransfers sind hingegen steuerpflichtig. Das FG hat auch rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Klägerin bezogen auf die Bustransferleistungen nach § 25 Abs. 4 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

- 15 1. § 25 UStG enthält eine Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen eines Unternehmers.
- 16 a) § 25 UStG gilt für Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt (§ 25 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen (§ 25 Abs. 1 Satz 2 UStG). Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung (§ 25 Abs. 1 Satz 3 UStG). Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG (§ 25 Abs. 1 Satz 4 UStG). Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen (§ 25 Abs. 1 Satz 5 UStG).
- 17 b) Die sonstige Leistung ist gemäß § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG steuerfrei, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden.
- 18 c) Nach § 25 Abs. 3 Satz 1 UStG bemisst sich die sonstige Leistung nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet.
- 19 d) § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG sieht abweichend von § 15 Abs. 1 UStG vor, dass der Unternehmer nicht berechtigt ist, die ihm für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen.
- 20 2. § 25 UStG setzt die unionsrechtliche Sonderregelung für Reisebüros in Art. 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) in nationales Recht um (vgl. dazu zuletzt EuGH-Urteil vom 9. Dezember 2010 C-31/10 --Minerva Kulturreisen--, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2011, Nr. C 55, 15, Deutsches Steuerrecht --DStR--- 2010, 2576, Umsatzsteuer-Rundschau --UR--- 2011, 393).
- 21 3. Die Anwendung dieser Bestimmungen durch das FG auf den Streitfall lässt keinen Rechtsverstoß erkennen.
- 22 a) Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin als Reiseunternehmen mit ihren Umsätzen grundsätzlich die Voraussetzungen der Sonderregelung erfüllt.
- 23 b) Das FG ist auch zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass im Streitfall eine einheitliche Reiseleistung i.S. von § 25 Abs. 1 Satz 3 UStG vorliegt.
- 24 aa) Ebenso wenig wie § 25 UStG die "Reiseleistungen" definiert, sieht Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG eine Bestimmung des dort verwendeten Begriffs der "Umsätze von Reisebüros und Reiseveranstaltern" vor.
- 25 Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Letztere dadurch gekennzeichnet, dass sie sich regelmäßig aus der Erbringung mehrerer Leistungen, insbesondere Beförderungs- und Unterbringungsleistungen zusammensetzen, die teils im Ausland, teils in dem Land erbracht werden, in dem das Reisebüro seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat (vgl. EuGH-Urteil in ABIEU 2011, Nr. C 55, 15, DStR 2010, 2576, UR 2011, 393, Rz 18, m.w.N.).
- 26 Nicht unter die Sonderregelung nach Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG fällt beispielsweise der Verkauf von Opernkarten durch ein Reisebüro ohne Erbringung einer Reiseleistung (vgl. EuGH-Urteil in ABIEU 2011, Nr. C 55, 15, DStR 2010, 2576, UR 2011, 393).
- 27 bb) Danach stellen sich die von der Klägerin erbrachten Bustransferleistungen neben den Kreuzfahrtschiffsreisen als "klassische Beförderungsleistungen" und damit in den Anwendungsbereich von § 25 UStG fallende Reiseleistungen dar (vgl. z.B. Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl., S. 975, unter 8.6.1 c; Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, § 25 UStG Rz 18; Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 25 Rz 38; Abschn. 272 Abs. 1 Satz 6 UStR), die nach § 25 Abs. 1 Satz 3 UStG als eine einheitliche sonstige Leistung gelten (vgl. zum Leistungspaket eines Hoteliers aus Aufenthalt und Transfer der Gäste auch EuGH-Urteil vom 22. Oktober 1998 C-308/96 und C-94/97 --Madgett und Baldwin--, Slg. 1998, 6229, UR 1999, 38). Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht umstritten.

- 28** c) Dem FG ist ferner darin zu folgen, dass der auf den Bustransfer entfallende Anteil der Reiseleistung der Klägerin steuerpflichtig ist, obwohl die Kreuzfahrtschiffsreisen selbst fast ausschließlich im Drittland erbracht wurden.
- 29** aa) Nach § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG ist die sonstige Leistung (Reiseleistung) steuerfrei, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden.
- 30** Die § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG zugrunde liegende Bestimmung (Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG) lautet:
- 31** "Werden die Umsätze, für die das Reisebüro andere Steuerpflichtige in Anspruch nimmt, von diesen außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so wird die Dienstleistung des Reisebüros einer nach Artikel 15 Nummer 14 befreiten Vermittlungstätigkeit gleichgestellt. Werden diese Umsätze sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gemeinschaft erbracht, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros als steuerfrei anzusehen, der auf die Umsätze außerhalb der Gemeinschaft entfällt."
- 32** bb) Für den Fall einer einheitlichen sonstigen Leistung i.S. von § 25 Abs. 1 Satz 3 UStG gilt damit ein ausdrückliches Aufteilungsgebot, wonach eine Steuerfreiheit der sonstigen Leistung (Reiseleistung) nur in Betracht kommt, wenn und soweit die entsprechenden Reisevorleistungen tatsächlich im Drittlandsgebiet bewirkt wurden (vgl. BFH-Urteil vom 2. März 2006 V R 25/03, BFHE 213, 134, BStBl II 2006, 788; FG Hamburg, Urteil vom 24. Juni 2008 6 K 91/06, EFG 2008, 1836; Wagner, a.a.O., § 25 Rz 160; Hundt-Eßwein, a.a.O., § 25 UStG Rz 51; Bunjes/Leonard, UStG, 10. Aufl., § 25 Rz 34).
- 33** cc) Im Streitfall hat die Klägerin mit dem Chartern der Kreuzfahrtschiffe und der Anmietung der Busse Leistungen Dritter bezogen, die den Reisenden im Rahmen der Kreuzfahrtschiffsreisen mit Bustransfer unmittelbar zugutekamen, so dass es sich insoweit gemäß § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG um Reisevorleistungen handelt.
- 34** Nach den den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG i.S. von § 118 Abs. 2 FGO sind --was auch unstreitig ist-- nur die Kreuzfahrtschiffsreisen, nicht hingegen die Bustransferleistungen im Drittland bewirkt worden. Dementsprechend ist der auf den Bustransfer entfallende Anteil der Reiseleistung der Klägerin steuerpflichtig (vgl. dazu z.B. auch Lippross, a.a.O., S. 987, unter 8.6.2.6.2).
- 35** dd) Dieses Ergebnis entspricht den genannten Vorgaben des Unionsrechts in Art. 26 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG. Auch danach ist im Streitfall der Teil der Reiseleistung der Klägerin steuerpflichtig, der auf die Reisevorleistungen entfällt, die sich auf die im Gemeinschaftsgebiet erbrachten Bustransferleistungen beziehen.
- 36** d) Der Klägerin ist zwar darin zu folgen, dass nach der Rechtsprechung bei der Frage der Anwendbarkeit von § 25 Abs. 1 UStG auch die Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von zusammengesetzten Leistungen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 2. März 2011 XI R 25/09, BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, unter II.1., m.w.N.) zu beachten sein können. Danach stellt etwa die Beschaffung der Betreuung auf der Reise eine gegenüber der Beschaffung des Touristenvisums eigene, selbständige sonstige Leistung dar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 213, 134, BStBl II 2006, 788). Außerdem kann ein vom Reiseveranstalter obligatorisch angebotener Abschluss einer Reiserücktrittskostenversicherung für die Kunden eine selbständige steuerfreie Leistung neben der unter § 25 UStG fallenden Reiseleistung sein (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 2006 V R 24/02, BFHE 213, 430, BStBl II 2006, 935).
- 37** Liegt aber --wie im Streitfall-- eine einheitliche Reiseleistung i.S. von § 25 Abs. 1 Satz 3 UStG vor, sind die Grundsätze der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von zusammengesetzten Leistungen innerhalb des Anwendungsbereichs der Sonderregelung nicht anwendbar (so zutreffend z.B. Wagner, a.a.O., § 25 Rz 21).
- 38** Die von der Klägerin in diesem Zusammenhang angeführte Entscheidung (BFH-Urteil in BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433) befasst sich mit Reiseleistungen an andere Unternehmer, die im Gegensatz zum hier vorliegenden Sachverhalt nicht in den Anwendungsbereich des § 25 UStG fallen (s. unter II.3.a der Gründe). Dasselbe gilt für das von der Klägerin genannte BFH-Urteil in BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160, unter III.2.a aa.
- 39** e) Die Klägerin beruft sich schließlich ohne Erfolg auf Abschn. 273 Abs. 6 UStR, wonach der Reiseveranstalter bei einer Personenbeförderung bei Kreuzfahrten im Seeverkehr, die sich sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet erstreckt, eine Vereinfachungsregelung in Anspruch nehmen kann. Denn diese Regelung bezieht sich ausschließlich auf --sich sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet erstreckende-- Personenbeförderungen bei Kreuzfahrten mit Schiffen, nicht aber auf --im Gemeinschaftsgebiet bewirkte-- Bustransferleistungen, wie im Streitfall.

- 40** f) Schließlich hat das FG zutreffend entschieden, dass die Klägerin gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG nicht berechtigt ist, die ihr für die Bustransferleistungen von Busunternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Die Regelung steht im Einklang mit dem Unionsrecht (Art. 26 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG).
- 41** Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs für die Reisevorleistungen nach § 25 Abs. 4 UStG beruht darauf, dass die Aufwendungen des Unternehmers für Reisevorleistungen aufgrund der Margenberechnung bereits die Bemessungsgrundlage gemäß § 25 Abs. 3 Satz 1 UStG "mindern" (vgl. Wagner, a.a.O., § 25 Rz 237; Hundt-Eißwein, a.a.O., § 25 UStG Rz 82; Leonard, a.a.O., § 25 Rz 48).
- 42** 4. Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist nicht geboten. Zweifel an der Auslegung des für die Entscheidung im Streitfall einschlägigen Unionsrechts bestehen nicht.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)