Urteil vom 30. Juni 2011, V R 44/10

Stadtrundfahrten unterliegen dem ermäßigten Steuersatz - Aufteilung eines einheitlichen Entgelts auf mehrere selbständige Leistungen - Bandansage während einer Stadtrundfahrt als Nebenleistung - Nichtigkeit eines Verwaltungsakts

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 10, PBefG § 2, PBefG § 42, PBefG § 43, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3, AO § 125 Abs 1, VwVfG § 44 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 02. März 2010, Az: 8 K 1902/09

Leitsätze

1. Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG für die Beförderung von Personen im genehmigten Linienverkehr ist auch dann gegeben, wenn die Beförderung --wie bei Stadtrundfahrten-- dem Freizeit- oder Tourismusverkehr dient.

2. Wurde dem Betreiber von Stadtrundfahrten von der zuständigen Verwaltungsbehörde eine straßenverkehrsrechtliche Genehmigung als Linienverkehr nach den §§ 42 oder 43 PersBefG erteilt, ist diese auch von den Finanzbehörden zu beachten, solange sie nicht nichtig ist.

3. Umfasst das Beförderungsentgelt für eine Stadtrundfahrt auch Entgelte für die Teilnahme an Führungen zu Sehenswürdigkeiten, handelt es sich um zwei selbständige Leistungen, von denen nur die Beförderung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Der auf die Führungen mit dem Regelsteuersatz zu besteuernde Anteil ist ggf. im Schätzungswege zu ermitteln.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ausgeführten Stadtrundfahrten im Streitjahr 2007 dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen.

2 Die Klägerin nimmt für Touristen mit Kraftomnibussen Stadtrundfahrten in X und Umgebung vor. Sie bedient vier Linien.

3 Die Linie 1 führt vom Ausgangspunkt über 22 Haltestellen zurück. Die Fahrgäste können an den Haltestellen ein- und aussteigen und ggf. einen späteren Bus zur Weiterfahrt nutzen. Der Fahrgast erhält über Bandansage Informationen zu den Sehenswürdigkeiten, die an der Fahrstrecke gelegen sind. Die Klägerin erhob im Streitjahr 2007 für die Gesamtfahrt auf der Linie 1 ein Entgelt von 18 €, das auch zur Teilnahme an Führungen berechtigt. Das Angebot, an geführten Besichtigungen teilzunehmen, nahmen nur ca. 14 % der Fahrgäste wahr. Abendfahrten in der Zeit von 18:00 Uhr bis 22:00 Uhr, die ohne Führungen angeboten werden, kosteten 12 €.

4 Der Linienverkehr der Linie 1 ist durch das Regierungspräsidium mit Bescheid vom 14. Juli 2006 nach § 42 des Personenbeförderungsgesetzes (PBefG) genehmigt worden. Die Genehmigung legt die Haltestellen, die Abfahrzeiten und das Entgelt (für die Gesamtfahrt 18 €, für eine Teilstrecke 3 €) fest.

5 Die Genehmigungen der Linien 2 bis 4 (vom 9. November 2001 und am 17. Januar 2005 für die Linie 2, sowie vom 5. April 2001 für die Linien 3 und 4) beruhen auf § 43 PBefG. Sie bestimmen zwar die Linienführung, enthalten aber keine Vorschriften zu Beförderungsentgelten oder einen Fahrplan. Im Laufe des Jahres 2008 wurden vom Regierungspräsidium für diese Linien neue Genehmigungen auf der Grundlage des § 42 PBefG erteilt und neben der Fahrstrecke auch Abfahrzeiten und Entgelte vorgeschrieben. Die von der Klägerin im Jahre 2007 erhobenen Entgelte entsprechen der Höhe nach den in der Genehmigung im Jahr 2008 erwähnten Entgelten.

6 In ihren monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen für 2007 erklärte die Klägerin die Umsätze aus den Stadtrundfahrten mit dem ermäßigten Steuersatz. Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die streitigen Umsätze unterlägen der Regelbesteuerung und erließ entsprechend geänderte Vorauszahlungsbescheide. Während des Einspruchsverfahrens, am 23. Juni 2009, erging der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2007, der in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28. September 2009 von Beförderungsentgelten in Höhe von 3.288.834 € ausgeht und die Umsatzsteuer nach dem Regelsteuersatz von 19 % auf 399.300 € festsetzt.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit der Begründung statt, die Klägerin habe eine einheitlich als Personenbeförderung zu beurteilende Leistung erbracht, die nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliege. Auf den Zweck der Beförderung komme es für den Begriff der Personenbeförderung nicht an. Zu Unrecht sei das FA der Auffassung, die Leistung der Klägerin sei keine "Personenbeförderung mit Kraftfahrzeugen im genehmigten Linienverkehr", sondern eine Leistung eigener Art, bei der es dem Kunden auf eine Kombination aus Führungen, Museumseintritten und Beförderung ankomme, ohne dass den einzelnen Aspekten dieser Leistung eine selbständige Bedeutung oder gar der Beförderung die Hauptbedeutung zukomme; denn in dem Entgelt, das die Klägerin im Streitjahr für die Beförderung erhoben habe, sei kein Eintrittsgeld für Museen oder etwaiges Entgelt für die Teilnahme an Führungen enthalten; die Klägerin habe nur Fahrpreise in der Höhe verlangt, wie sie in den (für die Linie 1 im Streitjahr und für die Linien 2 bis 4 im Jahr 2008 erteilten) Genehmigungen als Linienverkehr festgelegt seien. Der Kunde bezahle also im Wesentlichen für die Beförderung. Dass er durch die Vorbeifahrt an Sehenswürdigkeiten, erläuternde Bandansagen und die Möglichkeit, an Führungen teilzunehmen, Vergnügen empfinde, mache die Beförderungsfahrt nicht zu einer anderen Leistung, da ihr Zweck unerheblich sei.

8 Mit der Revision macht das FA geltend, die Umsätze der Klägerin unterlägen dem Regelsteuersatz, weil die durchgeführten Stadtrundfahrten keine Personenbeförderung im Linienverkehr, sondern eine sonstige Leistung eigener Art darstellten. Dies ergebe sich aus den Feststellungen des FG, wonach die Teilnehmer der Stadtrundfahrten überwiegend Touristen waren, während der Fahrt Bandansagen zu den Sehenswürdigkeiten erfolgten und die Teilnahme an Führungen im Entgelt enthalten sei. Für die Leistung der Klägerin sei das gemeinsame "Sightseeing" prägend. Es fehle zudem an der weiteren Voraussetzung einer Beförderung im Linienverkehr, weil es sich bei den Teilnehmern der Stadtrundfahrt nicht um einen unbestimmten Teilnehmerkreis gemäß § 42 PBefG gehandelt habe. Zwar sei der Klägerin für die Stadtrundfahrten tatsächlich eine Genehmigung für die Beförderung von Personen mit Kraftfahrzeugen im Linienverkehr erteilt worden. Dies sei jedoch unerheblich, da es gemäß § 38 der Abgabenordnung (AO) nur auf die tatsächlichen Gegebenheiten ankomme. Die Genehmigung sei zudem nach § 44 Abs. 2 Nr.4 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) nichtig, weil die Genehmigung keine Aussage zu den Bandansagen während der Fahrt enthielten, diese deshalb nicht genehmigt seien und sich hierdurch der Charakter der Fahrten verändert habe. Auch handele es sich nach verwaltungsrechtlicher Rechtsprechung bei Stadtrundfahrten nicht um Linienverkehr i.S. des § 42 PBefG, sondern um Ausflugsverkehr und damit um Gelegenheitsverkehr i.S. des § 48 PBefG. Ein nichtiger Verwaltungsakt binde die Finanzverwaltung nicht. Die Einbeziehung eines Freizeit- und Tourismusverkehrs bei Stadtrundfahrten widerspreche auch dem historischen Normzweck, aus sozialen Gründen die Fahrpreise günstig zu halten. Von der Begünstigung seien Verkehrsmittel, die --wie die Bergbahnen-- touristischen Zwecken dienten, jedenfalls bis zum Streitjahr 2007 ausgenommen worden. Auch die Einbeziehung der Bergbahnen in die Begünstigung ab dem 1. Januar 2008 sei nach der Gesetzesbegründung "aus sozialen Gründen" erfolgt.

9 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen. Die Klägerin beantragt die Zurückweisung der Revision.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Sie ist der Auffassung, sie habe eine Beförderungsleistung erbracht, denn auch die Durchführung von Stadtrundfahrten sei eine der Raumüberwindung dienende Tätigkeit. Diese zum Beförderungsgesetz a.F. entwickelte Definition (Beförderung als Raumüberwindung) gelte auch für das UStG fort. Der Zweck der Fahrt sei unerheblich. Zwar habe der Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG a.F. die Bergbahnen und Aufstiegshilfen (Sesselbahnen und Skilifte) von der Begünstigung ausgenommen, diesen Ausnahmetatbestand jedoch zum 1. Januar 2008 aufgehoben. Auch bei der Besteuerung von Personen mit Schiffen sei schon vor 2008 anerkannt, dass auch die Schifffahrten im Freizeit- und Tourismusverkehr unter den Begünstigungstatbestand fielen (FG München, Urteil vom 19. Oktober 2005 3 K 3912/02, Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 456). Auch wenn der historische Wille des Gesetzgebers auf eine Begünstigung des Nahverkehrs aus sozialen Gründen ausgerichtet gewesen sei, habe dies im

Gesetzeswortlaut keinen Ausdruck gefunden. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG wolle vielmehr jegliche Beförderung im Nahverkehr begünstigen, denn auch der Verkehr mit Taxen sei begünstigt. Ebenso sei der Linienverkehr zu Flughäfen, Museen oder Spielbanken begünstigt. Das PBefG klassifiziere eine Verkehrsleistung nicht nach dem Benutzerkreis, sondern nach den Merkmalen der Verkehrsleistung.

12 Entgegen der Rechtsauffassung des FA liege auch keine mit dem Regelsteuersatz zu besteuernde sonstige Leistung eigener Art vor, da die Beförderung der Leistung das Gepräge gebe, bei der die sonstigen Bestandteile das Schicksal der Beförderung teilten oder zumindest selbständig neben die Beförderung träten. Nach der maßgeblichen Sicht des Durchschnittsverbrauchers seien die während der Stadtrundfahrt erfolgten Bandansagen und auch die Führungen zu den Sehenswürdigkeiten als unselbständige Nebenleistungen zur Beförderungsleistung zu beurteilen, die lediglich von 14 % der Gäste genutzt würden. Wäre von selbständigen Nebenleistungen auszugehen, müssten diese im Schätzungswege aufgeteilt werden. Die Steuerbegünstigung entfalle auch nicht, weil die Genehmigung nach dem PBefG nichtig sei. Es handele sich hierbei um einen Grundlagenbescheid einer Verwaltungsbehörde i.S. des § 171 Abs. 10 AO. Zudem handele es sich --wie § 43 PBefG zeige-- auch materiell-rechtlich um Linienverkehr.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Beurteilung als Beförderungsleistung steht nicht entgegen, dass die Beförderung touristischen Zwecken dient. Umfassten die Leistungen der Klägerin zusätzlich zur Beförderung auch die Berechtigung zur Teilnahme an entgeltlichen Führungen, liegen zwei selbständige Leistungen vor, von denen nur die Beförderungsleistung dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt. Die Feststellungen des FG erlauben insoweit keine abschließende Entscheidung.

14 1. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG ermäßigt sich die Steuer auf sieben Prozent u.a. "für die Beförderungen von Personen ... im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Kraftdroschkenverkehr ...

a) innerhalb einer Gemeinde oder

b) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt".

15 Die Regelung beruht auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie Nr. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Danach sind die Mitgliedstaaten ermächtigt, einen ermäßigten Steuersatz auf die "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks" anzuwenden. Art. 12 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG gibt den Mitgliedstaaten lediglich einen Rahmen vor, den diese nicht überschreiten dürfen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist auch eine selektive Anwendung der Ermächtigung zur Einführung eines ermäßigten Steuersatzes erlaubt (EuGH-Urteil vom 8. Mai 2003 C-384/01, Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-4395 Rdnr. 27; vom 6. Mai 2010 C-94/09, Kommission/Frankreich, BFH/NV 2010, 1401 Rdnr. 29), wenn die nationale Regelung insoweit --wie hier mit der Beschränkung der Ermäßigung auf kurze Strecken der Personenbeförderung-- den in der Richtlinie vorgegebenen Rahmen nicht überschreitet.

16 a) Die Klägerin hat Leistungen durch Personenbeförderung ausgeführt, weil sie Personen mit Kraftfahrzeugen als Beförderungsmittel fortbewegt hat (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. August 1998 V R 58/94, BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160, m.w.N. zum Begriff Beförderungsleistungen).

17 b) § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG erlaubt die Ermäßigung für die Beförderung von Personen "im genehmigten Linienverkehr". Für die Auslegung der Vorschrift ist deshalb die verkehrsrechtliche Bedeutung dieser Begriffe maßgebend (BFH-Urteil vom 26. August 1976 V R 55/73, BFHE 120, 419, BStBl II 1977, 105).

18 Nach § 2 PBefG ist genehmigungspflichtig "die Beförderung von Personen mit Kraftfahrzeugen im Linienverkehr (§ 42 und § 43 PBefG)". Nach § 42 PBefG ist Linienverkehr "eine zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichtete regelmäßige Verkehrsverbindung, auf der Fahrgäste an bestimmten Haltestellen ein- und aussteigen können". Er setzt nicht voraus, dass ein Fahrplan mit bestimmten Abfahrts- und Ankunftszeiten besteht oder

Zwischenhaltestellen eingerichtet sind. Nach § 43 PBefG gilt als Linienverkehr "unabhängig davon, wer den Ablauf der Fahrten bestimmt, auch der Verkehr, der unter Ausschluß anderer Fahrgäste der regelmäßigen Beförderung von

1. Berufstätigen zwischen Wohnung und Arbeitsstelle (Berufsverkehr),

2. Schülern zwischen Wohnung und Lehranstalt (Schülerfahrten),

3. Personen zum Besuch von Märkten (Marktfahrten),

4. Theaterbesuchern

dient. Die Regelmäßigkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Ablauf der Fahrten wechselnden Bedürfnissen der Beteiligten angepaßt wird".

19 aa) § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG setzt nach dem Wortlaut lediglich voraus, dass es sich um eine Personenbeförderung im genehmigten Linienverkehr handelt und die Beförderungsstrecke entweder innerhalb einer Gemeinde erfolgt oder eine bestimmte Strecke nicht überschreitet. Die Regelung ergibt keinen Anhaltspunkt für die Auffassung des FA, die Ermäßigung diene allein sozialen Zwecken und schließe daher Beförderungen im Freizeit- und Tourismusverkehr aus. Aus der Beschränkung auf Fahrten innerhalb einer Gemeinde und Beförderungsstrecken unter 50 km (Buchst. a und Buchst. b), ergibt sich lediglich, dass nur der bezeichnete Nahverkehr begünstigt sein soll (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Juli 2007 V R 68/05, BFHE 219, 224, BStBl II 2008, 208; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Februar 1992 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238); eine weitere Einschränkung in Bezug auf den "genehmigten Linienverkehr" ergibt sich weder daraus noch --wie das FA meint-- aus der "Systematik" der in § 12 Abs. 2 UStG genannten Ermäßigungen. Insoweit genügt der Hinweis, dass die Regelung Beförderungen im genehmigten Linienverkehr nach § 43 Nrn. 3 und 4 PBefG --Personenbeförderungen, die "Vergnügungsziele" (z.B. Theater- oder Marktbesuche)-- zum Gegenstand haben, nicht ausschließt. Unerheblich ist daher auch, ob es sich um eine "Rundfahrt" handelt, bei der Anfangspunkt und Endpunkt der Fahrstrecke zusammenfallen (vgl. bereits BFH-Urteil vom 14. Dezember 1951 II 176/51 U, BFHE 56, 52, BStBl III 1952, 22).

20 bb) Auch aus dem Unionsrecht, das uneingeschränkt die Ermäßigung für (jede) "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks" erlaubt, ergibt sich kein Anhaltspunkt für einen Ausschluss von "Beförderungen, die zu touristischen oder Vergnügungszwecken" angeboten werden.

21 c) Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin für die streitigen Personenbeförderungen auch Linienverkehrsgenehmigungen nach § 42 und § 43 des PBefG erhalten.

22 Ohne Erfolg macht das FA geltend, die Genehmigungen seien rechtswidrig, weil die Voraussetzungen für die Genehmigung nach §§ 42 und 43 PBefG nicht vorgelegen hätten. Die materielle Bindungswirkung einer Genehmigung als Linienverkehr erstreckt sich nicht nur auf den Unternehmer, dem die Genehmigung erteilt worden ist, sondern auch auf andere Behörden. Dies folgt nach der übereinstimmenden Rechtsprechung aller obersten Bundesgerichte aus dem Grundsatz der Tatbestandswirkung von Verwaltungsakten, wonach, wenn eine Behörde durch Verwaltungsakt zu einer verbindlichen Regelung oder Qualifikation gelangt, dieser Verwaltungsakt Tatbestandswirkung entfaltet, solange er nicht offensichtlich rechtswidrig und daher nichtig ist. Auch Gerichte, die nicht selbst mit der Kontrolle der betreffenden Genehmigung im Rahmen von Klagen und Anträgen befasst sind, sind als Teil des staatlichen Kompetenzgefüges an den Inhalt einer bestandskräftigen, formell wirksamen Genehmigung gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 VI R 18/08, BFHE 230, 67, BStBl II 2010, 1072; vom 21. Januar 2010 VI R 52/08, BFHE 228, 295, BStBl II 2010, 703; vom 14. November 2001 X R 24/00, BFHE 197, 301, BStBl II 2002, 514; zur Bindung einer verkehrsrechtlichen Genehmigung für andere Behörden z.B. Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Januar 2008 11 CE 08.3037, juris).

23 d) Entgegen der Rechtsauffassung des FA sind die erteilten Genehmigungen nicht nichtig.

24 aa) Insoweit fehlt es schon daran, dass die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes nach § 44 Abs. 1 VwVfG (wie im Übrigen auch nach § 125 Abs. 1 AO) voraussetzt, dass er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offensichtlich ist. Ein Verwaltungsakt ist jedoch nicht allein deswegen nichtig, weil er der gesetzlichen Grundlage entbehrt oder weil die in Betracht kommenden Rechtsvorschriften --auch diejenigen des formellen Rechts (Verfahrensrechts)-- unrichtig angewendet worden sind (z.B. Senatsurteil vom 16. September 2010 V R 57/09, BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151).

25 bb) Schon der zutreffende Hinweis des FA, dass die Beurteilung der Stadtrundfahrten in der verwaltungsrechtlichen

Rechtsprechung umstritten ist und es unterschiedliche Auffassungen zur Frage gibt, ob Stadtrundfahrten mit jederzeitiger Zustiegsmöglichkeit wegen des gemeinsamen touristischen Zwecks Linienverkehr sind (ablehnend Oberverwaltungsgericht --OVG-- Hamburg, Beschluss vom 20. September 2004 1 Bs 303/04, Deutsches Verwaltungsblatt 2005, 260; zustimmend OVG Münster, Beschluss vom 24. Mai 2007 13 B 577/07, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht-Rechtsprechungsreport 2007, 561: Linienverkehr "sui generis"), belegt, dass, selbst wenn die Genehmigungen im Streitfall nicht hätten erteilt werden dürfen, jedenfalls kein besonders schwerwiegender und offensichtlicher Fehler vorliegt.

26 2. Der Senat kann in der Sache nicht abschließend entscheiden, weil die tatsächlichen Feststellungen des FG widersprüchlich sind.

27 a) Nach den Feststellungen im Tatbestand des FG enthält das Entgelt von 18 € auch die Berechtigung zur Teilnahme an Führungen, während "Abendfahrten, die ohne Führungen angeboten wurden", 12 € kosteten. Dies könnte die Annahme nahelegen, dass die Klägerin zusätzlich zur Beförderung Führungen im Wert von 6 € anbietet. Andererseits geht das FG im Urteil davon aus, dass das von der Klägerin erhobene Entgelt dem Betrag entspreche, den die Genehmigungsbehörde für die betreffende Beförderung festgelegt hat. Aus einem bei den Akten befindlichen Bescheid vom 14. Juli 2006 ergibt sich, dass die Genehmigung für die Linie 1 in der Anlage 2 hierzu die Haltestellen und die Fahrzeiten genau (Fahrzeiten von 9:30 Uhr bis zuletzt 18:30 Uhr) bezeichnet, das Beförderungsentgelt mit 18 € für die Gesamtstrecke und 3 € für die Einzelfahrt angibt. Weiter ist dort unter "Bedingungen und Anlagen" bestimmt, dass "der Fahrplan und die Beförderungsentgelte, denen die Genehmigungsbehörde zugestimmt hat, genau einzuhalten" sind. Dies könnte die Annahme nahelegen, dass es sich bei den erwähnten Führungen um solche handelt, an denen jedermann kostenlos teilnehmen kann, und der Feststellung des FG insoweit eine irreführende Werbeaussage der Klägerin zugrunde liegen könnte. Zweifelhaft ist jedoch, ob es sich bei der bei den Akten befindlichen Genehmigungsurkunde vom 14. Juli 2006 um den vom FG in Bezug genommenen Genehmigungsbescheid handelt, denn die Zahl der Haltestellen stimmt nicht mit der vom FG genannten Zahl von 22 überein. Auch ist darin nicht von genehmigten Abendfahrten "von 18.00 bis 22.00 Uhr zum Fahrpreis von 12 €" die Rede. Vergleichbares gilt für die im Streitjahr überdies noch nicht geltenden Genehmigungen für die Linien 2 bis 4. Zum Inhalt der im Streitjahr geltenden Genehmigungen für die Linien 2 bis 4 hat das FG lediglich festgestellt, es handele sich um Genehmigungen nach § 43 PBefG.

28 Die Sache geht daher an das FG zurück, das den Inhalt der Genehmigungen und weiter feststellen muss, ob es sich bei den "angebotenen" Führungen um solche handelt, die für jedermann kostenlos sind.

29 b) Das FG wird bei seiner Entscheidung Folgendes zu berücksichtigen haben:

30 Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, gelten für die Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, folgende Grundsätze (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239; vom 2. März 2011 XI R 25/09, BStBl II 2011, 737, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH):

31 Jeder Umsatz ist in der Regel als eigenständige, selbständige Leistung zu betrachten; allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Leistungsempfänger mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist.

32 Eine einheitliche Leistung liegt danach insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerrechtliche 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. Das Gleiche gilt, wenn der Unternehmer für den Leistungsempfänger zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

33 aa) Das FG geht bei seiner Entscheidung im Ergebnis zu Recht davon aus, dass die Bandansagen, mit denen die Passagiere während der Beförderung auf Sehenswürdigkeiten hingewiesen werden, eine Nebenleistung zur Beförderung darstellen. Ziel, Dauer und Umstände der Personenbeförderung sind Anlass und Grund für die Wahl des Kunden für die betreffende Beförderungsstrecke mit touristisch interessanten Haltepunkten. Die Informationen während der Fahrt beeinflussen jedoch nicht die Art der Personenbeförderung, sondern nur die Umstände, unter

denen sie durchgeführt wird und lassen sich von der Beförderung nicht trennen. Sie dient für den Fahrgast aus der Sicht eines Durchschnittsbetrachters nur dazu, die Beförderung auf der Linie, die an Sehenswürdigkeiten vorbeiführt oder an Sehenswürdigkeiten hält, unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

34 bb) Umfasste das Beförderungsentgelt auch Entgelte für die Teilnahme an Führungen, handelt es sich um zwei selbständige Leistungen, von denen nur die Beförderung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Voraussetzungen für die Annahme einer einheitlichen Leistung liegen nicht vor, denn weder stellt die beliebige Teilnahme eines Fahrgastes an Führungen vor einer oder im Anschluss an eine Beförderung ein Mittel dar, um die Beförderungsleistung selbst unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, noch sind beide Leistungen so miteinander verbunden, dass deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Denn wie sich aus den Feststellungen des FG ergibt, nehmen nur 14 % der Fahrgäste an den Führungen teil. Ohne Bedeutung ist, dass der Fahrgast nach einem Zwischenaufenthalt mit einer Führung mit derselben Fahrkarte von der Klägerin auf der betreffenden Linie weiter befördert wird. Umsatzsteuerrechtlich liegt eine einheitliche Leistung nicht allein deshalb vor, weil Leistungen aufgrund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden. Zu Beförderungsleistungen hat der Senat bereits im Urteil vom 31. Mai 2007 V R 18/05 (BFHE 217, 88, BStBl II 2008, 206) entschieden, dass die Beförderung eines Fahrgastes von dessen Wohnung zum Bestimmungsort und zurück durch denselben Taxiunternehmer umsatzsteuerrechtlich keine einheitliche (einzige) Beförderungsleistung mit einer Gesamtbeförderungsstrecke, sondern auch dann in zwei getrennte Beförderungsleistungen aufzuteilen ist, wenn das Taxi nach Durchführung der Hinfahrt zum Bestimmungsort nicht auf den Kunden wartet, sondern der Kunde später --sei es aufgrund vorheriger Vereinbarung über den Abholzeitpunkt oder aufgrund erneuter telefonischer Bestellung-- erneut mit einem Taxi am Bestimmungsort abgeholt und zum Ausgangsort zurückbefördert wird. Nichts anderes gilt für den vorliegenden Sachverhalt, wenn der Kunde aufgrund einer die gesamte Strecke umfassenden Fahrkarte nach einer Unterbrechung weiterfährt. Bei einem einheitlichen Entgelt für zwei selbständige Leistungen ist dieses nach der einfachst möglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode aufzuteilen (z.B. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973 Rdnr. 31). Insoweit kann z.B. der Unterschied zwischen Tag- und Abendfahrten oder der Umstand von Bedeutung sein, ob die Klägerin entgeltliche Führungen auch isoliert von der Beförderung angeboten hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de