Urteil vom 02. Juli 2014, XI R 22/10

Grundsätzlich kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Personenbeförderungsleistungen von Mietwagenunternehmern

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, UStG § 12 Abs 2 Nr 10 Buchst b, UStG § 12 Abs 1, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , EWGRL 388/77 Anh H Nr 5, EGRL 112/2006 Art 96, EGRL 112/2006 Art 98 Anh 3 Nr 5, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 5

vorgehend FG Nürnberg, 07. Juni 2010, Az: 2 K 877/2008

Leitsätze

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.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob für Umsätze aus Personenbeförderungsleistungen mit Mietwagen der ermäßigte Steuersatz anwendbar ist, der gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 des in den Streitjahren 2003 bis 2006 geltenden Umsatzsteuergesetzes (UStG) für Personenbeförderungsleistungen mit Kraftdroschken (Taxen) im Nahverkehr gilt.

2 Frau X betrieb seit Ende Dezember 1994 ein Mietwagenunternehmen mit Fahrergestellung. Der Leistungskatalog umfasste Personenbeförderung, Krankentransporte (sitzend), Dialysefahrten, Beförderung von Schülern, Kurierdienst und Materialfahrten, Hotel- und Flughafentransfers, Stadtrundfahrten sowie Organisation von Transfers.

3 Zu den Kunden der X gehörten neben Privatpersonen auch eine Reihe von Dauer- und Großkunden. Aufträge bzw. Vorbestellungen wurden telefonisch bzw. per Telefax oder E-Mail entgegengenommen. Die Fahrpreisgestaltung richtete sich bei X nach einem festen Tarifzonenplan, aus dem sich die Endpreise für die Kunden ergaben. X verfügte in den Streitjahren über zehn betriebseigene Fahrzeuge.

4 In ihren Umsatzsteuererklärungen für 2003 bis 2006 (Streitjahre) berücksichtigte X ihre Umsätze aus Mietwagen bei Beförderungsstrecken von nicht mehr als 50 km bzw. innerhalb der Stadt A mit dem ermäßigten Steuersatz (7 %).

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Erklärungen nicht und unterwarf diese Umsätze dem Regelsteuersatz (16 %). Die Einsprüche hatten keinen Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der X die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf ihre streitbefangenen Mietwagenumsätze begehrte, im Wesentlichen ab; eine Teilstattgabe erfolgte lediglich wegen der von X mitgeteilten berichtigten Zahlen für die Besteuerungsgrundlagen. Das FG führte aus, die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG seien nicht erfüllt, weil diese Vorschrift Umsätze eines Mietwagenunternehmens aus Personenbeförderungen nicht erfasse. Die Regelung sei verfassungsgemäß. Auch aus den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 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) ergebe sich kein Anspruch der X auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Dieser lasse sich auch nicht aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer ableiten. Es liege zwar eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vor, da die von X erbrachten Leistungen im Verhältnis zu den Leistungen eines Taxiunternehmers gleichartig seien. Diese Beeinträchtigung sei aber ausnahmsweise zulässig, da sie aufgrund des öffentlichen Interesses an einer flächendeckenden und geordneten

Erfüllung von Aufgaben des Nahverkehrs gerechtfertigt sei. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1834.

7 Zur Begründung der hiergegen eingelegten Revision rügte X die Verletzung materiellen Rechts. Nach ihrer Auffassung unterliegt die Beförderung von Personen mit Mietwagen bei entsprechender unionsrechtskonformer Auslegung schon nach nationalem Recht dem ermäßigten Steuersatz. Hilfsweise berief sie sich unmittelbar auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach könnten die EU-Mitgliedstaaten den ermäßigten Steuersatz ohne Einschränkung im subjektiven oder sachlichen Bereich auf die Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks anwenden. Eine selektive Anwendung der Norm führe zu einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung. Die Nichtanwendung des ermäßigten Steuersatzes verletze den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Die bestehende Ungleichbehandlung der Beförderungsleistungen von Taxi- und Mietwagenunternehmern sei nicht durch nationale Rechtsvorschriften und durch rein formale Aspekte --etwa die Erteilung einer Konzession für den Betrieb von Taxen-- gerechtfertigt. Dies widerspreche dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts.

8 Der Senat hat mit Beschluss vom 10. Juli 2012 XI R 22/10 (BFHE 238, 551, BStBl II 2013, 291) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

9 "Steht 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 unter Beachtung des Neutralitätsprinzips einer nationalen Regelung entgegen, die für die Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxen im Nahverkehr den ermäßigten Steuersatz vorsieht, wohingegen für die Beförderung von Personen mit sog. Mietwagen im Nahverkehr der Regelsteuersatz gilt?"

10 Der EuGH hat diese Frage 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, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2014, 470) wie folgt beantwortet:

11 "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."

12 Über das Vermögen von X ist am 1. Juli 2013 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der als Insolvenzverwalter bestellte Rechtsanwalt Y hat mitgeteilt, dass er den Rechtsstreit als Kläger und Revisionskläger (Kläger) aufnehme.

13 Der Kläger führt aus, nach Rz 45 der im Streitfall ergangenen Entscheidung des EuGH sei die den Mitgliedstaaten zuerkannte Wahrnehmung der Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur unter zwei Bedingungen zulässig: Zum einen könnten für Zwecke der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen herausgelöst werden und zum anderen müsse der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werden. Im Streitfall stelle die Personenbeförderung per Taxi keinen konkreten und spezifischen Aspekt der Kategorie der Personenbeförderung dar. Dazu müsste sie getrennt von den übrigen Leistungen der Personenbeförderung, hier insbesondere der Beförderung mittels Funkmietwagen, bestimmbar sein. Dass dies nicht der Fall sei, ergebe sich aus den Zulassungsvoraussetzungen, der sich kaum unterscheidenden Art der Beauftragung des Transportunternehmers, der uneingeschränkten Beförderung durch X, die einer Beförderungspflicht nachkomme, und dem Beförderungsentgelt.

14 Was die Zulassungsvoraussetzungen angehe, bestünden nach der Tatsachenwürdigung des FG keine wesentlichen Unterschiede zwischen Mietwagen- und Taxiunternehmern. Auch hinsichtlich der Art der Auftragserteilung, die für den Taxenverkehr in § 47 Abs. 1 des Personenbeförderungsgesetzes (PBefG) und für den Mietwagenverkehr in § 49 Abs. 4 PBefG geregelt sei, unterscheide sich der Taxenverkehr nicht von dem Mietwagenverkehr. In beiden Fällen bestimme der Fahrgast Zweck, Ziel und Ablauf der jeweiligen Fahrt. Dies werde auch durch die wirtschaftliche Realität im Taxen- und Mietwagengewerbe bestätigt. Dies zeige sich etwa am Beispiel der Stadt A, wo es keine größeren Unterschiede bei Art und Umfang der Bestellung von Mietwagen und Taxen durch die Kunden gebe. Hieraus sei eine fehlende Unterscheidbarkeit des Mietwagenverkehrs vom Verkehr mit Taxen und zudem eine nahezu identische Aufgabenwahrnehmung ersichtlich. Die Unterscheidbarkeit sei aber nach der Entscheidung des EuGH als zwingend notwendig anzusehen. Da diese nicht gegeben sei, müsse eine umsatzsteuerrechtliche Gleichbehandlung erfolgen.

15 Ferner bestünden hinsichtlich der für Taxen nach den §§ 21, 22 PBefG geltenden Betriebs- und Beförderungspflicht faktisch keine Unterschiede zur Tätigkeit von X. Denn auch X befördere Personen uneingeschränkt, als unterläge sie einer entsprechenden Verpflichtung. Zudem stünde es auch dem Taxiverkehr frei, beispielsweise nach der Übernahme einer Bestellfahrt wartende oder winkende Fahrgäste trotz Beförderungspflicht zu ignorieren.

16 Unterschiede ergäben sich ferner nicht aus der Tatsache, dass Taxiunternehmer nach §§ 47 Abs. 4, 51 PBefG an die Beachtung der festgesetzten Beförderungsentgelte gebunden seien. Denn durch die ihr obliegende Berechnung nach verbindlichen Tarifzonen sei X ebenfalls hinsichtlich des Beförderungsentgelts gebunden gewesen.

17 Auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität sei durch die unterschiedliche Anwendung der Steuersätze verletzt. Denn beide Beförderungsarten seien aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartig. Die Leistungen dienten der Befriedigung derselben Bedürfnisse, nämlich der Beförderung einer Person einschließlich des mitgeführten Gepäcks. Das äußere Erscheinungsbild der Mietfahrzeuge der X und das von Taxen unterscheide sich nicht. Rechtliche Unterschiede in der Betriebs- und Beförderungspflicht wirkten sich aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht aus. Die nur teilweise unterschiedliche Art der Entgegennahme der Beförderungsaufträge beeinflusse die Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht erheblich. In dem vom Gesetzgeber gewollten gezielten Einsatz des ermäßigten Steuersatzes im Verkehr von Taxen zum Schutz vor Konkurrenz liege ein klarer Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz.

18 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als es die Klage abgewiesen hat, und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 dahingehend zu ändern, dass auf die streitigen Mietwagenumsätze der ermäßigte Steuersatz angewendet wird,
hilfsweise, das FG-Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

19 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen. Es hält die Vorentscheidung für zutreffend und hat sich zur Entscheidung des EuGH nicht weiter geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision des Klägers ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

21 1. Das durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X zunächst gemäß § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung unterbrochene Verfahren ist durch den Insolvenzverwalter aufgenommen worden.

22 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von X ausgeführten Mietwagenumsätze nicht mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sind.

23 a) Nach nationalem Recht sind im Streitfall folgende Bestimmungen maßgebend:

24 Gemäß § 12 Abs. 1 UStG betrug die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16 % der Bemessungsgrundlage.

25 Der Steuersatz ermäßigte sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG u.a. für die Beförderung von Personen im Kraftdroschkenverkehr innerhalb einer Gemeinde (Doppelbuchst. a), oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr

als 50 km betrug (Doppelbuchst. b), auf 7 %.

26 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 der Begriff "Kraftdroschke" zwischenzeitlich durch den Begriff "Taxen" ersetzt worden war (BTDrucks 16/2712, S. 75).

27 b) Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten auf die dort jeweils bezeichneten Lieferungen und Dienstleistungen --u.a. die "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks"-- statt des in Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen allgemeinen Steuersatzes einen ermäßigten Steuersatz anwenden (ab dem 1. Januar 2007 gelten insoweit Art. 96 bzw. Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem).

28 c) Den Verkehr mit Taxen definiert § 47 Abs. 1 PBefG 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.

29 Die Beförderungsentgelte und -bedingungen werden gemäß § 51 Abs. 1 PBefG für Taxen durch Rechtsverordnung festgesetzt.

30 Im räumlichen Geltungsbereich der festgesetzten Beförderungsentgelte 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).

31 Taxiunternehmer haben nach § 49 Abs. 4 PBefG einen ausschließlichen Betätigungsbereich, den Mietwagen nicht nutzen dürfen. Ferner haben Taxen ein eigenes Erscheinungsbild, das Mietwagen nicht übernehmen dürfen (§ 49 Abs. 4 Satz 6 PBefG).

32 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.

33 Für Unternehmer des Mietwagenverkehrs besteht keine Betriebs- und Beförderungspflicht (§ 49 Abs. 4 Satz 7 PBefG).

34 Sie unterliegen anders als die Taxiunternehmer (§ 51 PBefG) keinen Tarifvorschriften, sondern können ihr Entgelt frei vereinbaren.

35 Der Mietwagenverkehr bedarf wie der Taxenverkehr 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).

36 d) Wie der Senat in seinem Vorlagebeschluss näher ausgeführt hat, unterliegen die streitbefangenen Leistungen der X nach nationalem Recht dem allgemeinen Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG (vgl. Beschluss in BFHE 238, 551, BStBl II 2013, 291, unter II.2.a, m.w.N.).

37 e) Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Unionsrecht.

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

39 "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).

40 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).

41 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).

42 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 Mehrwertsteuersatzes 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.

...

43 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).

44 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).

45 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.

46 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.

47 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."

48 bb) 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.

49 (1) 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).

50 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).

51 (2) Entgegen der Auffassung des Klägers gelten diese rechtlichen Vorgaben nicht für die von X in den Streitjahren betriebenen Mietwagen.

52 Der Kläger behauptet zwar, es gebe kaum Unterschiede zwischen Mietwagen und Taxen im Hinblick auf die jeweiligen Zulassungsvoraussetzungen und die tatsächliche Art der Beauftragung des jeweiligen Transportunternehmers. Entscheidend ist aber auch aus Sicht des EuGH darauf abzustellen, dass die Mietwagenunternehmer --anders als Taxiunternehmer-- rechtlich nicht verpflichtet sind, ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechtzuerhalten, einer Beförderungspflicht nachzukommen bzw. hoheitlich festgesetzte Beförderungsentgelte zu beachten. Denn ein rechtlicher Rahmen, der Taxiunternehmer dazu zwingt, Beförderungsleistungen bei Bestehen einer Betriebspflicht zu erbringen und es ihnen deshalb auch verbietet, eine Beförderung in Erwartung einer profitableren Fahrt abzulehnen oder Situationen gewinnbringend zu nutzen, in denen sie ein vom offiziellen Tarif abweichendes --höheres-- Beförderungsentgelt verlangen könnten, ist nach den vorstehenden Ausführungen des EuGH geeignet, unterschiedliche Leistungen zu kennzeichnen (vgl. Rz 49 des EuGH-Urteils).

53 Soweit der Kläger ausführt, dass der Betrieb der Mietwagen mit Fahrergestellung sich nach seiner Auffassung tatsächlich und auch entsprechend den beispielhaft übergebenen statistischen Erhebungen der Stadt A nicht von einer Personenbeförderung mit Taxen unterscheide, ist dies im Hinblick auf die vom EuGH hervorgehobene Maßgeblichkeit der unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen nicht von Belang. Insbesondere ist auch das vom Kläger genannte vertraglich vereinbarte Tarifsystem für die von X ausgeführten Mietwagenumsätze rechtlich nicht vergleichbar mit dem für Taxen hoheitlich festgelegten Beförderungsentgelt (vgl. z.B. Verordnung über Beförderungsentgelte im Taxenverkehr in Berlin vom 6. Dezember 2005, zuletzt geändert am 21. Januar 2014, Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin 2014, 35).

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

55 "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).

56 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).

57 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).

58 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).

59 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).

60 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.

61 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.

62 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."

63 dd) Hiernach liegt der vom Kläger behauptete Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip nicht vor.

64 (1) 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).

65 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).

66 (2) Die hiergegen erhobenen Einwendungen des Klägers greifen nicht durch:

67 Soweit der Kläger auf die Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse durch die Vorinstanz verweist, dass die von X mit ihren Mietwagen erbrachten Leistungen gleichartig mit denjenigen von Taxiunternehmern seien, sind diese Überlegungen im Hinblick auf die Erwägungen des EuGH, wonach es auch aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers auf die unterschiedlichen rechtlichen Gegebenheiten ankommt (vgl. Rz 56 bis 59 des EuGH-Urteils), überholt.

68 Da der EuGH sich in seiner Entscheidung insoweit konkret zu den ihm dargestellten Verhältnissen zu den für Taxen und Mietwagen jeweils geltenden unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen geäußert hat, geht auch der Einwand des Klägers fehl, nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 10. November 2011 C-259/10 und C-260/10 --The Rank Group--, Slg. 2011, I-10947, HFR 2012, 98, Rz 45) sei bei der Prüfung des Neutralitätsprinzips im Allgemeinen keine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Leistungen gestattet, so dass es nicht auf die rechtlichen, sondern nur auf die tatsächlichen Verhältnisse ankomme. Daher ist auch die Auffassung des Klägers unbeachtlich, es könne bei der Beurteilung des äußeren Erscheinungsbildes keinen Unterschied machen, dass Zeichen und Merkmale --wie etwa das gelbe Schild auf dem Dach der Taxen-- rechtlich den Taxen vorbehalten seien. Vor diesem Hintergrund ist auch der Hinweis des Klägers ohne Belang, dass beide Leistungen dem Grunde nach denselben Bedürfnissen dienten, nämlich der Beförderung von Personen einschließlich des jeweiligen

Gepäcks. Denn der EuGH hebt in seinem Urteil hervor, dass gerade die insoweit geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen für Taxen und Mietwagen aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers einen Unterschied zwischen den Beförderungsarten schaffen können (vgl. Rz 59 des EuGH-Urteils --Pro Med Logistik GmbH-- und --Eckard Pongratz-- in DB 2014, 581, HFR 2014, 470). Die vom Kläger außerdem angesprochene unterschiedliche Art der Auftragserteilung bei Taxen und Mietwagen ist eine Folge der genannten unterschiedlichen rechtlichen Vorgaben und kann deshalb auch die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers entsprechend beeinflussen.

69 Hinsichtlich des vom Kläger als unzulässige Privilegierung angesehenen Konkurrenzschutzes für Taxen im Wege der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes ist darauf hinzuweisen, dass ein solcher gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßender Konkurrenzschutz schon deshalb nicht vorliegen kann, weil es sich aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers von vornherein nicht um vergleichbare Leistungen handelt.

70 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de