

# Urteil vom 04. July 2013, V R 33/11

## Aufwendungsersatz als Entgelt - Anwendungsbereich von § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG - Keine Bindung des FG an rechtliche Beurteilung der Europäischen Kommission

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3a Abs 1, UStG § 3b Abs 1, UStG § 4 Nr 6 Buchst a, FGO § 96 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 14. September 2011, Az: 6 K 1379/05

## Leitsätze

1. Erhält ein Unternehmer von einem anderen Unternehmer aufgrund einer gemeinsam betriebenen Nachtzuglinie gewinnunabhängig Aufwendungsersatz für Leistungen, die er an den anderen Unternehmer erbringt, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor .
2. Die Beförderung über eine Strecke von ca. 300 km ist nicht als Leistung auf einer Grenzbetriebsstrecke nach § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG steuerfrei .

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war in den Streitjahren (2001 und 2002) beim Betrieb eines grenzüberschreitenden Nachtzugs zwischen B im Inland und M im Ausland tätig. Die Tätigkeit der Klägerin erfolgte aufgrund von Vereinbarungen mit der im Ausland ansässigen S.
- 2 Das von der Klägerin und S abgeschlossene "Abkommen" vom 1. Januar 2002 bezog sich auf die Führung eines Nachtzugpaares zwischen den Orten B und M. Nach Nr. 3 der Vereinbarung wurden alle Einnahmen und Kosten des Verkehrs bei S zusammengefasst. Gewinn und Verlust für die Verkehrsperiode sollten zu gleichen Teilen auf beide Parteien aufgeteilt werden. Zur Festlegung von Gewinn und Verlust waren sämtliche Einnahmen während der Vertragsperiode den Kosten der S und der Klägerin gegenüberzustellen.
- 3 Nach dem "Abkommen" hatte die Klägerin der S einmal monatlich Rechnungen über die von ihr getragenen Kosten auf deutscher Seite zu übersenden. Zu diesen Kosten gehörten der Service in verschiedenen Bahnhöfen im Inland, Trassen-, Traktions- und Versicherungskosten im Inland sowie die Kosten aus einer Vereinbarung mit M über die Betreuung von Schlaf- und Liegewagen. Alle Einnahmen wurden bei S gesammelt, die das Buchungssystem für den Nachtzug betrieb. Nach Nr. 4 des Abkommens war S "platzzuteilende Bahn" für den Nachtzug. S bot europäischen Eisenbahnverwaltungen die Buchung von Fahrscheinen an. Die Klägerin verkaufte demgegenüber keine Fahrkarten und stellte keine Tickets aus, da diese ausschließlich durch S emittiert wurden, der auch alle Einnahmen zuflossen.
- 4 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin auf der Grundlage des "Abkommens" im Inland umsatzsteuerpflichtige Leistungen an S erbracht habe, und erließ am 21. Mai 2004 geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, der insoweit Erfolg hatte, als das FA in den Änderungsbescheiden vom 12. Januar 2005 die von S erhaltenen Zahlungen nicht als Entgelt, sondern als Gegenleistung einschließlich Umsatzsteuer behandelte. Im Übrigen wies das FA den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2005 als unbegründet zurück.
- 5 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Das FG ging von im Inland steuerpflichtigen Leistungen aus. Die Klägerin habe sich als inländischer privater Eisenbahnunternehmer mit einem Eisenbahnverkehrsunternehmen mit Sitz im Ausland zu einer internationalen Gruppierung zum Zwecke der Erbringung von grenzüberschreitenden Eisenbahndienstleistungen zusammengeschlossen. Nach der zwischen der Klägerin und S abgeschlossenen

Vereinbarung sei der Verkehr im Ausland durch S und im Inland durch die Klägerin abgewickelt worden. Hieraus seien keine finanziellen Verpflichtungen untereinander erwachsen. Es handele sich um Personenbeförderungsleistungen, die im Inland steuerbar und nicht nach § 4 Nr. 6 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) steuerbefreit seien. Der Ort der Beförderungsleistung bestimme sich gemäß § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG danach, wo die Beförderung bewirkt werde. Da die Klägerin nur für die Abwicklung des Verkehrs auf der inländischen Teilstrecke zu sorgen gehabt habe, habe sie Beförderungsleistungen auch nur für diesen Streckenabschnitt besorgt. Ihre Leistungen erstreckten sich nur auf das Inland. Eine Aufteilung in einen inländischen und einen ausländischen Streckenanteil nach § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG sei nicht erforderlich gewesen. Es sei unerheblich, dass die Beförderung auch im Ausland weiter geführt worden sei. § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG sei als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen und im Streitfall nicht anzuwenden. Für die insoweit erforderliche Einordnung als Betriebswechselbahnhof könne unabhängig von den durch die Eisenbahnunternehmer in den Vordergrund gestellten Usancen im Eisenbahnverkehr für umsatzsteuerrechtliche Zwecke nicht allein auf die Vereinbarung der beteiligten Eisenbahnunternehmen abgestellt werden. Erforderlich sei ein Grenzbezug, der bei einer Entfernung von ca. 300 km nicht mehr gegeben sei.

- 6 Einen Tatbestandsberichtigungsantrag zur Frage des Inhalts des Zugtickets lehnte das FG mit Beschluss vom 15. November 2011 ab. Das dem FG vorliegende Zugticket weise allein auf S, nicht aber auch auf die Klägerin hin.
- 7 Gegen das Urteil des FG wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie rügt Verletzung materiellen und formellen Rechts. Ihre Leistungen seien nach § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG steuerfrei, da diese Vorschrift nach dem Neutralitätsgrundsatz nicht nur auf Eisenbahnen des Bundes anzuwenden sei. Von einem Betriebswechselbahnhof sei dann auszugehen, wenn die beteiligten Eisenbahnen einen Tarifschnitt an Bahnhöfen vereinbarten und wenn von diesem Bahnhof bis zur Grenze kein kommerzieller Zwischenhalt stattfinde. Der Bahnhof X-Y sei auch deshalb als Betriebswechselbahnhof anzusehen, weil einem Antrag beim Bundesverkehrsministerium nicht widersprochen worden sei.
- 8 Das FG habe auch gegen § 3b UStG verstoßen. Die Sachverhaltswürdigung des FG sei offenkundig falsch. Sie, die Klägerin, habe im Wesentlichen Traktionsleistungen erbracht. Zwischen ihr und S liege eine internationale Gruppierung vor. Bei der Traktionsleistung handele es sich um eine gegenüber der Personenbeförderung eigenständige Leistung. Sie sei auf einer fiskalisch ausländischen Strecke tätig geworden.
- 9 Es sei bis zur mündlichen Verhandlung vor dem FG unstrittig gewesen, dass sie gemeinsam mit S nach außen aufgetreten sei. Erstmals im Urteil habe das FG einen abweichenden Sachverhalt zugrunde gelegt und angenommen, dass nicht sie, sondern nur S nach außen in Erscheinung getreten sei. Die Annahme des FG, das vorgelegte Ticket weise allein S aus, sei unzutreffend, da das Ticket auch die Klägerin nenne. Das FG sei daher von einem unzutreffenden Sachverhalt ausgegangen. Sie habe erfolglos versucht, dies durch einen Tatbestandsberichtigungsantrag und eine Anhörungsrüge zu korrigieren. Im Übrigen komme es auf den Außenauftritt auf den Fahrscheinen nicht entscheidend an, da auch die Werbung für den Nachtzug zu berücksichtigen sei. Es sei geradezu lebensfremd und stehe in Widerspruch zu jeglichem Erfahrungssatz, dass sie, die Klägerin, am Zugbetrieb nur verdeckt beteiligt gewesen sei und ihre Beteiligung an diesem Prestigeprojekt geheim gehalten habe. Hätte das FG einen entsprechenden Hinweis erteilt, hätte sie vorgetragen, dass die Nennung nur im Zusammenhang mit dem Mehrwertsteerausweis erfolgt sei. Maßgeblich seien aber nicht Fahrkarten, sondern ihr gemeinsamer Außenauftritt mit S auf Werbeträgern und im Internet. Das FG habe nicht darauf hingewiesen, dass es nicht vom Vorliegen einer Gewinnpoolung ausgehe. Das FG habe § 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt und sei seiner Hinweispflicht nach § 76 Abs. 2 FGO nicht nachgekommen. Das FG habe auch die Erörterungspflicht nach § 93 Abs. 1 FGO verletzt. Verletzt sei auch der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 1 und 2 FGO), da das FG tatsächliches Vorbringen nicht zur Kenntnis genommen habe. Ihr Vortrag zur Gewinnpoolung sei nicht berücksichtigt worden. Es liege eine Überraschungsentscheidung vor. Die Gewinnabhängigkeit des Aufwendersatzes ergebe sich auch aus Rückzahlungen im Jahr 2008. Es handele sich zudem um eine Beförderung von Gegenständen. Für das Vorliegen einer Grenzbetriebsstrecke reiche es aus, dass auf dieser Strecke kein Zwischenhalt erfolge.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2005 aufzuheben und unter Aufhebung der geänderten Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002 vom 12. Januar 2005 und 21. Mai 2005 die Klägerin erklärungsgemäß zu veranlagern.

- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit lägen nicht vor. § 3b UStG sei nicht verletzt, da die Klägerin eine einheitliche Beförderungsleistung erbracht habe. Es liege auch kein Gewinnpool vor. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit aufgrund der Leistungserbringung auf einer Grenzbetriebsstrecke lägen nicht vor. Schließlich seien auch keine Verfahrensfehler gegeben.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Klägerin hat nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Unternehmer Leistungen im Inland gegen Entgelt im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt. Die Leistungen sind mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig.
- 14 1. Die Klägerin erbrachte aufgrund des mit der S geschlossenen Abkommens Leistungen gegen Entgelt.
- 15 a) Die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Leistung gegen Entgelt setzt nach übereinstimmender Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) voraus, dass zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a, m.w.N. zur Rechtsprechung von EuGH und BFH).
- 16 Auch Leistungen, die ein Gesellschafter an seine Gesellschaft erbringt, sind steuerbar, wenn ihnen ein Rechtsverhältnis zugrunde liegt, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet. So liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch z.B. dann vor, wenn der Gesellschafter einen Gegenstand nicht gegen Beteiligung am Gewinn und Verlust in seine Gesellschaft einbringt, sondern ihn ihr im Wege der Verpachtung gegen Zahlung eines Pachtzinses zur Verfügung stellt (EuGH-Urteil vom 27. Januar 2000 C-23/98, Heerma, Slg. 2000, I-419 Rdnr. 13). Ebenso liegt bei einem Konsortium ein steuerbarer Leistungsaustausch vor, wenn Arbeiten, die die Mitglieder eines Konsortiums entsprechend ihrem jeweiligen Arbeitsanteil durchführen, vergütet werden (EuGH-Urteil vom 29. April 2004 C-77/01, EDM, Slg. 2004, I-4295 Rdnrn. 86 f.).
- 17 Das für den Leistungsaustausch erforderliche Rechtsverhältnis kann auf schuld- oder gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beruhen. Als Besonderheit bei Gesellschaftsverhältnissen ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bei einer durch den Gesellschafter erbrachten Leistung nicht aus der Beteiligung des Gesellschafters am allgemeinen Gewinn und Verlust der Gesellschaft ergibt. Auch wenn sich der Gesellschafter nicht auf das Halten seiner Beteiligung beschränkt, sondern weiter gehende Leistungen gegenüber der Gesellschaft erbringt, ist die allgemeine Gewinnbeteiligung nicht als Entgelt anzusehen (BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b aa). Dementsprechend besteht der für die Steuerbarkeit erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Dividende (Gewinnanteil) und Dienstleistung selbst dann nicht, wenn die Leistung von einem Aktionär (Gesellschafter) erbracht wird (EuGH-Urteil vom 14. November 2000 C-142/99, Floridienne und Berginvest, Slg. 2000, I-9567 Rdnr. 23).
- 18 b) Im Streitfall erbrachte die Klägerin mit ihrer Tätigkeit auf dem inländischen Streckenabschnitt des Nachtzugs auf der Grundlage des mit S abgeschlossenen Abkommens Leistungen gegen Entgelt.
- 19 aa) Die Entgeltlichkeit der von der Klägerin erbrachten Leistungen ergibt sich daraus, dass die S vereinbarungsgemäß die bei der Klägerin anfallenden Kosten erstattete (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b bb zum Entgeltcharakter bei der Gewährung von Aufwendungsersatz). Der Senat kann bei der Beurteilung der Steuerbarkeit der durch die Klägerin erbrachten Leistungen offenlassen, ob die Klägerin und S durch den Abschluss des "Abkommens" ein Gesellschaftsverhältnis begründet haben. Selbst wenn ein derartiges Gesellschaftsverhältnis vorläge, wären die Leistungen der Klägerin nur dann als außerhalb eines Leistungsaustausches erfolgt anzusehen, wenn eine lediglich gewinnabhängige Vergütung vorläge. Dies trifft auf den von S geschuldeten Aufwendungsersatz nicht zu, da die Zahlung des Aufwendungsersatzes nicht unter dem Vorbehalt einer Gewinnentstehung stand, sondern unbedingt zu erfolgen hatte.

- 20** bb) Eine Gewinnabhängigkeit des von S zu gewährenden Aufwendungsersatzes ergab sich nicht aufgrund des Anspruchs der Klägerin auf Gewinn- und Verlustbeteiligung aus dem Betrieb des Nachtzugs nach Ablauf der Gültigkeit des "Abkommens". Denn wie der EuGH in seinem Urteil *Floridienne und Berginvest* in Slg. 2000, I-9567 Rdnr. 23 ausdrücklich entschieden hat, besteht der für die Steuerbarkeit erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Dividende (Gewinnanteil) und Dienstleistung auch dann nicht, wenn der Gesellschafter die Leistung erbringt. Führt danach die allgemeine Gewinnbeteiligung bei entgeltlichen Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft im Gewinnfall nicht zu einer Entgelterhöhung, kann sich auch im Verlustfall keine Entgeltminderung ergeben.
- 21** cc) Dass die Klägerin im Verlustfall den Verlust anteilig zu tragen und ggf. Zahlungen an S zu leisten hatte und --nach ihrem Vortrag im Revisionsverfahren-- in späteren Jahren tatsächlich auch an S geleistet hat, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn eine derartige Verlustbeteiligung steht nur im unmittelbaren Zusammenhang zur Gewinnverteilungsabrede, nicht aber auch im unmittelbaren Zusammenhang zu dem daneben --außerhalb der Gewinnverteilungsabrede-- vereinbarten Aufwendungsersatz. Ist der Gewinnanteil kein Leistungsentgelt für Leistungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft (EuGH-Urteil *Floridienne und Berginvest* in Slg. 2000, I-9567 Rdnr. 23) und daher bei einer entgeltlichen Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft nicht entgelterhöhend zu berücksichtigen, wirkt sich auch eine Verlustbeteiligung nicht entgeltmindernd aus.
- 22** c) Die Steuerbarkeit der von der Klägerin erbrachten Leistungen steht entgegen der Auffassung der Klägerin nicht im Widerspruch zur Senatsrechtsprechung zur sog. Gewinnpoolung.
- 23** aa) Nach dem Senatsurteil vom 12. Februar 1970 V R 50/66 (BFHE 98, 518, BStBl II 1970, 477, unter 3.) ist eine Gewinnpoolung gegeben, "wenn mehrere Unternehmer, die ihre Geschäfte nach außen im eigenen Namen (jeder für sich) betreiben und nicht in einem Leistungsaustausch miteinander stehen, auf Grund interner Vereinbarungen ihre Erlöse nach Abzug der Unkosten ganz oder teilweise nach einem bestimmten Schlüssel unter sich aufteilen". Hieran fehlt es, wenn "nicht mehrere Unternehmer ihre selbständig erzielten Gewinne zusammen[legen], um sie unter sich aufzuteilen, sondern ... lediglich der bei einem von ihnen anfallende Gewinn verteilt wird. Die Beteiligten betätigen sich ... [dann] auf verschiedenen Wirtschaftsstufen, [so dass zwischen ihnen] ... in vollem Umfange ein Leistungsaustausch statt[findet]".
- 24** bb) Im Streitfall fehlt es an einer "Gewinnpoolung" im Sinne der vorstehenden Entscheidung schon deshalb, weil die Klägerin und S nicht jeder für sich Geschäfte nach außen im eigenen Namen betrieben haben. Eine Gewinnpoolung läge nur vor, wenn die Klägerin und S im Verhältnis zu den Leistungsempfängern, den Reisenden, jeweils eigenständige Bahnstrecken betrieben hätten und die dabei von ihnen jeweils eigenständig erzielten Gewinne "gepoolt" hätten. Demgegenüber handelt es sich im Streitfall zwar um ein gemeinsames, im Verhältnis zu den Leistungsempfängern, den Reisenden, jedoch allein von S ausgeführtes Zugprojekt, für dessen Durchführung die Klägerin an S entgeltliche Leistungen erbrachte.
- 25** d) Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen sind gemäß § 126 Abs. 4 FGO unerheblich, da es auf diese unter keinem denkbaren Gesichtspunkt ankommen kann (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27. März 2011 VII R 62/00, BFH/NV 2001, 1037).
- 26** Dies gilt insbesondere für die Rüge, dass das FG-Urteil für sie überraschend gewesen sei, da sie von einem gemeinsamen Auftreten ausgegangen sei.
- 27** Dieser Vortrag trifft bereits deshalb nicht zu, da im Verfahren vor dem FG wechselnde Auffassungen zu der Frage vertreten wurden, ob allein S Leistungen gegenüber den Kunden erbracht habe, und das FA in der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausgeführt hat, dass zwischen der Klägerin und S keine Innenumsätze, sondern ein Leistungsaustausch vorliege. Zudem kommt es auf diese Frage schon deshalb nicht an, weil sie allein die Person des Empfängers der durch die Klägerin erbrachten Leistungen betrifft. Ob die Klägerin aber ihre Leistungen gegenüber S oder gegenüber einer aus ihr und S gebildeten Gesellschaft erbracht hat, ist für das Vorliegen eines Leistungsaustausches jedoch unerheblich, da entgeltliche Leistungen auch auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erbracht werden können (BFH-Urteil in BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.).
- 28** 2. Die entgeltlichen Leistungen der Klägerin waren im Inland steuerbar. Es liegen sonstige Leistungen i.S. von § 3 Abs. 9 UStG vor, da es sich bei den Leistungen nicht um Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG handelte.
- 29** Ob es sich bei den sonstigen Leistungen der Klägerin um Beförderungsleistungen nach § 3b UStG oder um eine Leistung handelte, die mangels anwendbarer anderer Leistungsortsbestimmungen § 3a Abs. 1 UStG unterliegt, kann

im Streitfall offenbleiben, da nach beiden Vorschriften der Leistungsort im Inland liegt.

- 30** a) Handelt es sich bei den von der Klägerin erbrachten Leistungen um eine Beförderung i.S. von § 3b Abs. 1 UStG, ist diese Leistung als Personenbeförderung nach Satz 1 dieser Vorschrift anzusehen.
- 31** aa) Die von der Klägerin vertretene Auffassung, nach der Gegenstand ihrer Leistung eine als Zug- und damit eine Gegenstandsbeförderung nach § 3b Abs. 1 Satz 3 UStG gewesen sei, ist mit den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht vereinbar. Danach beschränkte sich die von der Klägerin erbrachte Leistung nicht auf die Beförderung eines Zuges als Transportmittel, sondern umfasste auch den Transport der diesen Zug benutzenden Fahrgäste. Hierfür spricht, dass die Klägerin z.B. auch die Kosten für Betreuung von Schlaf- und Liegewagen zu tragen und an die S weiterzubelasten hatte. Leistungen Dritter, die sie zu bezahlen hatte, muss sie sich daher zurechnen lassen. Die von der Klägerin zitierte rechtliche Einordnung durch einen Referatsleiter der Europäischen Kommission führt zu keiner anderen Beurteilung, da der Beurteilung durch die Europäische Kommission im finanzgerichtlichen Verfahren keine Bindungswirkung zukommt. Abgesehen davon hat die Kommission in ihrer Stellungnahme das Vorliegen einer Beförderung von Gegenständen unterstellt, ohne die dem vorgelagerte Frage auch nur zu erörtern, ob nach dem Inhalt der Vereinbarungen zwischen der Klägerin und S die Klägerin Gegenstände oder Personen beförderte. Ebenso kommt es nicht darauf an, ob die bloße "Traktion" zu einer ausschließlichen Beförderung von Gegenständen führen würde. Schließlich ist eine abweichende Sach- und Vertragslage in der Folgezeit für die Beurteilung in den beiden Streitjahren unbeachtlich.
- 32** bb) Die Klägerin erbrachte die Personenbeförderung im Inland, da sie die Beförderung nur auf dem inländischen Streckenanteil des Nachtzugs durchführte.
- 33** cc) Bei einer Personenbeförderungsleistung ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin auch keine Nichtsteuerbarkeit aus § 4 Nr. 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV). Danach sind bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Schienenbahnen als ausländische Beförderungsstrecken die inländischen Anschlussstrecken anzusehen, die von Eisenbahnverwaltungen mit Sitz im Ausland betrieben werden.
- 34** Unabhängig von der Frage, ob der von § 4 Nr. 2 UStDV vorausgesetzte Betrieb einer Anschlussstrecke durch eine Eisenbahnverwaltung mit Sitz im Ausland vorliegt, scheidet die Anwendung dieser Vorschrift schon daran, dass der Begriff der inländischen Anschlussstrecke nur in Übereinstimmung mit der Ermächtigungsgrundlage dieser Vorschrift und damit nur unter Berücksichtigung von § 3b UStG ausgelegt werden kann. § 3b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 UStG enthält eine Ermächtigungsgrundlage für § 4 Nr. 2 UStDV jedoch nur insoweit, als kurze inländische Beförderungsstrecken als ausländische angesehen werden können. Damit nicht zu vereinbaren ist die Auffassung der Klägerin, auch ein inländischer Streckenanteil von ca. 300 km sei eine derartige Beförderungsstrecke.
- 35** b) Sollte es sich bei den Leistungen der Klägerin nicht um Beförderungsleistungen i.S. von § 3b UStG gehandelt haben, sind die Leistungen der Klägerin gemäß § 3a Abs. 1 UStG an ihrem Unternehmenssitz im Inland steuerbar, da die Anwendung anderer Regelungen zur Leistungsortbestimmung nicht in Betracht kommt. Somit kommt es auch für die Bestimmung des Leistungsorts nicht auf die von der Klägerin für maßgeblich erachtete Frage an, wer Empfänger ihrer Leistungen war.
- 36** 3. Die Leistungen der Klägerin sind nicht steuerfrei.
- 37** a) Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG "die Lieferungen und sonstigen Leistungen der Eisenbahnen des Bundes auf Gemeinschaftsbahnhöfen, Betriebswechselbahnhöfen, Grenzbetriebsstrecken und Durchgangsstrecken an Eisenbahnverwaltungen mit Sitz im Ausland".
- 38** Nach der amtlichen Gesetzesbegründung zu der durch das UStG 1980 eingeführten Steuerbefreiung sind als Grenzbetriebsstrecken Strecken zwischen einem Gemeinschafts- oder Betriebswechselbahnhof und der Grenze anzusehen (BTDrucks 8/1779 S. 32).
- 39** b) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG nicht vor. Auf die Frage, ob die Vorschrift mit dem Unionsrecht vereinbar ist, kommt es daher nicht an.
- 40** aa) Wie das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden hat, handelt es sich bei der von der Klägerin erbrachten Leistung umsatzsteuerrechtlich um nur eine Leistung, nicht aber um eine Vielzahl von Leistungen.
- 41** bb) Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der einen durch die Klägerin erbrachten Leistung kommt es auf das

Wesen und damit das charakterbestimmende Merkmal dieser Leistung an. Unabhängig von der Frage, ob die Anwendung von § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG auf "Leistungen der Eisenbahnen des Bundes" beschränkt werden kann, setzt die Vorschrift voraus, dass die von der Klägerin erbrachte Leistung ihrem Schwerpunkt nach darin besteht, "sonstige Leistungen auf Gemeinschaftsbahnhöfen, Betriebswechselbahnhöfen, Grenzbetriebsstrecken und Durchgangsstrecken" zu erbringen. Dies trifft auf die von der Klägerin ausgeführte Leistung nicht zu. Die Klägerin erbrachte ihre Leistungen nicht nur auf den vorstehend bezeichneten Bahnhöfen.

- 42** Es handelte sich auch nicht um Leistungen auf einer Grenzbetriebsstrecke. Der Begriff der Grenzbetriebsstrecke ist dabei entsprechend dem allgemeinen Grundsatz enger Auslegung von Befreiungstatbeständen eng auszulegen (vgl. z.B. allgemein EuGH-Urteile vom 28. Juli 2011 C-350/10, Nordea, Slg. 2011, I-7359; vom 22. Dezember 2010 C-116/10, Feltgen/Bacino Charter, Slg. 2010, I-14187; vom 3. Juni 2010 C-237/09, Nathalie de Fruytier, Slg. 2010, I-4985; vom 6. Mai 2010 C-94/09, Kommission/Frankreich, Slg. 2010, I-4261; vom 18. März 2010 C-3/09, Erotic Center, Slg. 2010, I-2361; vom 28. Januar 2010 C-473/08, Eulitz GbR, Slg. 2010, I-907). Daher können als Grenzbetriebsstrecke nur grenznahe Strecken angesehen werden, nicht aber auch die Beförderung auf einer Strecke von ca. 300 km zwischen B und M. Auch liegt keine Beförderung an einer Durchgangsstrecke vor, da dies eine Beförderung im Inland zwischen zwei ausländischen Strecken voraussetzt. Im Hinblick auf die Länge dieser Beförderungsstrecke ergibt sich die Annahme einer Grenzbetriebsstrecke entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht daraus, dass auf dieser Strecke kein Zwischenhalt erfolgt. Unerheblich ist daher auch, an welchem Ort die Grenzzollabfertigung vorgenommen wird. Da die Leistung der Klägerin somit bereits nicht die Voraussetzungen des § 4 Nr. 6 Buchst. a UStG erfüllt, stellt sich die Frage nach einem Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität in Bezug auf die Leistungen, die ihrer Art nach die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllen und durch "Eisenbahnen des Bundes" erbracht werden, nicht.

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