Urteil vom 08. September 2011, V R 5/10

Beförderungsleistungen eines Chauffeurservice - Entstehung der Steuerschuld aufgrund Steuerausweises - umsatzsteuerrechtliche Qualifizierung einer einheitlichen Leistung

BFH V. Senat

UStG § 3a Abs 1, UStG § 3b Abs 1, UStG § 13 Abs 1 Nr 3, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 16. März 2009, Az: 2 K 1474/2007

Leitsätze

1. Die Überlassung eines Fahrzeugs mit Chauffeur zu im Voraus vereinbarten und für zusätzliche fakultative Fahrtstrecken ist eine Beförderungsleistung i.S. von § 3b UStG.

2. Die Steuerschuld aufgrund eines Steuerausweises in der Rechnung entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG i.d.F. des StÄndG 2003 erst mit der Ausgabe der Rechnung.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Dienstleistungen (sog. driving services) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Streitjahr 2006 im Ausland ausgeführt worden und daher nicht steuerbar sind.

2 Die Klägerin, eine GmbH, weist in ihrer Satzung als Geschäftsgegenstand den Chauffeurservice, Veranstaltungsservice, das Künstlermanagement und die Außenhandelsberatung aus. Für Unternehmer, die als Veranstalter im In- und Ausland Konzert- und Sportveranstaltungen durchführen, hat die Klägerin im Zusammenhang mit Konzertveranstaltungen im europäischen Ausland sog. driving services erbracht. Sie stellte für die Beförderung der Künstler und Begleitpersonen in den jeweiligen Konzertorten Kleinbusse sowie Luxuslimousinen, jeweils mit Fahrern, zur Verfügung. Mit diesen Fahrzeugen wurden die Künstler und Begleitpersonen jeweils zwischen Flughäfen, Hotels und Veranstaltungsorten gefahren. Sie konnten die Fahrzeuge samt Fahrern auf Wunsch zusätzlich jederzeit für Fahrten zu Restaurants, Bars oder zum Einkaufen nutzen. Die von der Klägerin eingesetzten Fahrer mussten über gute Umgangsformen, Orts- und Sprachkenntnisse verfügen. Die Klägerin rechnete ihre Leistungen gegenüber den Auftraggebern nach Pauschalen für die Anzahl der Shows ohne Mehrwertsteuer ab.

3 Die Klägerin legte nach einer Änderung der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für die Monate April bis Juli des Streitjahres (2006) durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zunächst Einspruch ein und erhob danach eine Untätigkeitsklage beim Finanzgericht (FG). Während des Klageverfahrens erließ das FA sowohl eine Einspruchsentscheidung als auch den Umsatzsteuer-Jahresbescheid für das Streitjahr vom 10. Juni 2008, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Es behandelte die "driving services" entgegen der Jahressteuererklärung der Klägerin als im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistungen.

4 Das FG hat die Klage abgewiesen. Die Leistungen der Klägerin seien gemäß § 3a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (UStG) am Sitz der Klägerin im Inland ausgeführt worden.

5 Die Klägerin habe keine Beförderungsleistungen gemäß § 3b Abs. 1 UStG, sondern einheitliche Leistungen eigener Art erbracht. Prägendes Element ihrer Leistungen sei es gewesen, "Fahrgelegenheiten in angemessenem Rahmen zu verschaffen" bzw. die "Mobilität der Auftragnehmer auf besondere Art und Weise sicherzustellen". Gegen das Vorliegen von Beförderungsleistungen i.S. des § 3b Abs. 1 UStG spreche, dass die Klägerin ihre Leistungen pauschal mit Gesamtpreisen und nicht nach den gefahrenen Strecken abgerechnet habe. Der Leistungsort liege auch nicht

gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG an den ausländischen Konzertorten, da die Klägerin ihre Leistungen zwar dort erbracht habe, diese aber nicht für die künstlerischen Leistungen "unerlässlich" gewesen seien (Hinweis auf die Senatsentscheidung vom 6. November 2002 V R 57/01, BFH/NV 2003, 827).

6 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Der Leistungsort der im Ausland ausgeführten "driving services" sei entweder gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG oder gemäß § 3b Abs. 1 UStG zu bestimmen. In beiden Fällen liege er nicht im Inland. Das FG lege das Merkmal in § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG, dass ihre Leistungen an die Veranstalter der Konzerte "unerlässlich" für die künstlerischen Leistungen sein müssten, zu restriktiv aus. Es genüge, dass die Leistungen --wie im Streitfall-- die Konzertveranstaltungen ergänzten und die Kosten für die Leistungen auf die ausländischen Konzertbesucher überwälzt würden.

7 Überdies seien ihre Leistungen Beförderungsleistungen gemäß § 3b Abs. 1 UStG und Art. 9 Abs. 2 Buchst. b 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) und keine Leistungen eigener Art. Im Vordergrund des von ihr erbrachten Leistungsbündels stehe die Beförderung der Künstler. Die Gestellung von repräsentativen Fahrzeugen mit qualifizierten Fahrern sei keine überlagernde oder gleichwertige weitere Hauptleistung, die neben der Beförderungsleistung stehe. Anderenfalls sei jede Beförderungsleistung eine Leistung eigener Art, wenn vom Fahrgast an Fahrer und Fahrzeug besondere Anforderungen gestellt würden. Die "driving services" seien ferner nicht als Vermietung von Beförderungsmitteln mit Gestellung der Fahrer als Nebenleistung einzustufen. Ihr sei das Weitervermieten der von ihr selbst gemieteten Fahrzeuge an Dritte untersagt. Ihre Auftragnehmer wollten nicht als Mieter Besitz und Verfügungsmacht an den Fahrzeugen erlangen und für diese die Verantwortung übernehmen.

8 Die Klägerin beantragt,

die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 25. September 2007 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 10. Juni 2008 in der Weise zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 73.683,29 € herabgesetzt wird.

9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Das FG habe das Merkmal "unerlässlich" in § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG zu Recht eng ausgelegt. Nicht jede Leistung, die im Vorfeld eines Konzerts an den Veranstalter erbracht werde, könne eine unerlässliche Leistung sein. Es liege keine Beförderungsleistung vor, da prägendes Element der Leistung ein Fahrbereitschaftsdienst gewesen sei.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Entgegen der Auffassung des FG sind die --einheitlichen-- Leistungen der Klägerin bei der gebotenen Gesamtbetrachtung als Beförderungsleistungen i.S. des § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG zu beurteilen. Diese sind im Inland nicht steuerbar, da sie ausschließlich im europäischen Ausland bewirkt worden sind.

12 1. Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Eine sonstige Leistung wird nach § 3a Abs. 1 UStG grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Abweichend hiervon werden Beförderungsleistungen gemäß § 3b Abs. 1 UStG dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird.

13 Diese Regelungen zum Leistungsort beruhen auf Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG. Danach gilt abweichend von der Grundregel in Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG als Ort der Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke bewirkt wird. Diese Sonderregelung für Beförderungsleistungen soll --insbesondere bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen-- sicherstellen, dass jeder Mitgliedstaat die (Teil-)Strecken tatsächlich besteuert, die in seinem Hoheitsgebiet liegen (Gerichtshof der Europäischen Union --EuGH--, Urteile vom 6. November 1997 C-116/96, Reisebüro Binder, Slg. 1997, I-6103; vom 23. Mai 1996 C-331/94, Kommission/Griechenland, Slg. 1996, I-

2675 Rdnr. 10; vom 13. März 1990 C-30/89, Kommission/Frankreich, Slg. 1990, I-691 Rdnr. 15; vgl. allgemein die 7. Begründungserwägung zur Richtlinie 77/388/EWG).

14 Befördern ist die räumliche Fortbewegung von Personen oder Gegenständen, wobei die Art des Beförderungsmittels nicht von Bedeutung ist (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. März 2011 XI R 25/09, BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737; vom 1. August 1996 V R 58/94, BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160, m.w.N.).

15 2. Nach der Rechtsprechung 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 selbständige 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 selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (z.B. BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, und in BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).

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 C-349/96, Card Protection Plan Ltd. (CPP), Slg. 1999, I-973, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 254; BFH-Urteile vom 11. November 2004 V R 30/04, BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802, und vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109). Dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt indizielle, aber keine allein entscheidende Bedeutung zu (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 a) Die hiernach erforderliche Gesamtbetrachtung, ob aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers eine einheitliche Leistung vorliegt (vgl. EuGH-Urteil vom 27. Oktober 2005 C-41/04, Levob, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38 Rdnr. 19, m.w.N.), ist im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet (z.B. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, m.w.N.). In Übereinstimmung mit den Beteiligten geht das FG danach zu Recht von einer einheitlichen Leistung aus.

18 b) Bei dieser einheitlichen Leistung handelt es sich entgegen der Auffassung des FG um eine Beförderungsleistung.

19 Die umsatzsteuerrechtliche Qualifizierung einer einheitlichen Leistung verlangt eine Bestimmung ihrer dominierenden Bestandteile (BFH-Urteil in BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH). Das FG hat bei seiner Würdigung jedoch nicht --wie erforderlich-- die bisher von der Rechtsprechung zu Leistungen vergleichbarer Art --hier Beförderungsleistungen-- entwickelten Kriterien berücksichtigt.

20 c) Durch die Rechtsprechung ist bereits geklärt, dass die Art des Beförderungsmittels nicht von Bedeutung ist (BFH-Urteile in BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, und in BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160, m.w.N.) und dass Taxifahrten Beförderungsleistungen sind (BFH-Urteile vom 31. Mai 2007 V R 18/05, BFHE 217, 88, BStBl II 2008, 206; vom 19. Juli 2007 V R 68/05, BFHE 219, 224, BStBl II 2008, 208). Auch steht der Beurteilung als Beförderungsleistung nicht entgegen, dass das Taxi vereinbarungsgemäß zwischen mehreren Beförderungen auf den Kunden wartet (vgl. BFH-Urteile in BFHE 217, 88, BStBl II 2008, 206, und in BFHE 219, 224, BStBl II 2008, 208). Die Beurteilung als Beförderungsleistung ist nach der Rechtsprechung weiter nicht deswegen ausgeschlossen, weil dem Kunden während der Beförderung zusätzliche Annehmlichkeiten geboten werden (BFH-Urteile in BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737; in BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160). So beeinflusst nach dem BFH-Urteil in BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737 z.B. die Qualität der Verpflegung und Unterbringung auf einem Schiff grundsätzlich nicht die Art der Personenbeförderung, sondern nur die Umstände, unter denen sie durchgeführt wird. Die Verschaffung eines angenehmen Reiseerlebnisses steht der Beurteilung als Beförderung nicht entgegen (BFH-Urteil vom 19. September 1996 V R 129/93, BFHE 181, 216, BStBl II 1997, 164).

21 d) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen, wenn es seine Beurteilung, es liege keine Beförderungsleistung vor, im Wesentlichen darauf gestützt hat, dass die Bereitstellung von Luxusfahrzeugen sowie

von Fahrern mit angemessenen Umgangsformen und Englischkenntnissen vereinbart gewesen sei.

22 Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin die Künstler samt Reisetross sowohl zu im Voraus festgelegten Zeiten zwischen Flughäfen und Hotels an den Veranstaltungsorten als auch von den Hotels zu den betreffenden Auftrittsorten befördert und zusätzlich die Beförderung für nicht im Voraus geplante Fahrten auf Wunsch in Bars, Restaurants oder zum Einkaufen übernommen. Bei den vom FG als leistungsprägend beurteilten Umständen, wie der vereinbarten Qualität der Fahrzeuge, der Kriterien für die Auswahl der Fahrer sowie der "Fahrbereitschaft" zwischen mehreren Beförderungen handelt es sich nach den vorstehenden Grundsätzen lediglich um Annehmlichkeiten, die Beförderungsleistungen unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können, die der Beurteilung als Beförderungsleistung daher nicht entgegenstehen.

23 e) Zu Unrecht beruft sich das FG für seine Auffassung, die Überlassung eines Fahrzeugs mit Chauffeur sei eine Leistung eigener Art, auf den Beschluss des XI. Senats vom 12. Juni 2008 XI B 201/07 (juris). Diese Entscheidung führt im Zusammenhang mit der Frage, ob die für das Vorliegen einer Divergenz maßgebliche Voraussetzung des vergleichbaren Sachverhalts vorliege, lediglich aus, die Überlassung eines Schiffes für eine Segeltour sei mit der Überlassung eines Fahrzeugs mit Chauffeur nicht vergleichbar. Gleiches gilt, soweit sich das FG für seine Auffassung auf das BFH-Urteil vom 19. Juli 1961 II 202/57 U (BFHE 73, 502, BStBl III 1961, 450 zur Beförderungssteuer) stützt, in dem der BFH die Sache zurückverwiesen hatte, weil das FG bei der Überlassung eines LKW mit Fahrer die nach dem streitigen Sachverhalt nicht auszuschließende Möglichkeit der Beurteilung als Mietvertrag nicht in Betracht gezogen hatte. Grundlegendes Merkmal einer Vermietung ist nach der Rechtsprechung des EuGH, dass dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, einen Gegenstand so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 C-275/01, Sinclair Collis Ltd., Slg. 2003, I-5965, UR 2003, 348 Rdnr. 25; BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60). Der Beurteilung als Mietvertrag im Streitfall steht entgegen, dass nach den Feststellungen des FG die Klägerin nur verpflichtet war, die "jederzeitige angenehme Mobilität" für Transporte vom Flugplatz zum Hotel, den Auftrittsorten oder anderen Zielen zu verschaffen; den Kunden wurde jedoch nicht --wie für eine Vermietung charakteristisch-- der Besitz an den Fahrzeugen und die Verantwortung für den Erhalt und die unversehrte Rückgabe der Fahrzeuge übertragen. Das Urteil des FG war hiernach aufzuheben.

24 3. Der Senat kann in der Sache entscheiden. Offenbleiben kann, ob die Klägerin --wie sie in dem vor dem erkennenden Senat geführten Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung (vgl. Senatsbeschluss vom 10. Februar 2010 V S 24/09, BFH/NV 2010, 930) vorgetragen hat-- zwar nicht im Streitjahr (2006), aber nach Verkündung des FG-Urteils vom 17. März 2009 über die streitigen Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt hat. Dies berührt jedoch nicht die Steuerfestsetzung für das Streitjahr.

25 Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag. Die Steuer entsteht im Fall des § 14c Abs. 1 UStG gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung entsteht, spätestens jedoch mit der Ausgabe der Rechnung. Wird über eine bisher steuerfreie oder nicht steuerbare Leistung erstmals mit Umsatzsteuer abgerechnet, entsteht die Steuer bei richtlinienkonformer Auslegung erst im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 13 Rz 84 f.; Reiß in Reiß/ Kraeusel/Langer, UStG, § 13 Rz 52). Da der Steuertatbestand bei einer zu hoch ausgewiesenen Steuer die Ausgabe der Rechnung ist, können die Mitgliedstaaten als Entstehungszeitpunkt die Ausstellung der Rechnung vorsehen (Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG). Für die Steuerschuld aufgrund des Steuerausweises in der Rechnung ist danach auf die Ausstellung der Rechnung abzustellen.

26 Soweit der Senat im Urteil vom 24. Januar 2008 V R 39/06 (BFHE 221, 388, BStBl II 2009, 786) entschieden hat, dass die Steuerschuld aufgrund einer Rechnungserteilung auf das Jahr der Leistungserbringung zurückwirke, betrifft dies nicht die im Streitfall geltende, sondern lediglich die vor Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes 2003 geltende Fassung des § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG, die ausschließlich auf die Steuerentstehung für die Leistung abstellte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de