Urteil vom 02. Juli 2014, XI R 39/10

Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf von Mietwagenunternehmern durchgeführte Krankentransporte

BFH XI. Senat

UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 10 Buchst b, PBefG § 47, PBefG § 49 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a UAbs 3 Anh H Nr 5, EWGRL 388/77 Anh H Nr 5, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 1 Anh 3 Nr 5, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 5, UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 20. September 2010, Az: 3 K 2016/07

Leitsätze

1. Der im nationalen Recht vorgesehene ermäßigte Umsatzsteuersatz für Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr durch Taxen ist unionsrechtskonform und gilt grundsätzlich nicht für entsprechende von Mietwagenunternehmern erbrachte Leistungen.

2. Anders kann es sein, wenn von einem Mietwagenunternehmer durchgeführte Krankentransporte auf mit Krankenkassen geschlossenen Sondervereinbarungen, die ebenfalls für Taxiunternehmer gelten, beruhen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob für Umsätze aus Personenbeförderungsleistungen mit Mietwagen --im Streitfall Krankenfahrten mit nicht hierfür besonders eingerichteten Fahrzeugen im Auftrag von Krankenkassen-- der ermäßigte Steuersatz anwendbar ist, der nach nationalem Recht für Personenbeförderungsleistungen mit Kraftdroschken (Taxen) im Nahverkehr gilt.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die u.a. über eine Genehmigung gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4, §§ 9 ff., § 46 Abs. 2 des Personenbeförderungsgesetzes (PBefG) für den Verkehr mit Mietwagen verfügt, nicht jedoch über eine Genehmigung für den Verkehr mit Taxen (§ 47 PBefG).

3 In den Streitjahren 2006 und 2007 führte die Klägerin im Auftrag von Krankenkassen Krankenfahrten mit hierfür nicht besonders eingerichteten Fahrzeugen durch.

4 Sie erkannte am 27. November 2007 gegenüber der Krankenkasse A den zum 1. Oktober 2007 zwischen dieser und dem Taxi- und Mietwagenunternehmerverband (V) geschlossenen Vertrag zur Durchführung von Krankenfahrten für Versicherte der Krankenkasse A mittels Taxiunternehmen an und verpflichtete sich, alle in diesem Vertrag vereinbarten Bedingungen zu erfüllen. Gegenstand des Vertrages ist nach dessen § 1 Abs. 1 Satz 1 die Beteiligung der im V organisierten Taxiunternehmen an der Durchführung von planbaren Krankenfahrten, die für die Versicherten der Krankenkasse A im Zusammenhang mit einer Leistung der Krankenkasse notwendig werden. Gemäß § 5 Abs. 1 des Vertrages gilt für die Vergütung der Krankenfahrten die Gebührenvereinbarung nach Anlage 1 des Vertrages.

5 Die Klägerin erklärte die Umsätze entsprechend einer Beanstandung durch eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit dem allgemeinen Steuersatz (§ 12 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Ihre Einsprüche, mit denen sie eine Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG) begehrte, blieben ohne Erfolg. Der Klage wurde nur aus anderen, hier nicht streitigen Gründen teilweise stattgegeben.

6 Das Finanzgericht (FG) entschied, die Klägerin könne für die betreffenden Beförderungsleistungen nicht den ermäßigten Steuersatz beanspruchen, da sie mangels entsprechender Genehmigung keine Beförderung im Verkehr

mit Taxen erbracht habe. Eine Ausdehnung der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG auf die von der Klägerin als Mietwagenunternehmerin durchgeführten Fahrten sei verfassungsrechtlich nicht geboten. Allerdings handele es sich bei den vorliegenden Krankenfahrten im Auftrag von Krankenkassen um eine besondere Fallkonstellation, in der eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung möglich erscheine. Für Taxiunternehmen mit Betriebssitz in X bestehe aufgrund der Verordnung der Stadt X über die Beförderungsentgelte und -bedingungen für den Verkehr von Taxen nach entsprechender Genehmigung die Möglichkeit, Beförderungsleistungen gegenüber Krankenkassen zu erbringen, die nicht der strengen Bindung an Beförderungspreise unterlägen, sondern auf Vereinbarungen mit den Krankenkassen beruhten. Beförderungsleistungen von Taxiunternehmern, die derartigen Verträgen unterfielen, fehlten die wesentlichen Merkmale des öffentlichen Nahverkehrs, auf denen die Begünstigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG ihrem Sinn und Zweck nach beruhe.

7 Letztlich könne dies jedoch dahinstehen, da auch eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung nicht zu einem Anspruch der Klägerin auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führe. Die Klägerin werde durch die zu niedrige Besteuerung ihrer Konkurrenten nicht rechtsschutzlos gestellt, sondern könne ihr Recht außerhalb dieses Verfahrens mit einem Antrag auf volle Besteuerung der in Rede stehenden "Taxi"-Umsätze verfolgen. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewährleiste den Schutz vor zu niedriger Besteuerung von Konkurrenten (Hinweis auf Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 8. Juni 2006 C-430/04 --Feuerbestattungsverein Halle e.V.--, Slg. 2006, I-4999, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, 459, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2006, 830; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. Oktober 2006 VII R 24/03, BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243).

8 Schließlich begründe auch das Unionsrecht keinen Anspruch der Klägerin auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die von ihr erbrachten Leistungen.

9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) könnten die Mitgliedstaaten auf die Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks einen ermäßigten Steuersatz anwenden. Die Umsatzsteuer müsse jedoch auch hier wettbewerbsneutral ausgestaltet sein. Die vorliegende Wettbewerbsverzerrung könne dadurch beseitigt werden, dass ihr --der Klägerin-- durch Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG über den Wortlaut hinaus auch als Mietwagenunternehmerin der ermäßigte Steuersatz gewährt werde. Dies sei auch geboten, da anderweitige Rechtsschutzmöglichkeiten wie Konkurrentenklagen wegen zu niedriger Besteuerung erst noch zu ermittelnder konkurrierender Taxiunternehmer ihr nicht zumutbar seien.

10 Der Senat hat mit Beschluss vom 10. Juli 2012 XI R 39/10 (BFHE 239, 164, BStBl II 2013, 296) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"1. Stehen Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern und Art. 98 Abs. 1 i.V.m. Anhang III Kategorie 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1) unter Beachtung des Neutralitätsprinzips einer nationalen Regelung entgegen, die für die Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxen im Nahverkehr den ermäßigten Umsatzsteuersatz vorsieht, wohingegen für die Beförderung von Personen mit sog. Mietwagen im Nahverkehr der Regelsteuersatz gilt?

2. Ist bei der Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, ob Fahrten auf der Grundlage von Sondervereinbarungen mit Großkunden unter nahezu gleichlautenden Bedingungen von Kraftdroschken- bzw. Taxiunternehmern und Mietwagenunternehmern ausgeführt werden?"

11 Der EuGH hat diese Fragen mit Urteil vom 27. Februar 2014 in den verbundenen Rechtssachen C-454/12 --Pro Med Logistik GmbH-- und C-455/12 --Eckard Pongratz-- (Der Betrieb --DB-- 2014, 581, HFR 2014, 470) wie folgt beantwortet:

"1. Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 in Verbindung mit Anhang H Kategorie 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2001/4/EG des Rates vom 19. Januar 2001 geänderten Fassung und Art. 98 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie der Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze, eines ermäßigten und des normalen Steuersatzes, auf zwei Arten von Dienstleistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks im Nahverkehr, nämlich zum einen per Taxi und zum anderen per Mietwagen mit Fahrergestellung, nicht entgegenstehen, sofern zum einen aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen diese beiden Beförderungsarten unterliegen, die Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks im Sinne von Kategorie 5 bzw. Nr. 5 der Anhänge dieser Richtlinien darstellt und zum anderen die fraglichen Unterschiede maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung des durchschnittlichen Nutzers für die eine oder die andere Beförderungsart haben. Es ist Sache des vorliegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies in den Ausgangsverfahren der Fall ist.

2. Dagegen sind Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 in Verbindung mit Anhang H Kategorie 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2001/4 geänderten Fassung und Art. 98 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 5 der Richtlinie 2006/112 unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass sie der Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze auf zwei Arten von Dienstleistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks im Nahverkehr, nämlich zum einen per Taxi und zum anderen per Mietwagen mit Fahrergestellung, entgegenstehen, wenn aufgrund einer Sondervereinbarung, die auf die Taxiunternehmen und die Mietwagenunternehmen mit Fahrergestellung, mit denen sie getroffen wurde, unterschiedslos angewandt wird, die Beförderung von Personen per Taxi keinen konkreten und spezifischen Aspekt der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt und wenn die im Rahmen dieser Vereinbarung durchgeführte Tätigkeit, aus der Sicht des durchschnittlichen Nutzers, als der Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Mietwagen mit Fahrergestellung gleichartig anzusehen ist; dies zu prüfen ist Sache des vorlegenden Gerichts."

12 Die Klägerin begehrt insbesondere im Hinblick auf die Ausführungen des EuGH unter Rz 4 seiner Entscheidung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die von ihr im Rahmen des Patiententransports durchgeführten Krankentransporte.

13 Sie beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Umsatzsteuerbescheide für 2006 und für 2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze aus Krankenfahrten dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.

14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FG ist bei seiner Entscheidung zum Teil von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die bislang vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen reichen nicht aus, um eine abschließende Entscheidung zur Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die streitbefangenen Umsätze zu treffen.

17 1. Nach der in den Streitjahren 2006 und 2007 geltenden Fassungen des § 12 Abs. 1 UStG betrug die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16 % (2006) bzw. 19 % (2007) der Bemessungsgrundlage.

18 Der Steuersatz ermäßigte sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG in der für das Streitjahr 2006 geltenden Fassung auf 7 % für die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kfz, im Kraftdroschkenverkehr und die

Beförderungen im Fährverkehr
aa) innerhalb einer Gemeinde oder
bb) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km betrug.

19 Mit Wirkung vom 19. Dezember 2006 wurde der Begriff "Kraftdroschkenverkehr" durch die Wörter "Verkehr mit Taxen" ersetzt (Art. 7 Nr. 5 Buchst. b des Jahressteuergesetzes 2007). Dabei handelt es sich "um eine redaktionelle Änderung", da die Verwendung des Begriffs "Kraftdroschke" bei Einführung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG in Anlehnung an das PBefG erfolgte, und in diesem Gesetz der Begriff "Kraftdroschke" zwischenzeitlich durch den Begriff "Taxen" ersetzt worden war (BTDrucks 16/2712, S. 75).

20 2. Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der im Streitjahr 2006 geltenden Richtlinie 77/388/EWG und nach Art. 98 Abs. 1 der im Streitjahr 2007 geltenden Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) können die Mitgliedstaaten (neben dem Normalsatz) einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht niedriger als 5 % sein darf, und sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H (Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG) bzw. der in Anhang III (Art. 98 Abs. 2, Art. 99 Abs. 1 der MwStSystRL) genannten Kategorien anwendbar.

21 Anhang H der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Anhang III der MwStSystRL enthält ein Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können. Kategorie 5 des Anhangs H der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Nr. 5 des Anhangs III der MwStSystRL lässt dies für die "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks" zu. Darunter fallen die Umsätze der Klägerin, die unstreitig in der Beförderung von Personen bestehen. Insoweit wäre die Bundesrepublik Deutschland befugt, dafür in ihrem nationalen Umsatzsteuerrecht einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden.

22 3. Das PBefG in der in den Streitjahren geltenden Fassung vom 8. August 1990 (BGBl I 1990, 1690) definiert den Verkehr mit Taxen als die Beförderung von Personen mit PKW, die der Unternehmer an behördlich zugelassenen Stellen bereithält und mit denen er Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt (§ 47 Abs. 1 PBefG). Der Unternehmer kann Beförderungsaufträge auch während einer Fahrt oder am Betriebssitz entgegennehmen (§ 47 Abs. 1 Satz 2 PBefG).

23 Die Beförderungsentgelte und -bedingungen werden gemäß § 51 Abs. 1 PBefG für Taxen durch Rechtsverordnung festgesetzt. Für den Pflichtfahrbereich, dem räumlichen Geltungsbereich der festgesetzten Beförderungsentgelte (§ 47 Abs. 4 PBefG), sind Sondervereinbarungen --zwischen dem örtlichen Taxigewerbe und Großkunden-- unter den weiteren Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 PBefG zulässig.

24 Im Pflichtfahrbereich besteht nach § 22 i.V.m. § 47 Abs. 4 PBefG eine Beförderungspflicht. Die Unternehmer des Taxenverkehrs unterliegen einer Betriebspflicht, die allgemein auf die ordnungsmäßige Einrichtung und Aufrechterhaltung des Betriebs gerichtet ist (§ 21 PBefG) und deren Umfang durch Rechtsverordnung noch weiter ausgestaltet werden kann, insbesondere auch durch Vorschriften über das Bereithalten von Taxen in Sonderfällen einschließlich eines Bereitschaftsdienstes (§ 47 Abs. 3 Nr. 1 PBefG).

25 Verkehr mit Mietwagen ist nach § 49 Abs. 4 Satz 1 PBefG die Beförderung von Personen mit PKW, die nur im Ganzen zur Beförderung angemietet werden und mit denen der Unternehmer Fahrten ausführt, deren Zweck, Ziel und Ablauf der Mieter bestimmt und die nicht Verkehr mit Taxen nach § 47 PBefG sind.

26 Mit Mietwagen dürfen nur Beförderungsaufträge ausgeführt werden, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen sind (§ 49 Abs. 4 Satz 2 PBefG). Nach Ausführung des Beförderungsauftrages hat der Mietwagen unverzüglich zum Betriebssitz zurückzukehren, es sei denn, er hat vor der Fahrt von seinem Betriebssitz oder der Wohnung oder während der Fahrt fernmündlich einen neuen Beförderungsauftrag erhalten (§ 49 Abs. 4 Satz 3 PBefG). Der Eingang des Beförderungsauftrages am Betriebssitz oder in der Wohnung hat der Mietwagenunternehmer buchmäßig zu erfassen und die Aufzeichnung ein Jahr aufzubewahren (§ 49 Abs. 4 Satz 4 PBefG). Annahme, Vermittlung und Ausführung von Beförderungsaufträgen, das Bereithalten des Mietwagens sowie Werbung für Mietwagenverkehr dürfen weder allein noch in ihrer Verbindung geeignet sein, zur Verwechslung mit dem Taxenverkehr zu führen (§ 49 Abs. 4 Satz 5 PBefG). Den Taxen vorbehaltene Zeichen und Merkmale dürfen für Mietwagen nicht verwendet werden (§ 49 Abs. 4 Satz 6 PBefG).

27 Für Unternehmer des Mietwagenverkehrs besteht keine Betriebs- und Beförderungspflicht (§ 49 Abs. 4 Satz 7 PBefG). Sie unterliegen anders als die Taxiunternehmer (§ 51 PBefG) keinen Tarifvorschriften, sondern können ihr

Entgelt frei vereinbaren.

28 Die Beförderung von Personen mit Kraftdroschken (Taxen) und mit Mietwagen bedarf der Genehmigung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 46 Abs. 2 Nrn. 1 und 3 PBefG), wobei für den Verkehr mit Taxen eine besondere Zulassungsschranke besteht, wonach die Genehmigung zu versagen ist, wenn die öffentlichen Verkehrsinteressen dadurch beeinträchtigt werden, dass durch die Ausübung des beantragten Verkehrs das örtliche Taxengewerbe in seiner Funktionsfähigkeit bedroht wird (§ 13 Abs. 4 Satz 1 PBefG).

29 4. Soweit die Klägerin im Streitfall Personenbeförderungsleistungen erbracht hat, die nicht ebenfalls für Taxen geltenden Sondervereinbarungen unterliegen, sind diese Umsätze --wie das FG zu Recht angenommen hat-- nach § 12 Abs. 1 UStG dem allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen (vgl. den in dieser Sache ergangenen Vorlagebeschluss in BFHE 238, 551, BStBl II 2013, 296, unter II.2.a, m.w.N.).

30 5. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Unionsrecht.

31 a) Der EuGH hat in seinem Urteil --Pro Med Logistik GmbH-- und --Eckard Pongratz-- in DB 2014, 581, HFR 2014, 470 u.a. ausgeführt:

"43. Der Gerichtshof hat zu Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie bereits ausgeführt, dass der Wortlaut dieser Bestimmung nicht zu der Auslegung zwingt, dass der ermäßigte Steuersatz nur dann angewandt werden kann, wenn er sich auf alle Aspekte einer Kategorie von Leistungen im Sinne des Anhangs H dieser Richtlinie bezieht, so dass eine selektive Anwendung eines ermäßigten Satzes nicht ausgeschlossen ist, sofern sie keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht (vgl. Urteil vom 6. Mai 2010, Kommission/ Frankreich, C-94/09, Slg. 2010, I-4261, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichthof hat ebenfalls klargestellt, dass seine Auslegung von Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auf die im Wesentlichen gleichlautenden Abs. 1 und 2 von Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu erstrecken ist (Urteil Kommission/Frankreich, Rn. 27).

44. Der Gerichtshof hat infolgedessen entschieden, dass die Mitgliedstaaten, sofern der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, die Möglichkeit haben, konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Leistungen im Sinne des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie und des Anhangs H der Sechsten Richtlinie mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Frankreich, Rn. 26 und 27 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

45. Demnach unterliegt die den Mitgliedstaaten zuerkannte Wahrnehmung der Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes der zweifachen Bedingung, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen herausgelöst werden und zum anderen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird. Diese Bedingungen sollen sicherstellen, dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und jede Form von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern (vgl. Urteil Kommission/Frankreich, Rn. 30).

46. Folglich ist zu prüfen, ob die Beförderung von Personen per Taxi, für die nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuerssatzes vorsehen, einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie 'Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks', die sowohl in Anhang III Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch in Anhang H Kategorie 5 der Sechsten Richtlinie aufgeführt ist, darstellt und, wenn ja, ob die Anwendung dieses Satzes allein auf die Tätigkeit der Beförderung von Personen per Taxi den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigt.

...

47. Zur Klärung der Frage, ob die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der von den Unternehmen erbrachten Leistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt, ist zu prüfen, ob es sich um die Erbringung einer Dienstleistung handelt, die getrennt von den übrigen Leistungen dieser Kategorie als solche bestimmbar ist (vgl. entsprechend Urteil Kommission/Frankreich, Rn. 35).

48. Hierzu ergibt sich aus den Angaben in den Vorlageentscheidungen, dass Taxiunternehmen in vollem Umfang

als Erbringer einer öffentlichen Dienstleistung der Beförderung von Personen angesehen werden, deren Tätigkeit von der Erteilung einer Genehmigung durch die zuständige Behörde abhängig ist und erheblichen Verpflichtungen unterliegt. Zu diesen Verpflichtungen gehört u.a., dass sie ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechterhalten (§ 21 PBefG), die Beförderung durchführen (§ 22 PBefG) und die festgesetzten Beförderungsentgelte beachten (§§ 47 Abs. 4 und 51 Abs. 1 PBefG).

49. Ein rechtlicher Rahmen, der Taxiunternehmen - im Unterschied zu Mietwagenunternehmen mit Fahrergestellung - zwänge, Beförderungsleistungen unter Übernahme einer Betriebspflicht zu erbringen, und ihnen verböte, eine Beförderung in Erwartung insbesondere einer profitableren Fahrt abzulehnen oder Situationen gewinnbringend zu nutzen, in denen sie ein vom offiziellen Tarif abweichendes Beförderungsentgelt verlangen könnten, ist geeignet, unterschiedliche Leistungen zu kennzeichnen.

50. Unter solchen Umständen kann die Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi als eine Dienstleistung eingestuft werden, die getrennt von den übrigen Leistungen der betreffenden Kategorie – der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks – als solche bestimmbar ist. Diese Tätigkeit könnte somit einen konkreten und spezifischen Aspekt der genannten Kategorie darstellen.

51. Es ist indessen Sache des nationalen Gerichts, anhand der nationalen Regelung und der tatsächlichen Umstände, mit denen es befasst ist, zu prüfen, ob dies in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten der Fall ist."

32 b) Soweit der EuGH es in Rz 46 und 51 dem nationalen Gericht aufgegeben hat, zu prüfen, ob die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt der von den Unternehmern erbrachten Leistungen der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt, ist dies im Streitfall zu bejahen, soweit die Klägerin Personenbeförderungsleistungen durchgeführt hat, für die keine gleichermaßen für Taxiunternehmer geltenden Sondervereinbarungen bestanden.

33 Denn die Taxiunternehmer gelten in vollem Umfang als Erbringer einer öffentlichen Dienstleistung der Beförderung von Personen, deren Tätigkeit von der Erteilung einer Genehmigung durch die zuständige Behörde abhängig ist und erheblichen weiteren Verpflichtungen unterliegt. Dazu gehört u.a., dass sie ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechterhalten (§ 21 PBefG), ihrer Beförderungspflicht i.S. von § 22 PBefG nachkommen und die festgesetzten Beförderungsentgelte beachten (§ 47 Abs. 4 und § 51 Abs. 1 PBefG).

34 Der EuGH hat insoweit ausgeführt, dass ein entsprechender rechtlicher Rahmen, der nur für Taxiunternehmen und nicht für Mietwagenunternehmen mit Fahrergestellung gilt, geeignet ist, unterschiedliche Leistungen im vorstehenden Sinne zu kennzeichnen, so dass diese Tätigkeit einen konkreten und spezifischen Aspekt der genannten Kategorie darstellen kann (vgl. Rz 49 und 50 des EuGH-Urteils --Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz-- in DB 2014, 581, HFR 2014, 470).

35 c) Zur unionsrechtlich darüber hinaus gebotenen Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität hat der EuGH ferner ausgeführt:

"52. Nach gefestigter Rechtsprechung lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group, C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53. Zur Klärung der Frage, ob zwei Dienstleistungen im Sinne dieser Rechtsprechung gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen, wobei künstliche, auf unbedeutenden Unterschieden beruhende Unterscheidungen vermieden werden müssen (vgl. Urteil The Rank Group, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54. Zwei Dienstleistungen sind daher gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach Maßgabe eines Kriteriums der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen (vgl. Urteil The Rank Group, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55. Ferner ist daran zu erinnern, dass es für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Leistungen nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen ankommt, sondern der Kontext zu berücksichtigen ist, in dem sie erbracht werden (vgl. Urteil vom 23. April 2009, TNT Post UK, C-357/07, Slg. 2009, I-3025, Rn. 38).

56. Insoweit hat der Gerichtshof anerkannt, dass in bestimmten Ausnahmefällen unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Wirtschaftszweige Unterschiede im rechtlichen Rahmen und in der rechtlichen Regelung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen in den Augen des Verbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können (vgl. in diesem Sinne Urteil The Rank Group, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

57. Somit sind auch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen die beiden in Rn. 48 des vorliegenden Urteils genannten Beförderungsarten unterliegen, und deshalb ihre jeweiligen Merkmale zu berücksichtigen, die in den Augen der Durchschnittsverbraucher die eine von der anderen unterscheiden.

58. Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht ausgeführt, dass Mietwagenunternehmen mit Fahrergestellung nur Beförderungsaufträge annehmen dürften, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen seien; dagegen sei Taxiunternehmen die Annahme von Aufträgen stets gestattet, was das Vorhandensein von Fahrzeugen an genau bestimmten Stellen oder die Abrufbarkeit voraussetze. Es hat ferner hervorgehoben, dass zwischen diesen beiden Beförderungsarten Unterschiede in Bezug auf die Annahme, die Übermittlung und die Durchführung der Beförderungsaufträge sowie in Bezug auf das Bereithalten des Fahrzeugs und die Werbung bestünden. Das vorlegende Gericht hält diese Unterschiede allein oder in Verbindung miteinander für geeignet, jede Gefahr einer Verwechslung zwischen dem Taxenverkehr und dem Mietwagenverkehr mit Fahrergestellung zu vermeiden. Es hat schließlich darauf hingewiesen, dass den Taxen vorbehaltene Zeichen und Merkmale für Mietwagen mit Fahrergestellung nicht verwendet werden dürften.

59. Solche Unterschiede auf der Ebene der rechtlichen Anforderungen, denen die fraglichen Beförderungsarten unterliegen, können – wenn sie sich als zutreffend erweisen, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist – in den Augen des durchschnittlichen Nutzers einen Unterschied zwischen diesen Beförderungsarten schaffen, da jede von ihnen geeignet ist, unterschiedliche Bedürfnisse des Nutzers zu befriedigen, und somit auf seine Entscheidung, die eine oder die andere Beförderungsart zu wählen, maßgeblichen Einfluss haben kann, so dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ihrer abweichenden steuerlichen Behandlung nicht entgegenstünde."

36 d) Hiernach liegt ein Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip nicht vor, soweit die Klägerin ihre Personenbeförderungsleistungen außerhalb von auch für Taxen geltenden Sondervereinbarungen erbracht hat.

37 Denn aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers ist ein Unterschied zwischen den streitbefangenen Beförderungsarten gegeben, wobei jede geeignet ist, unterschiedlichen Bedürfnissen des Nutzers zu entsprechen, und somit auf seine Entscheidung, die eine oder die andere Beförderungsart zu wählen, erheblichen Einfluss haben kann (vgl. Rz 59 des EuGH-Urteils --Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz-- in DB 2014, 581, HFR 2014, 470).

38 Der EuGH hält die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen, denen die beiden genannten Beförderungsarten unterliegen, für maßgeblich (vgl. Rz 57 des EuGH-Urteils). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des EuGH unter Bezugnahme auf den Vorlagebeschluss des Senats in BFHE 238, 551, BStBl II 2013, 291 verwiesen (vgl. Rz 58 des EuGH-Urteils).

39 6. Zu den mit Taxen und Mietwagen im Rahmen von vertraglich vereinbarten Krankentransporten hat der EuGH Folgendes ausgeführt:

"61. Mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-454/12 möchte das vorlegende Gericht wissen, ob bei der Beantwortung der ersten Frage in der Rechtssache C-454/12 und der einzigen Frage in der Rechtssache C-455/12 zu berücksichtigen ist, dass Taxiunternehmen und Mietwagenunternehmen mit Fahrergestellung ihre Leistungen auf der Grundlage einer Sondervereinbarung erbringen, die unterschiedslos und unter nahezu gleichlautenden Bedingungen auf diese verschiedenen Unternehmen Anwendung findet.

62. Wie in Rn. 46 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist zur Klärung der Frage, ob ein Mitgliedstaat unter solchen Umständen die Möglichkeit hat, auf die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, während er die per Mietwagen mit Fahrergestellung durchgeführte Beförderung dem normalen Steuersatz unterwirft, zu prüfen, ob diese Dienstleistung einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie 'Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks', die sowohl in Anhang III Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch in Anhang H Kategorie 5 der Sechsten Richtlinie aufgeführt ist, darstellt und, wenn ja, ob die Anwendung dieses Satzes den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigt.

63. Hierzu ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen im Wesentlichen Krankentransporte im Rahmen einer Vereinbarung wie der Vereinbarung zwischen der Krankenkasse A und dem Verband sind, die auf die Taxiunternehmen und die Mietwagenunternehmen mit Fahrergestellung, mit denen sie getroffen wurde, unterschiedslos angewandt wird. Nach den Angaben in den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ist das Beförderungsentgelt in dieser Vereinbarung festgelegt und gilt in gleicher Weise für beide Beförderungskategorien. Zudem führe die Vereinbarung für diese beiden Beförderungskategorien zu keiner anderen Beförderungs- und Betriebspflicht als der bereits aufgrund des Vertrags bestehenden Pflicht zur tatsächlichen Durchführung des Transports. Die Taxiunternehmen unterlägen somit im Rahmen einer solchen Vereinbarung nicht den außerhalb dieser Vereinbarung für sie geltenden rechtlichen Anforderungen.

64. Sollten sich diese Umstände als zutreffend erweisen, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, müsste dieses davon ausgehen, dass im Rahmen der Vereinbarung zwischen der Krankenkasse A und dem Verband die Beförderung von Personen per Taxi keinen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks darstellt. Zudem wäre diese Tätigkeit daher, aus der Sicht des durchschnittlichen Nutzers, als der Tätigkeit der Beförderung von Personen im Nahverkehr per Mietwagen mit Fahrergestellung gleichartig anzusehen. Das schließt jedoch nicht aus, dass die Tätigkeit des Krankentransports im Rahmen von Vereinbarungen zwischen Krankenkassen und Personenbeförderungsunternehmen in ihrer Gesamtheit einen konkreten und spezifischen Aspekt der von Unternehmen, die Personen und das mitgeführte Gepäck befördern, erbrachten Leistungen im Sinne der in Rn. 44 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung darstellen könnte."

40 7. Insoweit ist das FG bei seiner Entscheidung von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben.

41 8. Der Senat kann nicht durcherkennen, weil die Sache nicht spruchreif ist.

42 Denn den tatsächlichen Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, ob und in welchem Umfang die Klägerin die streitbefangenen Krankentransporte auch auf der Grundlage von gleichermaßen für Taxen geltenden Sondervereinbarungen erbracht hat. Festgestellt ist bislang lediglich, dass die Klägerin am 27. November 2007 gegenüber der Krankenkasse A einen für Taxiunternehmer geltenden Vertrag zur Durchführung von Krankenfahrten anerkannt und sich verpflichtet hat, alle in diesem Vertrag vereinbarten Bedingungen zu erfüllen. Hingegen ergibt sich daraus nicht, ob und in welchem Umfang die Klägerin nach Maßgabe dieser Vereinbarung tatsächlich Personenbeförderungsleistungen erbracht hat. Ob es für den Streitzeitraum vor dem 27. November 2007 eine entsprechende verbindliche Vereinbarung und darauf beruhende Fahrten gab, ist bislang gleichfalls noch nicht

festgestellt. Im Tatbestand des FG-Urteils ist insoweit nur von --unverbindlichen-- Vertragsentwürfen der AOK Y die Rede. Das FG wird die entsprechenden tatsächlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

43 a) Sollten die Personenbeförderungsleistungen der Klägerin außerhalb von ebenfalls für Taxiunternehmer geltenden Sondervereinbarungen erbracht worden sein, wäre die Klage insoweit nach Maßgabe der vom EuGH aufgestellten Rechtsgrundsätze zur ersten Vorlagefrage abzuweisen (vgl. vorstehend unter II.1. bis 5.).

44 b) Soweit die von der Klägerin durchgeführten Krankentransporte in den Streitjahren hingegen auf ebenfalls für Taxen geltenden Sondervereinbarungen beruhen, ist die vom EuGH aufgegebene Prüfung (vgl. Leitsatz 2 und Rz 63, 64 des EuGH-Urteils --Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz-- in DB 2014, 581, HFR 2014, 470) durch das FG vorzunehmen.

45 9. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de