

Urteil vom 19. April 2012, V R 35/11

Ermittlung der "Beförderungstrecke" i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG - Annahme einer einheitlichen Leistung bei mehreren beförderten Fahrgästen

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 10 Buchst b DBuchst bb, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a UAbs 3, EWGRL 388/77 Anh H, EWGRL 388/77 Art 2 Nr 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Oktober 2011, Az: 5 K 102/08

Leitsätze

1. NV: Ob eine einheitliche Beförderungsleistung oder mehrere Beförderungsleistungen vorliegen, ist nach den allgemein geltenden Grundsätzen zur Beurteilung von Leistungen, die aus mehreren Leistungsteilen bestehen, zu entscheiden .
2. NV: Schließt der Unternehmer einen Beförderungsvertrag, dessen Gegenstand die gemeinsame Beförderung mehrerer im jeweiligen Zeitraum zu befördernder Fahrgäste von deren Wohnort zu einem Zielort ist, so beginnt die Beförderungstrecke mit dem Einstieg des ersten und endet mit dem Ausstieg des letzten Fahrgastes .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Beförderungsleistungen des Klägers und Revisionsklägers (Kläger).
- 2 Der Kläger beförderte in den Streitjahren (2001 bis 2004) u.a. für die X-gmbH (GmbH) behinderte Jugendliche und Erwachsene (Fahrgäste) zwischen deren Wohnungen und den Werkstätten für behinderte Menschen in A-Stadt und B-Stadt.
- 3 Der Beförderung liegt ein Vertrag zwischen der GmbH und dem Kläger vom 27. Februar 1989 zugrunde. Der Vertrag sieht u.a. in § 4 vor, dass sich das Entgelt nach den gefahrenen Gesamt-Kilometern und nach einem Kilometersatz, der nach der Größe des eingesetzten Fahrzeugs gestaffelt ist, ermittelt. Das Entgelt betrug danach für Fahrzeuge ab 9 Sitze pro km 1 DM, ab 14 Sitze pro km 1,10 DM und ab 21 Sitze pro km 1,20 DM. Auf die für diese Beförderungsleistungen in Rechnung gestellten Entgelte wendete der Kläger den ermäßigten Umsatzsteuersatz an.
- 4 Im Rahmen einer für die Streitjahre durchgeführten Außenprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass die für die Beförderungsleistungen eingesetzten Busse ausnahmslos Beförderungstrecken von mehr als 50 km täglich für die einfache Beförderungstrecke zurückgelegt hatten. Das FA sah damit die Voraussetzungen für die Gewährung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nicht als erfüllt an und erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, in denen die Beförderungsleistungen dem Regelsteuersatz unterworfen wurden.
- 5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, die aufgrund des Beförderungsvertrages zurückgelegte Beförderungstrecke habe mehr als 50 km betragen. Der Begriff "Beförderungstrecke" bezeichne die Strecke, auf der der Beförderungsunternehmer einen Fahrgast oder eine Mehrzahl von Fahrgästen aufgrund eines Beförderungsvertrages oder mehrerer Beförderungsverträge befördere. Würden mehrere Beförderungsverträge abgeschlossen, so erbringe der Beförderungsunternehmer eine entsprechende Anzahl von Beförderungsleistungen, von der jede für sich zu beurteilen sei. Maßgebend sei allein der jeweilige Beförderungsvertrag. Im Streitfall habe der Kläger mit der GmbH aber nur einen Beförderungsvertrag abgeschlossen. Deshalb liege eine einzige Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vor. Der Kläger befördere zwar aufgrund der vertraglichen Vereinbarung eine Mehrzahl von Fahrgästen von ihren Wohnungen zu den Arbeitsstätten. Dabei erfolge die Abrechnung des Entgeltes aber nicht nach der Zahl der zu befördernden Personen, sondern nach der Größe der Fahrzeuge. Lediglich der Einsatz der Fahrzeuge richte sich nach der Anzahl der zu

befördernden Personen. Bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung aus der Sicht des sog. Durchschnittsverbrauchers müsse vielmehr davon ausgegangen werden, dass es sich hierbei um eine einheitliche Leistung gehandelt habe, mit der Folge, dass die Strecke vom Einstieg des ersten bis zum Ausstieg des letzten Fahrgastes maßgebend sei.

- 6 Mit der Revision macht der Kläger Verletzung materiellen Rechts (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes 1999 --UStG 1999--) geltend. Er, der Kläger, habe nicht eine einheitliche Leistung, sondern eine Vielzahl gesondert zu beurteilender Beförderungsleistungen erbracht, die jede für sich genommen die 50 km-Grenze des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG 1999 nicht überschritten hätten. Für die Bestimmung der Beförderungsstrecke sei der Einstieg und der Ausstieg der einzelnen zu befördernden Person entscheidend, weil die Beförderungsleistung gegenüber den jeweiligen behinderten Fahrgästen erbracht werde. Auf die Beförderungsstrecke vom Einstieg des ersten bis zum Ausstieg des letzten Fahrgastes komme es --entgegen der Auffassung des FG-- nicht an.
- 7 Die einheitliche vertragliche Regelung im Beförderungsvertrag mit der GmbH könne nicht bewirken, dass die Beförderungsleistungen gegenüber den Fahrgästen als eine umfassende Leistung anzusehen seien, weil die einzelne Beförderungsleistung nicht hinter der Leistungserbringung gegenüber der GmbH zurücktrete. Das werde dadurch bestätigt, dass Gegenstand des Vertrages mit der GmbH die individuelle Beförderung einzelner Personen gewesen sei. Von ihm, dem Kläger, sei nämlich je nach Anzahl der Fahrgäste ein spezieller Fahrplan erstellt worden, der in Krankheits- oder Urlaubsfällen teilweise täglich habe geändert werden müssen. Es seien auch nur die tatsächlich durchgeführten Fahrten vergütet worden. Gegenstand des Vertrages sei die Beförderung der einzelnen Fahrgäste zu den Einrichtungen gewesen.
- 8 Eine Betrachtung der Fahrpläne der einzelnen eingesetzten Busse verdeutliche, dass die Beförderungsleistungen zum überwiegenden Teil die Grenze des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG 1999 unterschritten hätten. Bei jedem der eingesetzten Busse lägen höchstens ein oder zwei Personen über dieser Grenze. Stelle man auf die direkte Entfernung von den Wohnungen der beförderten Personen bis zur GmbH ab, werde die 50 km-Grenze in keinem Fall überschritten.

Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben, die Umsätze zum Regelsteuersatz unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2004 jeweils vom 6. November 2006 und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10. März 2008 wie folgt herabzusetzen

2001	145.052 €
2002	104.308 €
2003	132.617 €
2004	142.660 €

und diese Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu unterwerfen,

hilfsweise,

das FG-Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Die vom Kläger durchgeführten Beförderungen unterlägen nicht dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG 1999, weil die aufgrund des Beförderungsvertrages zurückgelegte Beförderungsstrecke mehr als 50 km betrage. Schließe der Beförderungsunternehmer --wie im vorliegenden Fall-- zur Beförderung einer Mehrzahl von Personen nur einen Beförderungsvertrag ab, so liege auch nur eine

Beförderungsleistung vor. Maßgebliche Beförderungsstrecke sei in diesem Fall die vom Beförderungsunternehmer aufgrund des Beförderungsvertrages zurückgelegte Strecke. Sie beginne mit dem Einstieg der ersten und ende mit dem Ausstieg der letzten beförderten Person innerhalb einer Fahrtrichtung. Für die Beurteilung der Frage, ob die Beförderungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, komme es deshalb entscheidend darauf an, dass der Kläger mit der GmbH nur einen Beförderungsvertrag geschlossen habe. Aufgrund dieses Vertrages habe der Kläger zu gewährleisten, dass eine bestimmte Anzahl von Fahrgästen von deren Wohnungen zu den Werkstätten befördert würden. Gegenstand des Vertrages sei nicht die individuelle Beförderung einzelner Personen gewesen, sondern die Beförderung von Menschen mit Behinderung zu den Werkstätten.

- 12** Außerdem werde das Entgelt für die Beförderungsleistungen nach den gefahrenen Gesamt-Kilometern und einem Kilometersatz ermittelt. Dieser Kilometersatz sei zwar nach der Größe des eingesetzten Fahrzeuges gestaffelt, was aber nicht die Annahme einer individuellen Beförderung rechtfertige, weil sich das Entgelt nicht nach der Anzahl der zu befördernden Personen bemesse. Gehe man von einzelnen Leistungen aus, sei unklar, welches Entgelt dann auf diese einzelnen Leistungen entfalle.

Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision ist unbegründet; sie war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die vom Kläger ausgeführten Beförderungsleistungen nicht dem ermäßigten, sondern dem Regelsteuersatz unterliegen.
- 15** Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG 1999 ermäßigt sich der Steuersatz u.a. für die Beförderung von Personen im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen innerhalb einer Gemeinde (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG 1999) oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG 1999).
- 16** a) Unionsrechtliche "Grundlage" für diese --bereits vor Erlass der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) bestehende-- Regelung ist Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG in der in den Streitjahren geltenden Fassung. Danach können die Mitgliedstaaten auf die in Anhang H der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Lieferungen und Dienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz anwenden. Nach Anhang H Kategorie Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG gehört dazu auch die "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks".
- 17** b) Der Senat kann offenlassen, ob ein "genehmigter Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen" i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG 1999 vorliegt, weil weder die Beförderung innerhalb einer Gemeinde erfolgte noch die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km betrug. Eine Steuerermäßigung kam für die Beförderungsumsätze des Klägers deshalb nicht in Betracht.
- 18** aa) Dass die Beförderung nicht innerhalb einer Gemeinde erfolgte, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 19** bb) Entgegen der Auffassung des Klägers bemisst sich die Beförderungsstrecke nicht nach der Entfernung zwischen der Wohnung eines jeden Beförderten und den Werkstätten der GmbH, sondern nach der Entfernung zwischen dem Einstieg des ersten und dem Ausstieg des letzten Fahrgastes; diese Entfernung betrug mehr als 50 km.
- 20** Entscheidend ist, ob die Beförderung jedes einzelnen Fahrgastes gesondert zu betrachten ist oder ob es auf die Beförderung aller Fahrgäste ankommt. Ob eine einheitliche Beförderungsleistung oder mehrere Beförderungsleistungen vorliegen, ist nach den allgemein geltenden Grundsätzen zur Beurteilung von Leistungen, die aus mehreren Leistungsteilen bestehen, zu entscheiden. Für die Annahme einer einheitlichen Leistung sind im Wesentlichen folgende gemeinschaftsrechtlich geklärten Grundsätze zu berücksichtigen:
- 21** Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung erforderlich. Aus Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich, dass zwar jede Dienstleistung in der Regel als eigene, selbständige Dienstleistung zu betrachten ist. Eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.

- 22** (1) Eine einheitliche Leistung liegt danach vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. z.B. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 27. Oktober 2005 C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Slg. 2005, I-9433, und vom 25. Februar 1999 C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109; vom 9. Juni 2005 V R 50/02, BFHE 210, 182, BStBl II 2006, 98, m.w.N.).
- 23** (2) Eine einheitliche Leistung ist darüber hinaus auch bei einem komplexen, aus mehreren Einzelleistungen zusammengesetzten Umsatz, der eine Einheit bildet, anzunehmen. Das ist dann der Fall, wenn zwei oder --wie hier-- mehrere Handlungen oder Einzelleistungen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH-Urteile vom 19. November 2009 C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Slg. 2009, I-11079; Levob Verzekeringen und OV Bank in Slg. 2005, I-9433 Rdnr. 22; vom 29. März 2007 C-111/05, Aktiebolaget NN, Slg. 2007, I-2697 Rdnr. 23; vom 21. Februar 2008 C-425/06, Part Service, Slg. 2008, I-897 Rdnr. 53; vom 11. Juni 2009 C-572/07, Tellmer Property, Slg. 2009, I-4983 Rdnr. 19; BFH-Urteile vom 3. März 2011 V R 24/10, BFHE 233, 282, BStBl II 2011, 950; in BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109).
- 24** (3) Bei Zugrundelegung dieser Grundsätze ist das FG zu Recht von einer einheitlichen Leistung des Klägers ausgegangen (zur Einheitlichkeit von Beförderungsleistungen bei Taxifahrten vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 2007 V R 18/05, BFHE 217, 88, BStBl II 2008, 206; vom 19. Juli 2007 V R 68/05, BFHE 219, 224, BStBl II 2008, 208). Dabei kann dahingestellt bleiben, ob bereits allein die Tatsache, dass der Kläger zur Beförderung einer Mehrzahl von Personen nur einen Beförderungsvertrag abgeschlossen hat, die Annahme nur einer Beförderungsleistung rechtfertigt. Der Kläger hat jedenfalls einen Beförderungsvertrag mit der GmbH geschlossen, dessen Gegenstand die Beförderung aller im jeweiligen Zeitraum zu befördernder Fahrgäste von deren Wohnort zu den Werkstätten der GmbH ist. Dabei kam es nicht auf die von jedem Fahrgast individuell zurückzulegende Strecke an. Das wird verdeutlicht dadurch, dass der Kläger eine Fahrtroute wählte und wählen sollte, die für die Beförderung aller Fahrgäste optimal war. Er musste auch das kostengünstigste Fahrzeug für die jeweilige Anzahl zu befördernder Fahrgäste auswählen. Auch das Entgelt orientierte sich an dem jeweils benutzten Fahrzeug und der von diesem zurückgelegten Gesamtstrecke vom Einstieg des ersten Fahrgastes bis zu den Werkstätten der GmbH. Wie viele Personen in einem Fahrzeug tatsächlich befördert wurden, war für die Höhe des Entgeltes unerheblich.
- 25** Daraus, dass nur eine Beförderungsleistung vorliegt, hat das FG zu Recht gefolgert, dass die maßgebliche Beförderungsstrecke die vom Beförderungsunternehmer aufgrund des Beförderungsvertrages zurückgelegte Strecke ist. Diese beginnt mit dem Einstieg der ersten und endet mit dem Ausstieg der letzten beförderten Person innerhalb einer Fahrtrichtung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de