

Urteil vom 21. Mai 2026, V R 17/24

Zur Vermittlungsleistung in Abgrenzung zum Eigengeschäft

ECLI:DE:BFH:2026:U.210526.VR17.24.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 13b Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, UStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 25. Juli 2023, Az: 8 K 1512/19

Leitsätze

Der Vermittler einer Fahrzeugvermietung tätig --abweichend vom Rechtsverhältnis, das den Leistenden bestimmt-- jedenfalls dann kein verdecktes Eigengeschäft, wenn er das zu vermietende Fahrzeug nicht selbst angemietet hat.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.07.2023 - 8 K 1512/19 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21.12.2016 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17.05.2019 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Über das Internetportal der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die im Jahr 2009 (Streitjahr) ihr Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betrieb, konnten Kunden Mietwagen verschiedener Anbieter buchen. Die Internetseite der Klägerin wurde dem Kunden nach Angabe seines Wohnorts in seiner jeweiligen Landessprache angezeigt. Wollte der Kunde einen Mietwagen mieten, gab er im Folgenden über eine Eingabemaske das Land, die Stadt, den Ort der Abholung des Mietwagens, das Anmietdatum und die Anmietuhrzeit ein. Anschließend erhielt er einen Überblick über die buchbaren Fahrzeugkategorien der einzelnen Autovermieter und die jeweiligen Preise. Durch Anklicken eines bestimmten Preises erschienen die Fahrzeugtypen, die bei dem ausgewählten Autovermieter in die jeweilige Fahrzeugkategorie fielen. Nach Auswahl eines Angebots wurden die im Preis eingeschlossenen/enthaltenen Leistungen angezeigt. Zusätzlich hatte der Kunde die Möglichkeit, seine Selbstbeteiligung im Schadensfall zu reduzieren. Nach Eingabe seiner Kontakt- und Zahlungsinformationen und Akzeptieren der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der Klägerin konnte der Kunde zahlungspflichtig buchen.
- 2 In ihren AGB wies die Klägerin darauf hin, dass sie weltweit Mietwagen verschiedener Autovermieter vermittele. Der Mietvertrag werde vor Ort zwischen dem Mieter und dem Autovermieter geschlossen und richte sich nach dessen Bedingungen. Die Klägerin behielt sich danach zudem vor, je nach Verfügbarkeit den Autovermieter kurzfristig zu ändern und den Kunden hierüber rechtzeitig zu informieren. Nach der Reservierungsbestätigung durch die Klägerin war der Gesamtpreis umgehend an sie zu zahlen. Weiter wurde in den AGB der Klägerin ausgeführt, dass die Klägerin den Kunden bei der Regulierung von unverschuldeten Problemen mit dem Autovermieter unterstütze, sie als Vermittlerin jedoch keine Gewährleistung oder Haftung für die Erbringung von Leistungen durch den jeweiligen Autovermieter gemäß Mietvertrag oder Erstattung von Beträgen durch die Autovermieter übernehme. Ausweislich ihrer AGB haftete die Klägerin als Vermittlerin ausschließlich für die ordnungsgemäße Erbringung der

Mietwagenvermittlung und übernahm keine Haftung für den Fall nicht zustande gekommener Mietverträge vor Ort, falls Gründe vorlagen, die der Kunde zu vertreten hatte. Ferner haftete sie nach ihren AGB nicht für Ansprüche, die sich aus dem Mietverhältnis mit dem Autovermieter ergäben, und übernahm keine Gewähr für das Mietobjekt selbst.

- 3 Nach der Buchung wickelte die Klägerin den gebuchten Vorgang ab. Sie übernahm insbesondere die Reservierung eines Fahrzeugs bei dem jeweiligen Autovermieter sowie die Verifizierung der Zahlungsinformationen des Kunden. Sobald der Gesamtpreis gezahlt worden war, erhielt der Kunde von der Klägerin einen "Voucher", der dem Autovermieter bei der Abholung des Mietwagens vorzulegen war. Nach den auf dem "Voucher" abgedruckten "Vermittlungs-/Vermietkonditionen" ging zum Zeitpunkt der Anmietung der Kunde einen Mietvertrag mit dem genannten Autovermieter ein. Im Laufe des Streitjahres fügte die Klägerin dem ausgegebenen "Voucher" weitere "Terms and Conditions" bei. Danach handelte sie bei der Buchung der Autovermietung zwischen dem auf der Buchungsbestätigung angegebenen Autovermieter und dem Kunden als Buchungsvermittler, war die Buchungsbestätigung kein Mietvertrag, vermietete sie, die Klägerin, keine Fahrzeuge, musste der Kunde zum Anmietzeitpunkt mit dem auf der Buchungsbestätigung genannten Fahrzeugvermieter einen Mietvertrag schließen und konnte sie als Vermittlerin keine Rechnung für Umsatzsteuerzwecke ausstellen. Holte der Kunde den Mietwagen schließlich ab, unterzeichnete er vor Ort ein Schriftstück, das im Erscheinungsbild dem üblichen Mietvertrag des Autovermieters entsprach.
- 4 Nach einem zwischen der Klägerin und der Beigeladenen, einem im Inland ansässigen Fahrzeugvermieter, geschlossenen Rahmenvertrag benannte die Klägerin die Beigeladene als Dienstleister für im Voraus gebuchte Autovermietungen an die Klägerin und deren Kunden. Außerdem stellte die Beigeladene danach der Klägerin täglich "Nettotarife" zur Verfügung und waren die von der Klägerin den Kunden bereitgestellten "Voucher" von der Beigeladenen zu genehmigen. Zudem war die Beigeladene nicht verpflichtet, einen Mietwagen an Kunden der Klägerin herauszugeben, die die Mietbedingungen der Beigeladenen nicht erfüllten. Im Rahmenvertrag war weiter vereinbart, dass sowohl die Klägerin als auch die Beigeladene als unabhängige Unternehmer aufträten, wobei eine Vertragspartei weder zur Vertreterin der anderen bestellt oder hierzu bevollmächtigt noch bevollmächtigt war, im Namen der anderen zu handeln oder die andere Vertragspartei auf sonstige Weise zu binden. Darüber hinaus verpflichteten sich nach dem Rahmenvertrag die Klägerin zum Kauf und die Beigeladene zur Bereitstellung gewisser Mietvolumina.
- 5 Der Kunde der Klägerin zahlte den Gesamtpreis für die Anmietung eines Fahrzeugs vollständig an die Klägerin. Der dem Kunden der Klägerin berechnete Gesamtpreis setzte sich aus dem "Nettotarif" der Beigeladenen auf Grundlage des Rahmenvertrages und einem hierauf von der Klägerin selbst bestimmten Aufschlag zusammen. Eine Rechnung nach umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften erhielt der Kunde weder von der Klägerin noch von dem Autovermieter. Die Klägerin leitete einen Betrag in Höhe des "Nettotarifs" an die Beigeladene weiter.
- 6 Die Klägerin erklärte für das Streitjahr keine steuerpflichtigen Umsätze im Inland, da sie nach ihrer Auffassung als Vermittlerin aufgetreten und die Steuerschuldnerschaft für ihre Vermittlungsleistung nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) auf die im Inland ansässigen Fahrzeugvermieter, wie die Beigeladene, übergangen sei. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte dem in Bezug auf die Beigeladene nicht, sondern ging im Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 21.12.2016 davon aus, die Klägerin habe im Hinblick auf die Vereinbarung mit der Beigeladenen im Inland steuerbare und steuerpflichtige Fahrzeugvermietungsleistungen in Form einer "Reihenvermietung" erbracht, für die sie, die Klägerin, die Steuer schulde.
- 7 Der hiergegen gerichtete Einspruch und die anschließende Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) ging in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 506 veröffentlichten Urteil davon aus, die Klägerin habe im Rahmen einer Vermietungskette Fahrzeuge von der Beigeladenen angemietet und anschließend selbst Fahrzeuge an die Kunden vermietet, die zu im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen führten. Die Klägerin sei zwar im Außenverhältnis gegenüber den Nutzern ihrer Internetseite als Vermittlerin aufgetreten. In Bezug auf die Beigeladene habe die Klägerin jedoch --anders als bei ihrer Tätigkeit für andere Fahrzeugvermieter-- durch ihr Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt, dass sie insoweit tatsächlich auf eigene Rechnung tätig geworden sei, so dass ihr die über die Beigeladene erbrachten Autovermietungsleistungen als eigene Leistungen gegenüber den Kunden zuzurechnen seien. Die im Innenverhältnis zur Beigeladenen aufgrund des Rahmenvertrages geltenden Vereinbarungen sprächen dafür, dass die Beigeladene lediglich als Erfüllungsgehilfin in eine Fahrzeugvermietung durch die Klägerin an die Kunden eingebunden gewesen sei, da sich die Klägerin ausdrücklich zum Kauf und die Beigeladene zur Bereitstellung gewisser Mietvolumina verpflichtet hätten. Dass die Klägerin danach selbst Autovermietungsleistungen von der Beigeladenen eingekauft habe, stehe ihrer nach außen erklärten Stellung als

Vermittlerin diametral entgegen, wonach allenfalls ein Fahrzeugmietvertrag zwischen der Beigeladenen und dem Kunden hätte zustande kommen sollen. Auch die Beigeladene sei davon ausgegangen, Autovermietungsleistungen an die Klägerin und nicht unmittelbar an die Kunden zu erbringen.

- 8** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel rügt. Das FG habe die Maßstäbe für die Abgrenzung von Eigengeschäft und Vermittlungsleistung rechtsfehlerhaft angewendet. Obwohl es festgestellt habe, dass sie, die Klägerin, im Außenverhältnis gegenüber ihren Kunden in fremdem Namen aufgetreten sei und hinreichend deutlich gemacht habe, dass sie die Autovermietungsleistung nicht selbst erbringe, habe das FG unter Bezugnahme auf die im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarungen entschieden, sie, die Klägerin, vermiete selbst Fahrzeuge. Dies widerspreche den bisherigen Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Abgrenzung einer Vermittlungsleistung von der vermittelten Leistung. Es liege auch kein verdecktes Eigengeschäft vor, da --entgegen der Auffassung des FG-- ihr, der Klägerin, nicht "Substanz, Wert und Ertrag der Autovermietungsleistungen" vor Leistungserbringung an die Kunden von der Beigeladenen übertragen worden seien. Bei einer Gesamtbetrachtung seien zwischen ihr, der Klägerin, und der Beigeladenen nur Kontingente in dem Umfang vorgesehen worden, als die Klägerin Vermittlungsleistungen erbringen werde. Weiter erfahre die Beigeladene aufgrund der Vorlage des "Vouchers" durch den Kunden den Gesamtpreis und könne daher die Besteuerung sowohl ihrer Vermietungsleistung an den Kunden in Höhe des Gesamtpreises (abzüglich Umsatzsteuer) als auch der Vermittlungsleistung nach § 13b UStG ohne Weiteres durch Abzug der "Nettotarife" vornehmen. Der "Voucher" sei als Reservierung zu verstehen, der eine gesonderte Zahlung des Kunden bei Abholung des Wagens, wobei in diesem Zeitpunkt der Mietvertrag zwischen Kunde und Fahrzeugvermieter geschlossen werde, entbehrlich werden lasse. Der Kunde habe ihr gegenüber keinen Erfüllungsanspruch. Zudem habe sie, die Klägerin, zwar den Gesamtpreis, den der Kunde gezahlt habe, vollständig vereinnahmt, diesen aber (abzüglich ihrer Provision) an die Beigeladene im Rahmen der monatlichen Abrechnung weitergeleitet und dadurch lediglich den Zahlungsweg der ihr zu zahlenden Provision abgekürzt. Hilfsweise sei die Festsetzung infolge einer fehlerhaften Bemessungsgrundlage zu korrigieren. Daneben rügt die Klägerin mehrere Verfahrensfehler.
- 9** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG sowie den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21.12.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 17.05.2019 aufzuheben,
hilfsweise,
das Urteil des FG sowie den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21.12.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 17.05.2019 aufzuheben, soweit eine Bemessungsgrundlage von ... € überschritten wird,
äußerst hilfsweise,
das Urteil des FG sowie den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21.12.2016 und die Einspruchsentscheidung vom 17.05.2019 aufzuheben, soweit eine Bemessungsgrundlage von ... € überschritten wird.
- 10** Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.
- 11** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 12** Es bringt vor, das FG habe zu Recht darauf abgestellt, dass die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Geschäftsbeziehung (und hierfür auch das Innenverhältnis) zu betrachten sei. Danach habe das FG den Rahmenvertrag zwischen der Klägerin und der Beigeladenen zutreffend ausgelegt. Das Unternehmerrisiko sei bereits vor der Buchung durch den Kunden auf der Internetseite auf die Klägerin endgültig übergegangen, da die Klägerin allein gegenüber dem Kunden den Preis habe bestimmen können und sie das wirtschaftliche Risiko einer Nichtvermietung getragen habe. Soweit die Klägerin nunmehr vorbringe, der Vertrag sei in der Praxis nicht umgesetzt worden, sei dieses Vorbringen --auch wegen der Ablehnung der Protokollberichtigung-- als neuer Tatsachenvortrag im Revisionsverfahren unbeachtlich.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist rechtsfehlerhaft von einem verdeckten Eigengeschäft

der Klägerin in Bezug auf die gegenüber den Kunden erfolgte Fahrzeugvermietung ausgegangen und hat daher zu Unrecht eine von der Klägerin an die Beigeladene erbrachte Vermittlungsleistung, für die die Beigeladene nach § 13b UStG als Leistungsempfängerin die Steuer schuldet, verneint. Denn der Vermittler einer Fahrzeugvermietung tätig --abweichend vom Rechtsverhältnis, das den Leistenden bestimmt-- jedenfalls dann kein verdecktes Eigengeschäft, wenn er das zu vermietende Fahrzeug nicht selbst angemietet hat.

- 14** 1. Sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausführt, unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. Unionsrechtlich ergibt sich dies aus Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.
- 15** Die Entgeltlichkeit einer nach diesen Regelungen steuerbaren Leistung setzt nach ständiger Rechtsprechung einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und einem Gegenwert voraus. Dazu muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (so z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.12.2024 - V R 13/22, BFHE 288, 532, BStBl II 2025, 978, Rz 17, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- und des BFH).
- 16** Ergibt sich das Rechtsverhältnis aus vertraglichen Vereinbarungen, bestimmt sich nach diesen die Person des Leistenden wie auch die des Leistungsempfängers. Dies folgt unionsrechtlich daraus, dass die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegelt, so dass --auch um den Erfordernissen der Rechtssicherheit Rechnung zu tragen-- die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand sind, der bei der Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer Leistung ist, zu berücksichtigen ist (EuGH-Urteil Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409, Rz 43; ebenso EuGH-Urteile Budimex vom 02.05.2019 - C-224/18, ECLI:EU:C:2019:347, Rz 28; Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, ECLI:EU:C:2023:127, Rz 75, und Suzlon Wind Energy Portugal vom 24.02.2022 - C-605/20, ECLI:EU:C:2022:116, Rz 58). So ist es auch nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 04.02.2015 - XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 19; vom 12.08. 2015 - XI R 43/13, BFHE 251, 253, BStBl II 2015, 919, Rz 26; vom 05.12.2018 - XI R 44/14, BFHE 263, 359, Rz 30; vom 11.03.2020 - XI R 38/18, BFHE 268, 376, Rz 41 ff.; vom 21.04.2022 - V R 18/19, BFHE 276, 493, Rz 10; vom 05.12.2024 - V R 13/22, BFHE 288, 532, BStBl II 2025, 978, Rz 26, und Beschluss vom 13.09.2022 - XI R 8/20, BFHE 277, 536, BStBl II 2023, 728, Rz 22). Anders ist es allerdings dann, wenn Vertragsbestimmungen die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen nicht vollständig widerspiegeln, da diese eine rein künstliche Gestaltung darstellen, die mit der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der Transaktionen nicht übereinstimmt (EuGH-Urteil Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409, Rz 44 f.). Auch dem hat sich der BFH angeschlossen (BFH-Urteile vom 09.09.2015 - XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz 33, und vom 05.12.2018 - XI R 44/14, BFHE 263, 359, Rz 32).
- 17** 2. Ausgehend von den vom FG getroffenen Feststellungen und entsprechend der vorstehend umschriebenen Maßgeblichkeit der zwischen den Beteiligten bestehenden Rechtsverhältnisse hat die Klägerin auf Grundlage des zwischen ihr und der Beigeladenen geschlossenen Rahmenvertrages Vermittlungsleistungen gegenüber der Beigeladenen erbracht.
- 18** a) Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn eine Mittelsperson, die nicht den Platz einer der Parteien des zu vermittelnden Vertrages einnimmt und deren Tätigkeit sich von den vertraglichen Leistungen, die von den Parteien dieses Vertrages erbracht werden, unterscheidet, das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat. Die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Die Mittlertätigkeit kann darin bestehen, einer Vertragspartei Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wie sich aus der EuGH-Rechtsprechung zur steuerfreien Kreditvermittlung ergibt (EuGH-Urteil Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, ECLI:EU:C:2007:369, Rz 23 und 28), wobei diese Definition des Vermittlungsbegriffs auch der Besteuerung in anderen Bereichen zugrunde zu legen ist (BFH-Urteil vom 08.09.2011 - V R 42/10, BFHE 235, 492, BStBl II 2012, 248, Rz 19).
- 19** b) Danach hat das FG zu Recht erkannt, dass die Klägerin nach außen als Vermittlerin, nicht aber als leistende Unternehmerin hinsichtlich der Fahrzeugvermietung aufgetreten ist. Nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin als Vermittlerin einer von der Beigeladenen gegenüber den Kunden als Leistungsempfänger zu erbringenden Fahrzeugvermietung gehandelt.

- 20** Das FG hat zu Recht berücksichtigt, dass ungeachtet der Darstellung auf der Internetseite der Klägerin bei einem ersten Aufrufen der Kunde bei seinem Buchungsvorgang wiederholt auf die Vermittlerstellung der Klägerin hingewiesen wurde. Nach den Erwartungen des Durchschnittsverbrauchers gehe der Kunde im Hinblick auf die festgestellten Tatsachen davon aus, die Klägerin sei lediglich als Vermittlerin eingeschaltet. Durch die Eingabe der Daten zur gewünschten Anmietung sei der Kunde zunächst --ähnlich wie auf einem Vergleichsportal-- zu einem Überblick über die buchbaren Fahrzeugkategorien der einzelnen Fahrzeugvermieter und der jeweiligen Preise gelangt. Erst durch einen "Klick" auf einen bestimmten Preis seien dann die Fahrzeugtypen erschienen, die bei dem ausgewählten Fahrzeugvermieter in die jeweilige Fahrzeugkategorie fielen. Die im Preis enthaltenen Leistungen seien erst nach Auswahl eines Angebots angezeigt worden. Hatte der Kunde im Rahmen des Buchungsvorgangs die AGB der Klägerin zu akzeptieren, ergebe sich auch aus diesen die Vermittlerstellung der Klägerin. Auch soweit das FG den nach Abschluss des Buchungsvorgangs und vollständiger Zahlung erstellten "Vouchers" sowie den "Terms and Conditions" nur eine untergeordnete Bedeutung zumisst, weist es ebenfalls darauf hin, dass aus diesen gleichfalls die Vermittlerstellung der Klägerin ersichtlich sei. Weiter zutreffend stellt das FG darauf ab, dass der Zahlungsfluss nicht dafür entscheidend ist, wer als Leistender zu bestimmen ist (BFH-Urteil vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 24).
- 21** Dem entspricht es, dass nach dem Rahmenvertrag die Klägerin weder zur Vertreterin der Beigeladenen bei der Fahrzeugvermietung bestellt oder hierzu bevollmächtigt noch bevollmächtigt war, im Namen der Beigeladenen zu handeln oder die andere Vertragspartei auf sonstige Weise zu binden. Trat die Klägerin im Außenverhältnis gegenüber den Kunden nur in der Weise auf, dass sie als Vermittlerin für die von der Beigeladenen zu erbringende Fahrzeugvermietung handelte, war die Klägerin nur im Hinblick auf ihre Vermittlungsleistung gegenüber der Beigeladenen im eigenen Namen tätig.
- 22** Die Klägerin führte ihre Vermittlungsleistung an die Beigeladene dabei dadurch aus, dass der Kunde die Reservierung eines Mietwagens bei der Beigeladenen durch die Buchung des Kunden auf der Internetseite der Klägerin und die damit verbundene Ausstellung des "Vouchers" (Gutschein) vornahm (vgl. demgegenüber zum fehlenden Nachweis eines Vermittlungserfolgs BFH-Urteil vom 05.09.2024 - V R 21/23, BFHE 286, 200, BStBl II 2025, 38, Rz 16). Der Umstand, dass sie das Entgelt hierfür von den Kunden (als Teil des Gesamtpreises) erhielt, ändert daran aufgrund des --von der Beigeladenen zumindest nachträglich genehmigten-- Auftretens als Vertreterin der Beigeladenen nichts.
- 23** 3. Rechtsfehlerhaft ist demgegenüber die Annahme des FG, es liege eine eigene Fahrzeugvermietung der Klägerin an die Kunden trotz Handelns in fremdem Namen vor, da die Klägerin in Bezug auf die Beigeladene durch ihr Handeln in deren Namen verdeckt habe, dass sie insoweit tatsächlich auf eigene Rechnung tätig geworden sei, so dass sie als Eigenhändlerin zu behandeln sei, da die Beigeladene Substanz, Wert und Ertrag der Fahrzeugvermietung bereits vor deren Erbringung an die Kunden auf die Klägerin übertragen habe. Ein Vermittler von Fahrzeugvermietungen tätigt jedenfalls dann kein verdecktes Eigengeschäft, wenn er --wie hier-- die zu vermietenden Fahrzeuge nicht selbst angemietet hat.
- 24** a) Ein Vertreter kann Gebrauchtgegenstände selbst liefern, wenn durch sein Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass er und nicht der Vertretene die Lieferung erbringt, da ihm von dem Vertretenen Substanz, Wert und Ertrag des Liefergegenstandes bereits vor der Lieferung an den Leistungsempfänger übertragen wurde. Hierfür muss das Risiko des Nichtverkaufs auf den Vertreter übergehen (BFH-Urteil vom 16.03.2000 - V R 44/99, BFHE 191, 97, BStBl II 2000, 361, unter II.2.c).
- 25** Diese --im Hinblick auf § 25a UStG möglicherweise überholte und vom BFH in seinem vorbezeichneten Urteil in ihren Voraussetzungen abgelehnte-- Rechtsprechung geht auf die nach dem Umsatzsteuergesetz 1951 (UStG 1951) bestehende Rechtslage zurück, zu der der BFH davon ausgegangen ist, dass ein Zwischenhändler, der mit seinem Auftraggeber --als Käufer eines Neufahrzeugs und Verkäufer eines in Zahlung zu nehmenden Gebrauchtfahrzeugs-- einen verbindlichen Festpreis vereinbarte und sich vorbehielt, den tatsächlichen Verkaufspreis des Gebrauchtfahrzeugs mit dessen Käufer ohne jede Mitwirkung des Auftraggebers und ohne Wahrung der Interessen des Auftraggebers auszuhandeln und den Unterschiedsbetrag als "Provision" für sich zu behalten, seine Vermittlereigenschaft zumindest dann aufgab, wenn er den tatsächlich erzielten Verkaufspreis seinem Auftraggeber nicht offenlegte (BFH-Urteil vom 24.08.1961 - V 98/59 U, BFHE 73, 620, BStBl III 1961, 492; dem für das UStG 1951 folgend BFH-Urteile vom 11.11.1965 - V 127/62, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1966, 93; vom 30.11.1967 - V 131/64, BFHE 91, 320, BStBl II 1968, 330, und vom 20.02.1986 - V R 133/75, BFH/NV 1986, 311; vgl. auch zu einer anderen Fallgestaltung BFH-Urteil vom 17.07.1980 - V R 124/75, BFHE 131, 120, BStBl II 1980, 673, unter II.1.).

- 26** Unter der Geltung des Umsatzsteuergesetzes 1973 (UStG 1973) hat der BFH hieran insoweit festgehalten, als dass bei einer Inzahlungnahme dem Fahrzeughändler bereits dann die endgültige Verfügungsmacht über das Gebrauchtfahrzeug verschafft wurde, wenn er einerseits das volle Verkaufsrisiko trug, während ihm andererseits ein über den "Mindestverkaufspreis" hinaus erzielter Kaufpreis auch dann gebührte, wenn dieser höher war als eine branchenübliche Vermittlungsprovision. Zugleich hat es der BFH aber abgelehnt, dies auf den Fall der "reinen" Agentur zu übertragen, da hier eine Auslegung dahingehend, dass der "Vermittler" das Kaufpreisrisiko übernommen und auf eine einseitige Beendigung des Vertrages --es sei denn aus wichtigem Grund-- verzichtet habe, nicht möglich sei (BFH-Urteile vom 29.09.1987 - X R 13/81, BFHE 151, 469, BStBl II 1988, 153, unter II.5. und II.6.; vom 27.07.1988 - X R 40/82, BFHE 154, 264, BStBl II 1988, 1017, unter II.4. in Abgrenzung zu dem gleichfalls zum Umsatzsteuergesetz 1973 ergangenen BFH-Urteil vom 25.06.1987 - V R 78/79, BFHE 150, 205, BStBl II 1987, 657; vgl. auch BFH-Urteile vom 29.09.1987 - X R 15/82, BFH/NV 1988, 333, unter 2.; vom 14.09.1989 - V R 131/84, BFH/NV 1990, 333, unter II.1., und vom 21.09.1989 - V R 99/85, BFH/NV 1989, 810, unter II.1. und II.2.). Entscheidend hierfür war, dass es nicht auf ein Handeln des Vermittlers auf fremde Rechnung, sondern darauf ankam, dass der Vermittler bereits eine eigene Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand erhalten hatte (BFH-Urteile vom 20.02.1986 - V R 133/75, BFH/NV 1986, 311, unter 2.; vom 14.09.1989 - V R 131/84, BFH/NV 1990, 333, unter II.1., und vom 21.09.1989 - V R 99/85, BFH/NV 1989, 810, unter II.1.).
- 27** b) Dem ist indes --auch im Hinblick darauf, dass sich unter der Geltung des Umsatzsteuergesetzes 1951 mangels Rechts auf Vorsteuerabzug die Frage nach einer rechtssicheren Bestimmung des Leistenden nicht stellte (vgl. zur nunmehr seit 1967 bestehenden Rechtslage auch EuGH-Urteil *Česká sít* vom 11.12.2025 - C-796/23, ECLI:EU:C:2025:963, Rz 42 f.) und ohne dass zu prüfen ist, ob sich die Rechtsprechung zum verdeckten Eigengeschäft daraus erklärt, dass Vertragsbestimmungen, die als rein künstliche Gestaltung mit der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der Transaktionen nicht übereinstimmen, unbeachtlich sind (s. oben II.1.)-- im Streitfall nicht nachzugehen, da das FG bereits im Ausgangspunkt zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die Klägerin im Sinne der vorstehenden Rechtsprechung vor der Erbringung der Fahrzeugvermietung an die Kunden ebendiese Leistungen von der Beigeladenen bezogen hat.
- 28** aa) Soweit das FG unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 16.03.2000 - V R 44/99 (BFHE 191, 97, BStBl II 2000, 361, unter II.2.c) darauf abgestellt hat, die Stellung der Klägerin als Eigenhändlerin ergebe sich insbesondere daraus, dass sie sich nach der Rahmenvereinbarung verpflichtet habe, gewisse Mietvolumina zu kaufen, und die Beigeladene sich verpflichtet habe, diese Mietvolumina bereitzustellen, hat es außer Acht gelassen, dass die Mietvolumina nach dem in Bezug genommenen Rahmenvertrag Mindest- und Maximalvolumina waren, die lediglich eine Spannbreite der beabsichtigten und von der Klägerin zu vermittelnden Vermietungen der Beigeladenen darstellten und die jeweils vor Beginn des jeweiligen Vertragsjahres an die tatsächlichen Volumina angepasst werden konnten (Art. 3 des Rahmenvertrages).
- 29** bb) Der Interessenlage der Beteiligten widerspricht es auch, aus der Benennung der Beigeladenen als Erbringerin von vorausgebuchten Autovermietungsleistungen zu schließen, die "Vorausbuchung" habe die Klägerin (und nicht der Kunde über die Klägerin als Vermittlerin) vorgenommen, da nach dem Rahmenvertrag der Mietvertragsschluss als solcher zwischen der Beigeladenen und dem Kunden erfolgen sollte und erfolgt ist. Hierfür spricht auch, dass der Rahmenvertrag eine weitergehende Bindung der Beigeladenen durch ein Verhalten der Klägerin ausschloss und die Klägerin nicht als Vertreterin der Beigeladenen fungieren durfte. Der "Voucher" ist nach der Interessenlage der Beteiligten lediglich ein Beleg dafür, dass der Kunde berechtigt war, das von ihm zu bestimmten Bedingungen vorausgebuchte Fahrzeug --vorbehaltlich des Einhaltens der Mietbedingungen der Beigeladenen-- von der Beigeladenen zu mieten, und dass er den dafür zu zahlenden Mietpreis bereits entrichtet hatte. Dementsprechend musste der Kunde vor Ort auch noch zusätzlich ein Schriftstück unterzeichnen, das im Erscheinungsbild dem üblichen Mietvertrag der Beigeladenen als Autovermieterin entsprach.
- 30** Im Hinblick auf das danach fehlende Handeln als Vertreter erübrigt sich ein Eingehen darauf, dass bei einem Handeln im Namen des Vertretenen umsatzsteuerrechtlich die erbrachte Leistung zwar grundsätzlich dem Vertretenen zuzurechnen ist, dies aber nicht gilt, wenn der Vertreter ohne Vertretungsmacht tätig geworden ist, so dass zivilrechtlich ein Eigengeschäft nach §§ 177, 179 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vorläge (BFH-Urteil vom 10.08.2016 - V R 4/16, BFHE 254, 458, BStBl II 2017, 135, Rz 14).
- 31** 4. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben, da die Sache spruchreif im Sinne einer Klagestattgabe ist, so dass es auf die hilfsweise gestellten Anträge der Klägerin sowie auf ihre Verfahrensrügen nicht ankommt.

- 32** a) Die Entscheidung des FG stellt sich nicht nach § 126 Abs. 4 FGO aus anderen Gründen als richtig dar. Soweit die Klägerin im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbracht hat, schuldet nach § 13b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die Beigeladene als Leistungsempfängerin --nicht aber die im Drittlandsgebiet ansässige Klägerin-- die Steuer, da die Beigeladene Leistungsempfängerin der Vermittlungsleistung der Klägerin ist.
- 33** b) Danach kommt es auf die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) und ihre Hilfsanträge nicht mehr an.
- 34** c) Im Übrigen wären --ohne dass der Senat abschließend darüber zu entscheiden hat-- Bemessungsgrundlage der Vermittlungsleistung der Klägerin an die Beigeladene die Differenz zwischen dem vom Kunden gezahlten Gesamtpreis und dem zwischen der Klägerin und der Beigeladenen vereinbarten "Nettotarif" (abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer) und --entgegen der in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat geäußerten Auffassung des FA-- der von den Kunden gezahlte Gesamtpreis in voller Höhe Gegenwert der von der Beigeladenen erbrachten Fahrzeugvermietung (vgl. auch BFH-Urteil vom 24.02.2021 - XI R 15/19, BFHE 272, 252, BStBl II 2021, 729, Rz 21).
- 35** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 3, § 139 Abs. 4 FGO. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht zu erstatten, da sie weder Sachanträge gestellt noch das Verfahren mit eigenen Beiträgen gefördert hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de