Urteil vom 23. September 2015, V R 4/15

Umsatzsteuersatz bei Personenbeförderungsleistungen im öffentlichen Nahverkehr durch Taxen

BFH V. Senat

PBefG § 21, PBefG § 46 Abs 2 Nr 1, PBefG § 46 Abs 2 Nr 3, PBefG § 47 Abs 1, PBefG § 49 Abs 4, PBefG § 51 Abs 1 Nr 1, PBefG § 61 Abs 1 Nr 3 Buchst c, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 1, UStG § 3 Abs 11, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 10 Buchst b, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, UStG VZ 2006 , UStAE Abschn 12.13 Abs 7 S 6

vorgehend FG Münster, 16. Juni 2014, Az: 15 K 3100/09 U

Leitsätze

Für die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG ist es unbeachtlich, wenn der Unternehmer die Personenbeförderungsleistung nicht selbst durchführt, sondern durch einen Subunternehmer durchführen lässt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17. Juni 2014 15 K 3100/09 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die von einem Mietwagenunternehmen im eigenen Namen, aber mit Taxen (Kraftdroschken) eines Subunternehmers erbrachten Personenbeförderungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

2 Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, war der Transport von Personen und Materialien sowie die Übernahme von Kurierdiensten. Im Streitjahr (2006) war sie Inhaberin mehrerer Genehmigungen für den (Gelegenheits-)Verkehr mit Mietwagen nach § 46 Abs. 2 Nr. 3, § 49 Abs. 4 des Personenbeförderungsgesetzes (PBefG). Über Genehmigungen zum Verkehr mit Taxen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1, § 47 Abs. 1 PBefG verfügte die Klägerin nicht.

3 Die Klägerin verpflichtete sich gegenüber der M-KG Transporte für Rehabilitationspatienten (Patiententransporte) mit Taxen durchzuführen. Die Fahrten rechnete die Klägerin gegenüber der M-KG auf der Grundlage des vertraglich vereinbarten Vergütungssystems ab. Dabei wichen diese Vergütungsregeln von der gesetzlichen Tarifpflicht (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 PBefG i.V.m. § 4 Nr. 2 der Verordnung (VO) über die zuständigen Behörden und über die Ermächtigung zum Erlass von Rechts-VO nach dem PBefG des Landes Nordrhein-Westfalen --ZuständigkeitsVO PBefG NRW-- i.V.m. § 2 der Vorordnung der Stadt G über die Festsetzung von Beförderungsentgelten und -bedingungen für den Gelegenheitsverkehr mit Taxis --Taxitarifordnung-- vom 27. Oktober 2005) ab.

4 Tatsächlich führte nicht die Klägerin, sondern die TC-GmbH, die in einem engen Verhältnis zur Klägerin stand und Inhaberin von Genehmigungen für den (Gelegenheits-)Verkehr mit Taxen war, die Patiententransporte mit eigenen Taxen durch. Im Außenverhältnis zur M-KG trat dabei stets die Klägerin im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf.

5 Soweit die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km betrug und die Patiententransporte mit Taxen durchgeführt wurden unterwarf die Klägerin die Umsätze in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2006 dem ermäßigten Steuersatz. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das

Finanzamt --FA--) davon aus, dass diese Umsätze dem Regelsteuersatz unterlägen und erließ einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2006.

6 Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Der ermäßigte Steuersatz komme nicht in Betracht, weil die Klägerin die Patiententransporte für die M-KG nicht mit eigenen, sondern mit Taxen der TC-GmbH habe durchführen lassen.

7 Die Klage war --aus den hier streitigen und in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1623 veröffentlichten Gründen-- erfolgreich. Die ausgeführten Patiententransporte unterlägen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Streitjahrs --2006-- (UStG). Unerheblich sei, dass die Klägerin die Beförderungsleistung nicht selbst durchgeführt habe, sondern sich hierzu der TC-GmbH bedient habe. Aus der Sicht des Endverbrauchers --in dessen Interesse die Steuerermäßigung gewährt werde-- sei es unerheblich, ob die Personenbeförderung durch ein Taxi auf einem Direktauftrag beruhe oder die Beförderungsleistung eingekauft und weiterveräußert wurde. Dies entspreche dem europarechtlichen Neutralitätsgebot.

8 Mit der hiergegen vom FA eingelegten Revision rügt es die Verletzung materiellen Rechts.

9 Für die Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG komme es darauf an, dass die Fahrt innerhalb der dort definierten Grenzen mit einem als Taxi zugelassenen Fahrzeug durchgeführt werde, der Leistende Inhaber der Taxikonzession sei und das Entgelt nach dem für den räumlichen Zuständigkeitsbereich festgesetzten Taxentarif erhoben werde. Die Entgeltvereinbarung zwischen der Klägerin und der M-KG entspreche nicht dem festgesetzten Taxentarif. Zudem sei die Genehmigung nach § 47 Abs. 1 PBefG sowohl personen- als auch fahrzeugbezogen. Dies habe zur Folge, dass die Steuerermäßigung nur dann in Betracht komme, wenn der Leistende auch Inhaber der Taxikonzession sei.

10 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des Finanzgerichts (FG) Münster vom 17. Juni 2014 15 K 3100/09 U aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die mit Taxen innerhalb der Grenzen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG durchgeführten Patiententransporte dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

14 1. Die Klägerin erbringt eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige (Beförderungs-)Leistung an die M-KG. Wer bei einem Umsatz als Leistender und als Leistungsempfänger anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, unter II.1.b, m.w.N.). Unerheblich ist deshalb, dass die Klägerin die Beförderungsleistungen nicht selbst, sondern durch einen Subunternehmer durchgeführt hat.

15 Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin die Beförderungsleistungen gegenüber der M-KG im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbracht. Daher finden auf den Streitfall die Rechtsgrundsätze der Leistungskommission nach § 3 Abs. 11 UStG keine Anwendung.

16 2. Im Streitfall beträgt die Steuer für die Beförderungsleistungen 7 %.

17 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG ermäßigt sich der Steuersatz von 16 % auf 7 % u.a. für die Beförderungen im Kraftdroschkenverkehr (Taxiverkehr) innerhalb einer Gemeinde (Doppelbuchst. aa) oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt (Doppelbuchst. bb).

18 b) Unionsrechtliche Grundlage ist Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der im Streitjahr 2006 geltenden Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die

Umsatzsteuern 77/388/EWG --Richtlinie 77/388/EWG-- (nunmehr Art. 98 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--). Danach können die Mitgliedstaaten ermäßigte Steuersätze nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H (nunmehr der in Anhang III) genannten Kategorien zu dieser Richtlinie anwenden (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kommission/Spanien vom 18. Januar 2001 C-83/99, Slg. 2001, I-445, Rz 19). Zu diesen Dienstleistungen zählen nach Kategorie 5 des Anhangs H der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Nr. 5 des Anhangs III MwStSystRL) die "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks".

19 Der im nationalen Recht vorgesehene ermäßigte Steuersatz für Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr durch Taxen ist unionsrechtskonform und gilt grundsätzlich nicht für entsprechende von Mietwagenunternehmern erbrachte Leistungen (EuGH-Urteil Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz vom 27. Februar 2014 C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, BStBl II 2015, 437, Leitsatz 1, und BFH-Urteil vom 10. Juli 2012 XI R 39/10, BFHE 239, 164, BStBl II 2013, 296, Leitsatz 1).

20 c) § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG setzt die "Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxen" (Beförderungsart) und eine bestimmte Beförderungsstrecke voraus.

21 Die hier zu beurteilenden Umsätze bewegten sich --wovon beide Beteiligten ausgehen-- hinsichtlich der Beförderungstrecke innerhalb der Grenzen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG. Es handelt sich um Beförderungen von Personen im Taxiverkehr. Darunter versteht § 47 Abs. 1 Satz 1 PBefG in der im Streitjahr geltenden Fassung vom 8. August 1990 (BGBl I 1990, 1690) das (entgeltliche) Befördern von Personen mit Personenkraftwagen, die an behördlich zugelassenen Stellen bereitgehalten werden und mit denen der Unternehmer Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt.

22 Die Klägerin beförderte Kunden der M-KG mit PKW, für die eine behördliche Genehmigung zum Verkehr mit Taxen nach § 47 PBefG erteilt worden war.

23 d) Entgegen der Auffassung des FA enthält die nationale Vorschrift kein personenbezogenes Merkmal. Auch ein Verstoß gegen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die sich aus dem "Verkehr mit Taxen" ergibt, hat keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung.

24 aa) Entgegen der Auffassung des FA ist es für die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unbeachtlich, dass die Klägerin die Personenbeförderungsleistungen nicht selbst, sondern durch einen Subunternehmer hat durchführen lassen und nur dieses Unternehmen Inhaberin von Genehmigungen für den Verkehr mit Taxen gewesen ist. Diese Auslegung entspricht dem Zweck, die Steuerbegünstigung im öffentlichen Personennahverkehr im Interesse der Letztverbraucher zu gewähren (Klenk in Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Rz 463). Aus der maßgeblichen Sicht des Leistungsempfängers ist nur entscheidend, dass die entgeltliche Personenbeförderungsleistung im genehmigten Verkehr mit Taxen erbracht wurde.

25 Soweit demgegenüber in der erstmals in Abschn. 12.13 Abs. 7 Satz 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses 2010/2011 niedergelegten Verwaltungsauffassung die Steuerbegünstigung für Personenbeförderungsleistungen im Verkehr mit Taxen davon abhängig gemacht wird, dass sie durch den Genehmigungsinhaber mit eigenbetriebenen Taxen erbracht werde, fehlt dafür eine gesetzliche Grundlage. Die Vorschrift knüpft an die Leistungserbringung, nicht hingegen an den Leistenden an. Demnach können steuerbegünstigte Beförderungsleistungen durch einen Unternehmer erbracht werden, wenn die leistungsbezogenen Merkmale erfüllt sind, ohne dass der Unternehmer selbst Inhaber einer Genehmigung für den Verkehr mit Taxen zu sein braucht oder dieser die Leistung selbst durchführt (so auch FG Baden-Württemberg vom 4. August 2009 1 V 1346/09, EFG 2010, 87, Rz 15 ff., und FG Mecklenburg-Vorpommern vom 18. März 2015 1 K 195/11, Rz 33 ff., Revision anhängig unter Az. XI R 10/15).

26 bb) Ein Verstoß gegen die an den "Verkehr mit Taxen" geknüpften öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen hat keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung. Unbeachtlich ist deshalb, dass die vertraglich vereinbarten Vergütungen (Beförderungsentgelt) zwischen der Klägerin und der M-KG von den Vergütungsregeln des § 51 Abs. 1 Nr. 1 PBefG i.V.m. § 4 Nr. 2 ZuständigkeitsVO PBefG NRW i.V.m. § 2 der Taxitarifordnung abweichen, ohne dass die zuständige Behörde eine Sondervereinbarung nach § 51 Abs. 2 PBefG i.V.m. § 4 Nr. 2 ZuständigkeitsVO PBefG NRW i.V.m. § 5 Satz 2 der Taxitarifordnung genehmigt hat. Die Bindung an die Tarifpflicht (§ 51 Abs. 5, § 39 Abs. 3 PBefG) ist --wie auch die Betriebs- (§ 21 PBefG) und Beförderungspflicht (§ 22, § 47 Abs. 4 PBefG)-- Rechtsfolge aus der Genehmigung zur Beförderung von Personen mit PKW im Verkehr mit Taxen. Ziel ist die Aufrechterhaltung des öffentlichen Personennahverkehrs durch Taxen als individuelle Dienstleistung und einziges öffentliches Verkehrsmittel im "Tür-zu-Tür-Verkehr", das den Kunden jederzeit zur Verfügung steht. Ein

Verstoß gegen die Einhaltung der Beförderungsentgelte ist --ausweislich des § 61 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c PBefG-- eine mit Geldbuße zu ahndende Ordnungswidrigkeit. Weitere Rechtsfolgen sieht das Gesetz bei einem solchen Verstoß hingegen nicht vor. Eine Erstreckung der an den Unternehmer im Sinne des Personenbeförderungsrechts zu stellenden öffentlich-rechtlichen Anforderungen auf die Steuervergünstigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG ist nicht geboten. Dem steht das EuGH-Urteil Pro Med Logistik GmbH und Eckard Pongratz (EU:C:2014:111, Rz 48, BStBl II 2015, 437) nicht entgegen. Soweit der EuGH dort an die sich aus der Taxigenehmigung ergebenden öffentlich-rechtlichen Pflichten anknüpft, dient dies nur der Abgrenzung zum Mietwagenverkehr mit Fahrergestellung.

27 cc) Entgegen der Auffassung des FA hat das FG München im Urteil vom 21. März 2012 3 K 3251/08 (juris Rz 18 und 32) die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nicht deshalb versagt, weil Entgelte entgegen der Taxitarifordnung vereinbart wurden. Vielmehr hat es im Rahmen der Gesamtwürdigung diejenigen Personenbeförderungen, bei denen der Unternehmer entgegen der Tarifordnung abgerechnet hat, als Fahrten im "Verkehr mit Mietwagen" nach § 49 Abs. 3 PBefG (und nicht im "Verkehr mit Taxen") betrachtet. Die Steuerermäßigung ist aber grundsätzlich auf Personenbeförderungen im Taxiverkehr beschränkt; Personenbeförderungsumsätze im Mietwagenverkehr mit Fahrergestellung werden von dessen Anwendungsbereich grundsätzlich nicht erfasst (BFH-Urteile vom 10. Juli 2012 XI R 22/10, BFHE 238, 551, BStBl II 2013, 291, Leitsatz, und in BFHE 239, 164, BStBl II 2013, 296, Leitsätze 1 und 2), was weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) noch gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstößt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Februar 1992 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, Leitsatz, und BFH-Urteil vom 5. März 1992 V R 97/88, BFH/NV 1992, 775, unter II.).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de