Beschluss vom 26. November 2019, V B 70/18

Subunternehmer im Umsatzsteuerrecht

ECLI:DE:BFH:2019:B.261119.VB70.18.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, UStG § 3b, UStG § 3b, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 03. Juli 2018, Az: 6 K 2117/17

Leitsätze

NV: Auch bei einer Leistungserbringung durch Haupt- und Subunternehmer bestimmen sich Leistender und Leistungsempfänger --wie sonst auch-- entsprechend ständiger BFH-Rechtsprechung nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis. Von dem Handeln des Subunternehmers im eigenen Namen gegenüber dem Hauptunternehmer ist zu unterscheiden, dass der Subunternehmer, wenn er in unmittelbaren Kontakt zum Kunden des Hauptunternehmers tritt, als dessen Gehilfe erscheint und insoweit in dessen Namen handelt.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 04.07.2018 - 6 K 2117/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet, da keiner der geltend gemachten Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vorliegt.

2 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

3 a) Die von der Klägerin formulierte Frage zu Subunternehmern ist nicht klärungsbedürftig.

4 aa) Die Klägerin macht insoweit geltend, dass es von grundsätzlicher Bedeutung sei, ob "ein Subunternehmer ... bei einer Personenbeförderung des Hauptunternehmers von Endverbrauchern ... gegenüber dem Endverbraucher nach außen in Erscheinung treten und die Personenbeförderung im eigenen Namen und für eigene Rechnung ausführen [muss], damit ihm eine Personenbeförderung als Subunternehmer als eigene Personenbeförderung zugerechnet werden kann, und zwar an dem Leistungsort, wo der Hauptunternehmer die Personenbeförderungsleistung erbringen soll".

5 Es bedürfe "einer grundsätzlichen eindeutigen Klärung durch den BFH, ob bei Personenbeförderungsleistungen eines Hauptunternehmers der Subunternehmer gegenüber den Endverbrauchern (zu Befördernden) nach außen in Erscheinung treten muss, und darüber hinaus die Personenbeförderung im eigenen Namen und für eigene Rechnung ausführen muss, damit ihm diese als Subunternehmer am Ort seiner Leistung als eigene Personenbeförderungsleistung zugerechnet werden kann".

6 bb) Die für eine grundsätzliche Bedeutung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) erforderliche Klärungsbedürftigkeit (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 05.07.2018 - XI B 17/18, BFH/NV 2018, 1139) liegt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht vor.

7 (1) Dem Begriff des Subunternehmers kommt im Umsatzsteuerrecht keine eigenständige Bedeutung zu. Er

umschreibt unterschiedliche Fallgestaltungen, bei denen der Unternehmer ("Hauptunternehmer") eine Leistung nicht selbst, sondern unter Einschaltung eines anderen Unternehmers ("Subunternehmer") erbringt. Auch bei einer Leistungserbringung durch Haupt- und Subunternehmer bestimmen sich Leistender und Leistungsempfänger --wie sonst auch-- entsprechend ständiger BFH-Rechtsprechung nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.08.2014 - V R 49/13, BFHE 247, 283, und vom 22.11.2018 - V R 65/17, BFHE 263, 90). Maßgeblich ist, wer aus diesem Rechtsverhältnis berechtigt und verpflichtet ist. Dies ist bei einem Handeln im eigenen Namen der Handelnde und beim Handeln im fremden Namen der --mit Vertretungsmacht-- Vertretene (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.08.2016 - V R 4/16, BFHE 254, 458, BStBl II 2017, 135). Eine Leistungserbringung durch Haupt- und Subunternehmer setzt danach voraus, dass beide ein Rechtsverhältnis zu ihrem jeweiligen Auftraggeber eingehen und dabei im Verhältnis zum jeweiligen Auftraggeber im eigenen Namen tätig sind. Von diesem Handeln des Subunternehmers im eigenen Namen gegenüber dem Hauptunternehmer ist zu unterscheiden, dass der Subunternehmer, wenn er in unmittelbarem Kontakt zum Kunden des Hauptunternehmers tritt, als dessen Gehilfe erscheint und insoweit in dessen Namen handelt. Es ist daher zwischen Innen- und Außenverhältnis zu unterscheiden. Im Innenverhältnis zum Hauptunternehmer handelt der Subunternehmer bei der Erbringung seiner Leistung im eigenen Namen, während er seine Tätigkeit im Außenverhältnis zum Kunden des Hauptunternehmers in dessen Namen als dessen Erfüllungsgehilfe ausübt. Somit leistet der durch den Hauptunternehmer eingeschaltete Subunternehmer umsatzsteuerrechtlich ausschließlich im Innenverhältnis gegenüber seinem Auftraggeber, nicht aber im Außenverhältnis gegenüber dem Kunden des ihn beauftragenden Unternehmers (zutreffend Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 603).

8 (2) Bei der von ihr aufgeworfenen Rechtsfrage berücksichtigt die Klägerin die vorstehenden Zusammenhänge des allgemeinen Umsatzsteuerrechts nicht. Sie ist als Subunternehmerin im Innenverhältnis zu ihrem Auftraggeber im eigenen Namen tätig. Sie kann dabei zugleich bei einem unmittelbaren Kontakt zu den Kunden ihres Auftraggebers in dessen Namen handeln. Erforderlich ist dies aber nicht. Unabhängig hiervon erbringt der Hauptunternehmer eine Personenbeförderungsleistung, die § 3b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegt, wobei der Hauptunternehmer die Klägerin für den inländischen Streckenanteil als Subunternehmer einsetzt, die insoweit die Beförderung übernimmt, so dass auch sie als Subunternehmer eine Personenbeförderungsleistung nach § 3b UStG erbringt. Insoweit ist keinerlei Klärungsbedürftigkeit erkennbar, die eine grundsätzliche Bedeutung rechtfertigen könnte.

9 b) Die von der Klägerin formulierte Rechtsfrage zur Traktion ist im Streitfall nicht klärungsfähig.

10 aa) Die Klägerin sieht es als grundsätzlich bedeutsam an, ob "die Richtlinie 91/440/EWG, nach welcher ein Eisenbahnunternehmer im Rahmen einer internationalen Gruppierung ... zumindest die Traktion sicherstellen muss, also im Wesentlichen die Beförderung des Gegenstandes 'Zug' mit der Lok, dahingehend auch im Rahmen des einheitlichen europäischen Mehrwertsteuersystems (...) als innerdeutsches Recht anzuwenden [ist], dass die Traktionsleistung eine Gegenstandsbeförderung des Gegenstandes 'Zug' ist, auch wenn in dem Zug Reisende befördert werden".

11 Zur Klärungsbedürftigkeit macht die Klägerin geltend, dass es hierzu keinerlei Gerichtsentscheidungen gäbe. Vor einer Vertragsauslegung hätte das Finanzgericht (FG) diese Frage vorrangig beantworten müssen.

12 bb) Diese Frage ist nicht klärungsfähig.

13 (1) An der erforderlichen Klärungsfähigkeit einer Rechtsfrage in einem Revisionsverfahren fehlt es, wenn sie auf der Grundlage der nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht entscheidungserheblich ist (BFH-Beschluss vom 08.12.2017 - VI B 53/17, BFH/NV 2018, 338). Dabei erstreckt sich die Bindungswirkung auch auf eine --jedenfalls vertretbare-- Tatsachenwürdigung, gegen die keine zulässigen und begründeten Verfahrensrügen vorgebracht sind (BFH-Beschluss vom 21.08.2013 - III B 122/12, BFH/NV 2013, 1798). Weitergehend ist der BFH auch an eine Vertragsauslegung gebunden, wenn sie den Auslegungsgrundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, so dass damit die Klärungsfähigkeit aufgeworfener Rechtsfragen entfällt (BFH-Beschluss vom 24.07.2017 - XI B 37/17, BFH/NV 2017, 1635; ebenso BFH-Beschluss vom 17.12.2009 - V B 113/08, BFH/NV 2010, 939).

14 (2) Im Streitfall ist das FG bei seiner Entscheidung davon ausgegangen, dass die Klägerin gegenüber dem Hauptunternehmer Personenbeförderungsleistungen erbracht hat (FG-Urteil S. 31 ff.). Es hat dies insbesondere damit begründet, dass das Interesse des Hauptunternehmers darauf gerichtet war, eine Gesamtleistung zu erlangen, die in dem verantwortungsvollen Führen des Nachtzugs auf der inländischen Strecke entsprechend dem vereinbarten Fahrplan bestanden habe, so dass sich die Leistung der Klägerin nicht auf bloßes "Ziehen" der vom Hauptunternehmer mit Passagieren besetzten Schlaf- und Liegewagen beschränkt habe.

15 Diese Würdigung der von der Klägerin mit ihrem Auftraggeber getroffenen Vereinbarungen wäre im Streitfall in einem Revisionsverfahren für den erkennenden Senat bindend, da die Klägerin hiergegen keine zulässigen und begründeten Rügen vorgebracht hat (vgl. hierzu 3.).

16 c) Schließlich ist es auch nicht von grundsätzlicher Bedeutung, ob "es mit der Richtlinie 91/440/EWG bzw. der Nachfolgeregelung 2012/23/EU, auch im Rahmen des einheitlichen europäischen Mehrwertsteuersystems (...) vereinbar [ist], wenn die Traktionsleistung, also im Wesentlichen Zugbeförderung mit Lok ... als Personenbeförderungsleistung gemäß § 3b UStG subsumiert werden, weil mit dem Zug Reisende befördert werden, aber als umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage dafür nicht die ggf. anteiligen Erlöse aus Fahrkartenverkäufen herangezogen werden, sondern die Entgelte für Leistungen des einen Eisenbahnverkehrsunternehmens an das andere".

17 Auch insoweit fehlt es an der Klärungsbedürftigkeit. Denn für die Bestimmung des Leistungsorts kommt es auf den Inhalt der erbrachten Leistung, nicht aber auf die Art und Weise der Entgeltbestimmung an. Für die hier streitige Anwendung von § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG folgt dies bereits daraus, dass diese Vorschrift für die Ortsbestimmung auf den Ort abstellt, an dem die Beförderung bewirkt wird, ohne dass es hierfür auf das Entgelt betreffende Modalitäten ankommt. Damit ist eine unmittelbar aus dem Gesetz zu beantwortende Frage nicht klärungsbedürftig.

18 2. Im Hinblick auf die vorstehenden Gründe kommt auch keine Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Rechtsfortbildung oder Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung in Betracht. Dieser Zulassungsgrund stellt einen Spezialfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt ebenfalls das Vorliegen einer hinreichend bestimmten und im Allgemeininteresse liegenden klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (BFH-Beschluss vom 01.03.2019 - X B 45/18, BFH/NV 2019, 545).

19 3. Es liegt auch kein Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) vor. Das FG hat keinen Beweisantrag unzulässig übergangen und hat daher auch nicht die Sachaufklärungspflicht verletzt.

20 Für die Ablehnung der Beweiserhebung kam es nur darauf an, dass sich diese nicht hinreichend auf die von der Klägerin konkret abgeschlossenen Vereinbarungen bezogen hat. Der Inhalt fremder Verträge ist hierfür ohne Bedeutung. Das FG hat damit nicht zum Ausdruck gebracht, dass die Klägerin den Inhalt fremder Verträge hätte kennen müssen, sondern vielmehr dargelegt, dass auch die (naheliegende) Möglichkeit eines abweichenden Vertragsinhalts gegen die beantragte Beweiserhebung spricht.

21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de