Urteil vom 08. September 2011, V R 42/10

Leistungsort für Anzahlungen bei grundstücksbezogenen Vermittlungsleistungen - Definition: Vermittlungsleistung - Steuerbarkeit der Abgabe von Schecks, deren Erwerb den Kunden des Steuerpflichtigen hauptsächlich die Möglichkeit bietet, vergünstigt Hotelleistungen in Anspruch zu nehmen

BFH V. Senat

UStG § 3a Abs 1, UStG § 3a Abs 2 Nr 1, UStG § 3a Abs 2 Nr 4, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 4, UStG § 17 Abs 2 Nr 2, EWGRL 388/77 Art 9, EWGRL 388/77 Art 28b Teil E Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 05. Oktober 2010, Az: 5 K 1818/08 U

Leitsätze

1. Vereinbart der Unternehmer die Vermittlung einer sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einer Vielzahl im In- und Ausland belegener Grundstücke und erhält er hierfür eine Anzahlung, richtet sich der Leistungsort auch dann nach § 3a Abs. 1 UStG, wenn im Zeitpunkt der Vereinnahmung nicht feststeht, ob sich die Vermittlungsleistung auf ein im Ausland belegenes Grundstück bezieht.

2. Ergibt sich, dass die vermittelte Leistung eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem im Ausland belegenen Grundstück betrifft, ist die Bemessungsgrundlage entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu berichtigen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vertreibt u.a. sog. "Hotelschecks" und eine sog. "Goldcard" über Vertriebspartner, Anzeigen in Zeitschriften und über ihr Internetportal.

2 Der Geschäftsablauf war wie folgt: Der Kunde erwarb für einen Betrag von 49,90 € einen "Hotelscheck" bei der Klägerin sowie einen Hotelkatalog, in dem über 2 500 Hotels im In- und Ausland aufgeführt waren, die bereit waren, das Hotelzimmer nicht gesondert in Rechnung zu stellen, sofern der Kunde pro Kopf und Tag einen je nach Qualität des Hotels unterschiedlichen Betrag für Frühstück und Abendessen (zuzüglich Getränke) entrichtet. Den im Katalog für das betreffende Hotel angegebenen Betrag für die Mahlzeiten musste der Gast auch entrichten, wenn er die Mahlzeiten nicht einnahm.

3 Das Hotelzimmer hatte der Kunde beim Vertragshotel selbständig zu buchen. Nach erfolgreicher Buchung musste er das Original des um den Namen des Hotels ergänzten "Hotelschecks" als "Buchungsbestätigung" an die Klägerin zurücksenden, die den Scheck dann gemäß Ziff. 9 ihrer Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) "als Vermittlerin" im Namen des Kunden dem Hotel übersandte. Für mangelhafte Leistungen des Hotels schloss die Klägerin die Haftung aus. Ausgeschlossen war auch die Rückvergütung bei Nichtgebrauch des "Hotelschecks" oder in den Fällen, in denen weniger als drei Übernachtungen vom Kunden in Anspruch genommen werden. Nach Angaben der Klägerin kam es nur in 14,22 % der bei ihr erworbenen "Hotelschecks" tatsächlich zu Hotelübernachtungen.

4 Neben den "Hotelschecks" für drei Übernachtungen vertrieb die Klägerin auch eine Clubmitgliedschaft für 25 €, durch die die "Hotelschecks" verbilligt erworben werden konnten, sowie eine sog. "Goldcard" für 119 €, mit der Hotelbuchungen nicht nur für drei Tage, sondern bis zu einem Jahr abgeschlossen werden konnten. Die "Hotelschecks" waren als Geschenk frei übertragbar.

5 Die Klägerin ging ab November 2007 davon aus, dass sie im Zeitpunkt der Hotelschecküberlassung noch keine konkreten und bestimmbaren Leistungen erbracht habe und es daher an einem Leistungsaustausch fehle. Sie erklärte in den Umsatzsteuervoranmeldungen seit November 2007 nur noch die Entgelte der Kunden für die

Clubmitgliedschaften als umsatzsteuerbar, während sie die Entgelte für die "Goldcard" als teilweise --angelehnt an den Preis für die von ihr selbst der Umsatzsteuer unterworfene Clubmitgliedschaft-- steuerpflichtig behandelte.

6 Dagegen unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in den Vorauszahlungsbescheiden für November und Dezember 2007 sämtliche Entgelte der Umsatzsteuer mit der Begründung, beim Nachweis des Kataloghotels handele es sich um eine steuerbare Vermittlungsleistung. Nach Erhebung der Klage und Abgabe der Jahreserklärung für 2007 erließ das FA den streitigen Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 18. März 2009, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2011, 486 veröffentlichten Gründen ab. Der Verkauf der "Hotelschecks" sei unabhängig davon, ob das von den Kunden gewählte Hotel im In- oder Ausland lag, im Inland steuerbar. Entgegen der Auffassung der Klägerin lägen steuerbare Umsätze vor, denn zwischen der Leistung der Klägerin und dem vereinbarten Entgelt bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang, weil sich die Klägerin durch die Aushändigung des "Hotelschecks" gegenüber dem Kunden für ein Jahr verpflichtet habe, am Zustandekommen eines Hotelvertrages nach den angegebenen Konditionen mitzuwirken.

8 Leistungsort sei nach § 3a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) der Sitz der Klägerin im Inland. Es handele sich nicht um Vermittlungsleistungen gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG, sondern um eine sonstige Leistung eigener Art, die in der ständigen Leistungsbereitschaft während eines Jahres zu sehen und deren prägender Teil die ständige Pflege, Erweiterung und Aktualisierung des Hotelbestandes sei. Unerheblich sei, dass die Klägerin ihre Leistungen in ihren AGB als "Vermittlungsleistung" bezeichne. Gegen die Beurteilung als Vermittlungsleistung spreche, dass die Tätigkeit der Klägerin keinen Bezug zu den später tatsächlich abgeschlossenen Beherbergungsverträgen aufweise. Insbesondere sei die Weiterleitung der von den Kunden mit dem Namen der gebuchten Hotels ergänzten Schecks nur von untergeordneter Bedeutung, da diese lediglich den Zweck hätten, im Interesse der Klägerin die Kontrolle der "Hotelschecks" auf fortbestehende Gültigkeit zu gewährleisten. Aus denselben Gründen seien auch die Ausgabe der "Goldcard" sowie die Einräumung der Clubmitgliedschaft als sonstige Leistungen zu beurteilen. Im Übrigen habe die Klägerin für ihre Umsätze aus den Clubmitgliedschaften vollständig bzw. für Umsätze aus den "Goldcards" teilweise Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis erstellt, so dass sie hierfür die Umsatzsteuer unabhängig von der rechtlichen Beurteilung der Leistungen jedenfalls nach § 14c UStG schulde.

9 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, zwischen ihr und ihren Kunden komme es zu keinem Leistungsaustausch. Die Übernachtungsleistungen selbst würden nur vom jeweiligen Hotel erbracht. Sie, die Klägerin, führe mit der Ausgabe des "Hotelschecks" keine zusätzlichen Leistungen an ihre Kunden aus, da der "Hotelscheck" lediglich die Übernachtungsleistungen verkörpere. Durch die Zusammenstellung der Hotels in einem Katalog erbringe sie keine entgeltliche Leistung, weil der Katalog auch im Internet unentgeltlich einsehbar sei. Schließlich erbringe sie, die Klägerin, auch keine sonstige Leistung in Form einer Leistungsbereitschaft, weil mit einer erfolgreichen Hotelbuchung die weitere Leistungsbereitschaft entfalle. Die Bereitschaft als solche, innerhalb eines vorher festgelegten Zeitraums einen Vertrag zu erfüllen, sei keine Leistungsbereitschaft mit wirtschaftlich selbständiger Bedeutung. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Steuerbarkeit des Handels mit Eintrittskarten (Urteil vom 3. Juni 2009 XI R 34/08, BFHE 226, 369, BStBl II 2010, 857) betreffe einen anderen Fall, weil der "Hotelscheck" keinen Anspruch auf eine bestimmte Übernachtung verbriefe.

10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 6. Oktober 2010 5 K 1818/08 U aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 18. März 2009 auf ... € herabzusetzen.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

12 Mit dem Verkauf der "Hotelschecks" sei ein Leistungsaustausch bewirkt worden, weil der Kunde mit dem Erwerb das Recht erworben habe, die Hotelzimmer im Rahmen der Verfügbarkeit zu begünstigten Konditionen in Anspruch zu nehmen. Dass ein großer Teil der Hotelscheckerwerber diese verfallen lasse, sei unerheblich, da es lediglich auf die Verschaffung der Nutzungsmöglichkeit ankomme.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision führt aus anderen als den geltend gemachten Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur

Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Das von den Kunden bei Ausgabe der "Hotelschecks" sowie der "Goldcard" an die Klägerin bezahlte Entgelt unterliegt als Anzahlung für die vereinbarte Vermittlungsleistung der Klägerin im Inland der Umsatzsteuer. Führt die Vermittlungsleistung zu einer Hotelbuchung im Ausland und damit gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG zu einer im Inland nicht steuerbaren Leistung, ist im entsprechenden Besteuerungszeitraum die Bemessungsgrundlage zu berichtigen. Feststellungen zum Umfang und Zeitpunkt der Auslandsbuchungen im Streitjahr sind nachzuholen.

14 1. Das FG geht im Ergebnis zu Recht davon aus, dass die Klägerin mit der entgeltlichen Ausgabe der "Hotelschecks" und der "Goldcard" entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an ihre Kunden erbracht hat. Zu Recht hat das FG einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Anzahlung und der in dem "Hotelscheck" bzw. der "Goldcard" verbrieften Leistung der Klägerin bejaht.

15 a) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH sind entgeltliche Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Nr. 1 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) dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (Urteile des EuGH vom 18. Juli 2007 C-277/05, Societé thermale d` Eugenie-les-Bains, Slg. 2007, I-6415 Rdnr. 19; vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95, Rdnr. 39; vom 3. März 1994 C-16/93, Tolsma, Slg. 1994, 743; z.B. BFH-Urteile vom 3. März 2011 V R 24/10, BFHE 233, 282, BFH/NV 2011, 1092; vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, jeweils m.w.N.).

16 b) Nach den Feststellungen des FG hat sich die Klägerin gegenüber den Erwerbern der "Hotelschecks" zu der in ihren AGB beschriebenen Leistung verpflichtet, ihnen die Buchung von drei kostenlosen Übernachtungen in einem der im Hotelkatalog der Klägerin genannten Hotels unter den dort genannten Bedingungen zu ermöglichen; die Erwerber der "Hotelschecks" haben hierfür den vereinbarten Betrag von 49,90 € bezahlt. Aufgrund der rechtsgeschäftlichen Verknüpfung zwischen der von der Klägerin versprochenen Leistung und der Zahlung des jeweiligen Vertragspartners hat das FG zu Recht einen unmittelbaren Zusammenhang bejaht. Nichts anderes gilt für die Ausgabe der "Goldcard", die zur wiederholten Inanspruchnahme der genannten Leistung berechtigte und für die die Erwerber das vereinbarte Entgelt bezahlt haben.

17 c) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin für ihre Auffassung, eine entgeltliche Leistung liege nicht vor, weil im Zeitpunkt der Ausgabe der "Hotelschecks" oder der "Goldcard" noch nicht feststehe, ob der Erwerber von dem Angebot Gebrauch mache und welches Hotel er wähle, auf die Entscheidung des EuGH vom 16. Dezember 2010 C-270/09, Macdonald Resorts Ltd. (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 462). Diese Entscheidung betrifft die Veräußerung sog. "Punkte-Rechte", die eine Vereinbarung einer künftigen Leistung repräsentieren, z.B. die Überlassung einer Wohnung in einer Wohnanlage oder andere während eines bestimmten Jahres verfügbare Dienstleistungen. Die Erwerber hatten in diesem Fall weder eine genaue Kenntnis von Art und Inhalt noch vom Wert der mit den "Punkte-Rechten" eintauschbaren Leistungen. Darüber hinaus legte der Unternehmer, der die "Punkte-Rechte" vergab, selbst die Einstufung der verfügbaren Wohnungen und Dienstleistungen nach Punkten fest und der Erwerber erhielt die vereinbarte Leistung erst zu einem Zeitpunkt, zu dem die Umwandlung der "Punkte-Rechte" in eine Vermietungs- oder eine andere Leistung bereits abgeschlossen war (EuGH-Urteil Macdonald Resorts Ltd. in UR 2011, 462 Rdnr. 25). Damit ist der vorliegende Sachverhalt, in dem mit Ausnahme der Entscheidung des Kunden für ein im Katalog der Klägerin aufgeführtes Hotel und dessen Verfügbarkeit im Zeitpunkt der Entscheidung des Kunden der Inhalt der Leistung der Klägerin bereits feststand, nicht vergleichbar. Allein der Umstand, dass dem Leistungsempfänger gegen Entgelt ein durch einen Gutschein verkörpertes zukünftiges und seinem Gegenstand nach unbestimmtes Recht an Gegenständen oder Dienstleistungen eingeräumt wird, schließt die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen Entgelt und Leistung im Übrigen nicht aus (vgl. EuGH-Urteil vom 29. Juli 2010 C-40/09, Astra Zeneca, BFH/NV 2010, 1762).

18 2. Entgegen der Auffassung des FG handelt es sich allerdings bei den zwischen der Klägerin und den Kunden vereinbarten Leistungen, die die Klägerin in "Hotelschecks" und der "Goldcard" verbrieft hat, um Vermittlungsleistungen.

19 a) Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn eine Mittelsperson, die nicht den Platz einer der Parteien des zu vermittelnden Vertrages einnimmt und deren Tätigkeit sich von den vertraglichen Leistungen, die von den Parteien

dieses Vertrages erbracht werden, unterscheidet, das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen. Die Mittlertätigkeit kann darin bestehen, einer Vertragspartei Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln (EuGH-Urteile vom 13. Dezember 2001 C-235/00, CSC Financial Services, Slg. 2001, I-10237, BFH/NV Beilage 2002, 35 Rdnr. 39, und vom 21. Juni 2007 C-453/05, Ludwig, Slg. 2007, I-5083 Rdnrn. 23 und 28; BFH-Urteil vom 30. Oktober 2008 V R 44/07, BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554). Unerheblich für die Beurteilung als Vermittlungstätigkeit ist, dass der Kunde des Vermittlers, wenn er sich für einen der nachgewiesenen Vertragspartner entscheidet, den Vertragsabschluss selbst bewirken muss.

20 b) Das FG ist insoweit von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben.

21 Nach dem Inhalt der zwischen der Klägerin und den Erwerbern von "Hotelscheck" oder "Goldcard" getroffenen Vereinbarungen hat die Klägerin diesen Kunden in ihren Katalogen Hotels nachgewiesen, denen gegenüber die Erwerber berechtigt waren, Verträge über drei Übernachtungen zu den im Voraus von der Klägerin mit den Hotels ausgehandelten Konditionen abzuschließen. Zu Unrecht stützt das FG seine Auffassung, es liege keine Vermittlungsleistung vor, maßgeblich darauf, dass ein Erwerber des "Hotelschecks" oder der "Goldcard" sich selbst um die Verfügbarkeit des betreffenden Hotels zur gewählten Zeit kümmern und den Beherbergungsvertrag mit diesem abschließen musste. Das FG stellt insoweit zu Unrecht darauf ab, der wesentliche Teil der Tätigkeit der Klägerin sei mit dem Nachweis der Vertragshotels abgeschlossen, während sie sich am Vertragsschluss selbst nur noch dadurch beteilige, dass sie im eigenen Interesse den "Hotelscheck" weiterleite. Denn spezifisch und wesentlich für eine Vermittlungsleistung ist es, die am Abschluss des Vertrages interessierten Personen zusammenzuführen, wobei die Vermittlungstätigkeit in einer Nachweis-, einer Kontaktaufnahme- oder in einer Verhandlungstätigkeit bestehen kann (BFH-Urteile vom 28. Mai 2009 V R 7/08, BFHE 226, 172, BStBl II 2010, 80; in BFHE 223, 507, BStBl II 2009, 554, jeweils m.w.N.). Unerheblich ist in diesem Zusammenhang weiter der vom FG betonte Umstand, dass die Klägerin bei online-Buchungen den Kunden nach Nr. 8 der AGB eine zusätzliche Bearbeitungsgebühr berechnet hat.

22 3. Das mit den Erwerbern der "Hotelschecks" bzw. der "Goldcard" vereinbarte und von diesen bereits bei deren Erwerb bezahlte Entgelt unterlag als Anzahlung im Streitjahr im Inland der Umsatzsteuer.

23 a) Wird das Entgelt für Leistungen (Lieferungen oder sonstige Leistungen) i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ganz oder teilweise vereinnahmt, bevor die Leistung oder Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist. Die Regelung beruht auf Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, wonach der Steueranspruch im Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entsteht, wenn Anzahlungen geleistet werden, bevor die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt ist.

24 b) Steht im Zeitpunkt der Anzahlung zwar die Art der Leistung fest --hier die Vermittlung einer Beherbergungsleistung in einem Hotel--, aber nicht, ob die vermittelte Leistung in einem Hotel im Inland oder in einem anderen Land erbracht wird, unterliegen die Vermittlungsleistungen nach § 3a Abs. 1 Satz 1, § 1 Abs. 1 UStG an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, der Umsatzsteuer.

25 aa) Sonstige Leistungen werden gemäß § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt - im Streitfall im Inland. Abweichend davon wird nach § 3a Abs. 2 UStG eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück sind nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a UStG sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art anzusehen. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG betrifft u.a. die Vermietung von Grundstücken sowie die Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten. Nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG wird eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

26 Diese Regelungen beruhen auf Art. 9 Abs. 1 und 2 Buchst. a und Art. 28b Teil E Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG:

27 Art. 9 Abs. 1 und 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG bestimmen:

"(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

(2) Es gilt jedoch

a) als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.

..."

28 Nach Art. 28b Teil E Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG ist abweichend von Art. 9 Abs. 1 der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an anderen Umsätzen als den hier nicht vorliegenden Umsätzen der Abs. 1 und 2 und in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e genannten Umsätzen beteiligt sind, der Ort, an dem die Umsätze erbracht werden.

29 bb) Vermittlungsleistungen i.S. des Art. 28b Teil E Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG werden an dem Ort ausgeführt, an dem die zugrunde liegenden Umsätze ausgeführt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 27. Mai 2004 C-68/03, Lipjes, Slg. 2004, I-5879, BFH/NV Beilage 2004, 364). Bezieht sich, wie im vorliegenden Fall, die vermittelte Leistung (Beherbergung in einem Hotel) auf Grundstücke, wird auch die Vermittlungsleistung an dem Belegenheitsort des Grundstückes ausgeführt. Das gilt auch für Anzahlungen, wenn im Zeitpunkt der Zahlung bereits feststeht, an welchem Ort der vermittelte Umsatz erbracht wird.

30 Steht dagegen nach dem Inhalt der Vereinbarungen nicht fest, ob der vermittelte Umsatz im Inland oder an einem anderen Ort stattfindet und ist vor Ausführung der Leistung eine Anzahlung zu leisten, unterliegt, weil ein anderer Anknüpfungspunkt fehlt, die Anzahlung am Sitz des Unternehmens --hier im Inland-- der Umsatzsteuer. Das steht im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH. Im Urteil vom 3. September 2009 C-37/08, RCI, Slg. 2009, I-7533, BFH/NV 2009, 1762) hat der EuGH entschieden, dass zwischen der Dienstleistung und dem fraglichen Grundstück ein hinreichend enger Zusammenhang bestehen muss, weil es der Systematik dieser Bestimmung widerspräche, wenn jede Dienstleistung schon allein deshalb in den Anwendungsbereich dieser Sonderregelung falle, weil sie einen, wenn auch sehr schwachen, Zusammenhang mit einem Grundstück aufweise, da viele Leistungen auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück verbunden seien (Rdnr. 36). Steht --anders als in dem vom EuGH entschiedenen Sachverhalt-- im Zeitpunkt der Anzahlung jedoch nicht fest, ob sich die Anzahlung für eine Vermittlungsleistung auf Hotelleistungen im Inland oder Ausland bezieht, gibt es im Zeitpunkt der Anzahlung keinen hinreichend engen Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück, so dass als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der Anzahlung der Ort der vermittelten grundstücksbezogenen Leistung ausscheidet und nach Maßgabe des § 3a Abs. 1 UStG nur der Ort in Betracht kommt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

31 Kommt es schließlich zum Abschluss eines Beherbergungsvertrages mit einem Hotel, das sich auf einem nicht im Inland belegenen Grundstück befindet, und liegt danach eine im Inland nicht steuerbare Vermittlungsleistung vor, ist die Bemessungsgrundlage in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Nach dieser Regelung ist der geschuldete Steuerbetrag zu berichtigen, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung aber nicht ausgeführt worden ist. Die Regelung betrifft ihrem Wortlaut nach Anzahlungen für später nicht ausgeführte Leistungen; sie gilt jedoch entsprechend, wenn die Anzahlung für eine sonstige Leistung mangels anderer Anhaltspunkte am Unternehmensort des Leistenden gemäß § 3a Abs. 1 UStG steuerbar ist und der tatsächliche Leistungsort erst später bestimmt werden kann (ebenso zur Vereinnahmung von Anzahlungen, bei denen noch nicht abzusehen ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Leistung erfüllt werden, Umsatzsteuer-Richtlinien Abschn. 181 Abs. 4 Satz 2; Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes - Umsatzsteuer-Anwendungserlass Abschn. 13.5 Abs. 4 Satz 2).

32 4. Der Senat kann in der Sache nicht entscheiden, weil das FG keine Feststellungen dazu getroffen hat, in welchem Umfang die Anzahlungen zur Vermittlung von Beherbergungsleistungen in Hotels geführt hat, die nicht im Inland belegen sind. Die Sache geht daher zur Nachholung entsprechender Feststellungen an das FG zurück.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de