

Urteil vom 02. März 2011, XI R 25/09

Hochseeangelreisen als einheitliche Beförderungsleistung

BFH XI. Senat

UStG § 3a Abs 1, UStG § 3b Abs 1, UStG § 3a Abs 1, UStG § 3b Abs 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 22. Juni 2009, Az: 4 K 41/05

Leitsätze

Bei einer mehrtägigen Hochseeangelreise stellen die Unterkunft und Verpflegung sowie diejenigen Dienstleistungen, die dazu dienen, dass die Passagiere den Angelsport optimal ausüben und das Fanggut transportieren können, Nebenleistungen zu der Personenbeförderung dar .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb 1997 das im Schiffsregister als Frachtschiff eingetragene Schiff MS "X". Das als Hochseefischereifahrzeug gebaute Schiff war im Jahre 1994 in ein Hochseeangelfahrzeug umgebaut worden. Es hat Zwei- und Vierbettkabinen mit Dusche und WC für jede Kabine und einen Salon. Auf dem Schiffsdeck befindet sich ein "Schlachtplatz" zur Verarbeitung des Fangs und es besteht die Möglichkeit, den Fang direkt nach der Verarbeitung zu frosten.
- 2** Der im Inland ansässige Kläger bot in den Streitjahren 1997 bis 2001 mehrtägige Hochseeangelreisen in drei Fanggebiete in der Ostsee von verschiedenen Abfahrtshäfen an. Das Entgelt von 180 DM bzw. 225 DM pro Tag und Person umfasste die Beförderung sowie Unterkunft und Vollpension. Alle mit dem Angeln in Zusammenhang stehenden Leistungen, insbesondere die Beschaffung der notwendigen Fangutensilien, Köder und sonstiges Zubehör gehörten nicht zum Angebotsumfang; diese brachten die Gäste selbst mit. Vom ersten bis zum letzten Angeltag wurde eine "Pokal-Angelzeit" mit Pokalverleihung am Ende der Angelreise angeboten. Die besten Angler des Jahres 2001 erhielten einen Tag Hochseeangeln kostenlos.
- 3** Der Kläger behandelte die Hochseeangelreisen in den Streitjahren als nicht im Inland ausgeführte und deshalb nicht steuerbare Beförderungen. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Streitjahre kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Durchführung der so genannten Angelkreuzfahrten keine Beförderungsleistung darstelle mit der Folge, dass der Ort der Leistung sich aus § 3a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ergebe und diese steuerpflichtig sei.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte, das Finanzamt (FA), folgte der Auffassung des Prüfers und änderte die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzungen für die Jahre 1997 bis 2001 entsprechend.
- 5** Die Einsprüche des Klägers wies das FA zurück. Der Kläger erbringe ein sog. Leistungspaket, bei dem die Beförderung lediglich eine unabdingbare Nebenleistung und die Ermöglichung des Angelns auf hoher See die Hauptleistung sei. Für die Kunden stünde nicht die Beförderung, sondern das Angelvergnügen im Vordergrund. Andernfalls hätten sie eine Seereise auf einem normalen Passagierschiff angetreten. Soweit dort (beispielsweise Tanz-)Vergnügen als Zeitvertreib angeboten würden, sei dies nicht mit dem Streitfall vergleichbar, in dem die Gäste an der Reise ausschließlich deshalb teilnähmen, um auf hoher See dem Angelsport nachgehen zu können.
- 6** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 82). Leistungsort sei gemäß § 3a Abs. 1 UStG die im Inland gelegene Stadt Y, von der aus der Kläger sein Unternehmen betreibe. Die Ausnahmeregelung des § 3b UStG greife nicht ein. Denn dafür müsse die Beförderung der Hauptzweck der Leistung sein. Die im Rahmen der Hochseeangeltour erbrachten Leistungen stellten --was auch unstreitig sei--

umsatzsteuerrechtlich eine einheitlich zu beurteilende Leistung dar. Anders als im Fall der vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen "Schiffspauschalreisen" stehe vorliegend aber nicht die Art der Schiffsbeförderung, die dem Passagier ein besonderes Reiseerlebnis vermitteln solle, als Hauptleistung im Vordergrund, sondern das vom Kläger ermöglichte Erlebnis, auf hoher See in bestimmten Fanggebieten das Angeln auszuüben.

- 7 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, die Fahrten von H und I in D oder S im Inland zu den Fanggebieten, in diesen und von ihnen zurück zum Hafen seien zweifelsfrei Beförderungsleistungen. Die Gestellung von Unterkunft und Verpflegung sei bei einer mehrtägigen Reise nach der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung eine Nebenleistung. Ebenso stelle die Einräumung der Möglichkeit, den Fang an Bord zu verarbeiten und einzufrieren eine Nebenleistung zur Beförderung dar, denn nur sie ermögliche die vom Kläger geschuldete Mitbeförderung des Fangs zum Hafen.
- 8 Befördern sei nach dem Urteil des FG Hamburg vom 28. April 2008 5 K 10/07 auch dann der Hauptzweck, wenn für die Gäste der Sport oder das Vergnügen im Vordergrund stehe. Es sei zudem möglich, dass Nicht-Angler an der Reise teilnähmen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Umsatzsteuer unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 1997 bis 2001, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2005, dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer wie folgt festgesetzt wird:
für 1997 auf ... DM, für 1998 auf ... DM,
für 1999 auf ... DM, für 2000 auf ... DM und
für 2001 auf ... DM.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Der Leistung liege ein einheitlicher Vertrag mit einem Gesamtpreis zugrunde, wobei der auf die Beförderung allein entfallende Wertanteil wesentlich niedriger sei. Alle Leistungen dienten wirtschaftlich dem einen Ziel, Hochseeangeln zu ermöglichen. Anders als bei Kreuzfahrten wählten die Gäste das Schiff wegen seiner Besonderheiten als Angelplatz und nicht als Beförderungsmittel, um einen bestimmten Ort aufzusuchen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG ist die --einheitliche-- Leistung des Klägers bei der gebotenen Gesamtbetrachtung als Beförderungsleistung zu beurteilen.
- 13 1. Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG --neben weiteren Voraussetzungen-- die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland ausführt. Grundsätzlich wird eine sonstige Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Jedoch wird nach § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG eine Beförderungsleistung dort erbracht, wo die Beförderung bewirkt wird.
- 14 Befördern ist die räumliche Fortbewegung von Personen oder Gegenständen, wobei die Art des Beförderungsmittels nicht von Bedeutung ist. Die Tatsache der Beförderung durch ein dafür geeignetes Fahrzeug entfällt nicht, wenn das Motiv nicht in dem wirtschaftlichen Nutzen einer Beförderung zu sehen ist, sondern in der sportlichen Betätigung oder in anderen Gründen der Freizeitgestaltung (BFH-Beschlüsse vom 8. Dezember 1983 V S 13/83, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1984, 122, und vom 28. September 1987 V B 106/86, BFH/NV 1988, 339).
- 15 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist bei einem Umsatz, der --wie im Streitfall-- ein Leistungsbündel darstellt, für die Frage, ob mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, eine Gesamtbetrachtung erforderlich. In der Regel ist zwar jede Leistung als eigene selbstständige Leistung anzusehen. Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darf aber im Interesse eines

funktionierenden Mehrwertsteuersystems auch nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen bzw. sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige gegenüber dem Leistungsempfänger mehrere selbstständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, und vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, jeweils m.w.N.).

- 16** Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 Rs. C-349/96 --Card Protection Plan Ltd (CPP)--, Slg. 1999, I-973, UR 1999, 254; BFH-Urteile vom 11. November 2004 V R 30/04, BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802, und in BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109). 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 (BFH-Urteil in BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109); dasselbe gilt für den Umstand, dass Leistungen aufgrund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden (BFH-Beschluss vom 26. April 2010 V B 3/10, BFH/NV 2010, 1664, m.w.N.).
- 17** 2. Von diesen Grundsätzen ausgehend ist entgegen der Auffassung des FG die einheitliche Leistung des Klägers --von der die Vorinstanz und die Beteiligten zu Recht ausgehen-- bei der gebotenen Gesamtbetrachtung als Beförderungsleistung zu beurteilen. Das vom Kläger erbrachte Leistungsbündel wird --aus der maßgeblichen Sicht der Durchschnittsverbraucher-- geprägt von der Beförderung der Passagiere zu den jeweiligen Fanggebieten und von diesen zurück zum Ausgangshafen einschließlich der Beförderung der in den Fanggebieten von den Kunden selbst geangelten Fische.
- 18** a) Durch die Rechtsprechung ist bereits geklärt, dass bei einer Pauschalreise auf einem Schiff mit Unterkunft und Verpflegung die erbrachten Verpflegungs- und Übernachtungsleistungen Nebenleistungen zu der Hauptleistung der Beförderung sind und deren rechtliches Schicksal teilen; eine derartige Schiffspauschalreise wird nicht zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang verbunden, der als eine Leistung eigener Art beurteilt werden muss (BFH-Urteile vom 1. August 1996 V R 58/94, BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160, unter III.2.a bb; vom 29. August 1996 V R 103/93, BFH/NV 1997, 383, und vom 19. September 1996 V R 129/93, BFHE 181, 216, BStBl II 1997, 164).
- 19** Bei den hier zu beurteilenden mehrtägigen Hochseeangelreisen kann nichts anderes gelten.
- 20** b) Soweit das FG im Streitfall eine Beförderungsleistung mit der Begründung abgelehnt hat, es komme den Kunden auf das Erlebnis an, auf hoher See in bestimmten Fanggebieten das Angeln auszuüben, steht dies im Widerspruch zur dargelegten Rechtsprechung, wonach es eine Beförderungsleistung nicht ausschließt, wenn das Motiv der Reise nicht in dem wirtschaftlichen Nutzen einer Beförderung zu sehen ist, sondern in der sportlichen Betätigung oder in anderen Gründen der Freizeitgestaltung (BFH-Beschluss in BFH/NV 1988, 339).
- 21** Dass das Schiff möglicherweise in den Fanggebieten nicht bewegt wurde, um den Kunden das Angeln zu ermöglichen, steht der Gesamtbeurteilung als Beförderungsleistung gleichfalls nicht entgegen. Es ist nicht ungewöhnlich, dass eine Fahrt aus den unterschiedlichsten Gründen und insbesondere im Interesse der Mitreisenden unterbrochen wird (Besichtigungsreisen per Bus, Photosafari u.ä.).
- 22** Landgänge und Naturbeobachtungen von Bord aus sind im Rahmen von Schiffsreisen gleichermaßen von der Beförderung dorthin und ggf. dem Warten vor Ort abhängig. Auch kann die Beförderung mit einem Schiff hier wie dort allein deshalb gebucht worden sein, weil das Schiff das geeignetere Beförderungsmittel zum Erreichen des jeweiligen Zieles darstellt, und nicht wegen des mit einer Seereise verbundenen speziellen Reiseerlebnisses.
- 23** Im Übrigen handelt es sich im Streitfall bei dem --so die Einspruchsentscheidung-- "Angelvergnügen" an Bord gerade um ein besonderes Reiseerlebnis; die Passagiere haben die streitige Beförderung mit einem Schiff gebucht, weil sie nur im Verlauf dieser Reise Hochseeangeln konnten. Damit vergleichbar werden beispielsweise Fahrten auf Schiffen mit Glasboden zur Beobachtung von Korallenriffen gebucht. Jeweils steht --entgegen der Auffassung des FG-- die Beförderung im Vordergrund.
- 24** c) Die Gestattung der Nutzung der Schlachttische und Frostanlage durch die Passagiere stellt eine Nebenleistung zu

der vertraglich vereinbarten Beförderung des Fangguts dar. Denn diese Einrichtungen sind dazu bestimmt, die Verwertung und den Transport des Fangguts unter optimalen Bedingungen durchzuführen und zu ergänzen. Hierfür spricht auch, dass sie ohne gesonderte vertragliche Vereinbarung und ohne gesondertes Entgelt genutzt werden konnten und der hierfür ggf. anzusetzende Wertanteil im Verhältnis zu dem Wert der Beförderungsleistung einschließlich der Verpflegungs- und Übernachtungsleistungen jedenfalls geringfügig wäre (vgl. zur Bedeutung des Werts der Leistung BFH-Urteil vom 15. Januar 2009 V R 9/06, BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433, unter II.1.b und 2.a unter Verweis auf das EuGH-Urteil vom 22. Oktober 1998 Rs. C-308/96 und C-94/97 --Madgett und Baldwin--, Slg. 1998, I-6229, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1999, 129).

- 25** Weder das Ermöglichen des Angelns in den Fanggebieten noch die Nutzung der Einrichtungen zur Bearbeitung des Fanggutes durch die Angler begründen demnach einen Ausnahmefall, in dem die Reisenden wegen der Annehmlichkeiten eines besonderen Schiffs oder wegen außergewöhnlicher Darbietungen auf dem Schiff keinen Wert auf die Beförderung und die Beförderungsstrecke legen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160, unter III.2.a bb).
- 26** d) Zu Unrecht beruft sich das FA auf die BFH-Urteile vom 7. Mai 1975 V R 30/71 (BFHE 115, 537, BStBl II 1975, 651) und vom 4. Juli 2002 V R 41/01 (BFH/NV 2002, 1622). Das erstere betraf die Bergung von Kies aus dem Meer und die Beförderung des an Bord genommenen Materials an Land. Dort war bei natürlicher Betrachtung das Aufspüren und die Bergung des Kiesel die den Charakter der gesamten Tätigkeit bestimmende Leistung, hinter der die Beförderung zurücktrat. In dem Urteil in BFH/NV 2002, 1622 war bereits keine Beförderungsleistung zu beurteilen.
- 27** 3. Das angefochtene Urteil beruht auf einer anderen Rechtsauffassung. Es war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und an das FG zurückzuverweisen, da der Senat mangels Feststellungen des FG nicht beurteilen kann, ob sich aus seiner Entscheidung die Notwendigkeit einer Korrektur der abgezogenen Vorsteuerbeträge ergibt. Es fehlt zudem an den Feststellungen des FG zu den jeweiligen inländischen und ausländischen Streckenanteilen, deren es bedarf, um die Anwendbarkeit von § 3b Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG i.V.m. § 7 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung beurteilen zu können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de