

Urteil vom 20. Februar 2013, XI R 12/11

Kein ermäßigter Steuersatz für Umsätze mit einer sog. "Coaster-Bahn" (Schlittenbahn) - Beförderungsleistung

BFH XI. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 10 Buchst b, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a UAbs 3, EWGRL 388/77 Anh H, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. November 2010, Az: 14 K 456/07

Leitsätze

Die mit einer sog. "Coaster-Bahn", bei der die Fahrkunden auf schienengebundenen Schlitten zu Tal fahren, erbrachten Umsätze sind umsatzsteuerrechtlich keine Beförderungsleistungen und unterliegen daher nicht dem ermäßigten Steuersatz .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Sesselbahn und ein schienengebundenes Fahrgeschäft --eine sog. "Coaster-Bahn"-- mit der jeweils bis zu zwei Personen auf schienengeführten Schlitten von der Berg- zur Talstation fahren können. Die Schlitten legen hierbei eine Fahrstrecke von 2,9 km und einen Höhenunterschied von ca. 400 m zurück. Die Bergstation, an der die Fahrt beginnt, kann u.a. mit der Sesselbahn erreicht werden. Mit dieser werden auch die leeren Schlitten wieder zur Bergstation hinauf transportiert. Das Fahrgeschäft ist ganzjährig geöffnet. Fahrten mit der Sesselbahn und der "Coaster-Bahn" sind unabhängig voneinander möglich. Es gibt Einzel- und Kombitickets.
- 2** Die "Coaster-Bahn" wird in einem Werbeflyer der Klägerin als "... Bahn ...!" bezeichnet und wie folgt beschrieben:
...
- 3** Die Klägerin erklärte in ihrer Umsatzsteuererklärung für 2005 die Umsätze aus der Schlittenbahn in Höhe von ca. ... € --als schienengebundene Personenbeförderung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung (UStG)-- mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Die übrigen Umsätze unterwarf sie dem allgemeinen Steuersatz.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wandte dagegen auf alle Umsätze der Klägerin den seinerzeit geltenden allgemeinen Steuersatz von 16 % (§ 12 Abs. 1 UStG) an und setzte die Umsatzsteuer für 2005 entsprechend fest. Auf den Einspruch der Klägerin änderte das FA mit Bescheid vom 7. Februar 2007 die Umsatzsteuerfestsetzung für 2005 und berechnete die festgesetzte Umsatzsteuer neu. Im Streitpunkt wies es den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2007 als unbegründet zurück.
- 5** Die anschließend erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) handelt es sich bei der Fahrt mit der "Coaster-Bahn" nicht um die Beförderung von Personen. Denn die Klägerin überlasse Personen das Beförderungsmittel. Die temporäre Überlassung eines Gegenstands zur Nutzung, wie im Streitfall eines schienengebundenen Schlittens, unterliege nicht dem Regelungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG.
- 6** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 185 veröffentlicht.
- 7** Zur Begründung der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 8** Im Streitfall sei entgegen der Auffassung des FG jeweils ein Beförderungsvertrag --zivilrechtlich ein Werkvertrag-- vereinbart worden. Denn die geschuldete Leistung habe sich nicht in der bloßen Überlassung eines

Beförderungsmittels erschöpft. Vielmehr sei sie, die Klägerin, verpflichtet gewesen, die zu befördernde Person körperlich unversehrt von der Berg- bis zur Talstation zu transportieren, was dem geschuldeten Erfolg im Rahmen eines Werkvertrags entspreche.

- 9 Der vom FA in diesem Zusammenhang bemühte Vergleich mit einer Achterbahnfahrt, einem Karussell oder einem Autoscooter gehe daher fehl. Ein wie auch immer geartetes Freizeitvergnügen, für das sie nicht einzustehen habe, sei weder für die zivilrechtliche noch für die steuerrechtliche Einordnung von Belang. Unerheblich sei außerdem, dass nach der Darstellung des FA "... die Fahrten von den Kunden in wesentlichem Umfang aufgrund eigener Initiative unternommen wurden" und dass "... ein Beginn der Fahrten von ihrer Zustimmung abhängt, deren Geschwindigkeit selbst bestimmt werden kann und damit entsprechendes für den Zeitpunkt des Fahrtbeginns und des -endes gilt ...". Dass die beförderte Person den Beginn der Fahrt --in gewissem Umfang-- selbst bestimmen könne, widerspreche der Annahme eines Beförderungsvertrags nicht. Im Übrigen verkenne das FA, dass der Beginn einer Beförderung immer von der Zustimmung der beförderten Person abhängig sei, da es mit der Vertragsautonomie nicht vereinbar wäre, wenn die beförderten Personen zum Fahrtantritt gezwungen würden. Weshalb die Möglichkeit des Leistungsempfängers im Streitfall, durch die Benutzung der Bremse die Geschwindigkeit selbst zu regulieren, einem Beförderungsvertrag entgegenstehen solle, sei nicht ersichtlich.
- 10 Ferner sei in ihren "Beförderungsbestimmungen" vom 24. November 2005 von der sog. "Coasterbeförderung" die Rede. Diese Bezeichnung indiziere, dass der Kunde hier keinen Schlitten miete, sondern eine Beförderung erwarte.
- 11 Hinzu komme, dass der Schlitten ohne die Schienen gar nicht "überlassen" werden könne. Der Schlitten könne, nachdem er durch den Kunden besetzt worden sei, nicht einmal mehr von den Schienen genommen werden, denn er sei mit den Schienen fest verbunden --gewissermaßen "eingefädelt"-- und könne nur dann von den Schienen isoliert werden, wenn er am Ende des Schienensystems wieder ausgeklinkt werde. Da demnach ein Beförderungsvertrag vorliege, handele es sich folglich auch um eine Personenbeförderung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG.
- 12 Dem Tatbestandsmerkmal der Personenbeförderung stehe auch nicht entgegen, dass sie ihre Beförderungsleistung mittels eines unbemannten Beförderungsmittels erbringe. Denn der werkvertraglich geschuldete Erfolg könne auch mit einem unbemannten Beförderungsmittel bewirkt werden - nur darauf komme es an. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass aufgrund der technologischen Entwicklung heutzutage U-Bahnen, Flughafenshuttle und Straßenbahnen häufig voll automatisch --d.h. ohne Fahrer-- bewegt würden.
- 13 Soweit das FG festgestellt habe, die Schlitten der Klägerin würden durch deren Fahrgäste "selbst bewegt", widerspreche diese Feststellung Naturgesetzen und sei daher für den Bundesfinanzhof (BFH) nicht bindend. Denn die Schlitten bewegten sich tatsächlich aufgrund der durch die "bauliche Anlage der Schienen geschaffenen Ausnutzung von Abfall der Steigung und [durch die] Erdanziehungskraft."
- 14 Ferner handele es sich im Streitfall um eine Beförderung von Personen "im Schienenbahnverkehr" i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG. Denn die Schlitten liefen auf Schienen, die fest mit dem Erdreich verbunden seien und auf denen sie sich spurgetreu bewegten. Außerdem verkehrten sie das ganze Jahr über auf der Strecke und sorgten für die Beförderung der Personen von der Berg- zur Talstation.
- 15 Schließlich sei die "Coaster-Bahn" auch keine dem Regelsteuersatz unterliegende Bergbahn.
- 16 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2007 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2005 vom 7. Februar 2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer in Höhe von ... € festgesetzt wird, hilfsweise, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 17 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18 Es hält die Vorentscheidung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

...

- 19 Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die von der Klägerin mit der "Coaster-Bahn" ausgeführten Umsätze nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem allgemeinen Steuersatz unterliegen.
- 21 1. Nach § 12 Abs. 1 UStG betrug die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16 % der Bemessungsgrundlage (allgemeiner Steuersatz).
- 22 Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG ermäßigte sich die Steuer auf 7 % u.a. für "die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, ... wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt."
- 23 § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG beruht auf 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 (Richtlinie 77/388/EWG). Danach sind die Mitgliedstaaten ermächtigt, einen ermäßigten Steuersatz auf die "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks" anzuwenden.
- 24 Art. 12 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG gibt den Mitgliedstaaten lediglich einen Rahmen vor, den diese nicht überschreiten dürfen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist auch eine selektive Anwendung der Ermächtigung zur Einführung eines ermäßigten Steuersatzes erlaubt (EuGH-Urteile vom 8. Mai 2003 C-384/01 --Kommission/ Frankreich--, Slg. 2003, I-4395, BFH/NV Beilage 2003, 161, Rz 27; vom 6. Mai 2010 C-94/09 --Kommission/Frankreich--, Slg. 2010, I-4261, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 454, Rz 29), wenn die nationale Regelung insoweit --wie hier mit der Beschränkung der Ermäßigung auf kurze Strecken der Personenbeförderung-- den in der Richtlinie vorgegebenen Rahmen nicht überschreitet. Ferner ist nach der Rechtsprechung des EuGH zu beachten, dass die Bestimmungen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes als Ausnahmeregelung eng auszulegen sind (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 3. März 2011 C-41/09 --Kommission/ Niederlande--, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2011, 492, UR 2012, 114, Rz 58; vom 17. Januar 2013 C-360/11 --Kommission/ Spanien--, HFR 2013, 269, Rz 18).
- 25 2. Die vom FG vorgenommene Würdigung, wonach die von der Klägerin mit der Sesselbahn und die mit der "Coaster-Bahn" erbrachten Leistungen umsatzsteuerrechtlich als jeweils eigenständige Leistungen anzusehen sind, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 26 Die erforderliche Gesamtbetrachtung aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers (vgl. hierzu EuGH-Urteil vom 27. Oktober 2005 C-41/04 --Levob Verzekeringen und OV Bank--, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38, Rz 19 f.; BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, und vom 2. März 2011 XI R 25/09, BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, sowie EuGH-Urteil vom 17. Januar 2013 C-224/11 --BGZ Leasing--, HFR 2013, 270, Deutsches Steuerrecht 2013, 193, Rz 30 ff., jeweils m.w.N.) zu der Frage, ob mehrere zusammenhängende Leistungen als eine einheitliche Leistung zu behandeln sind, ist im Wesentlichen das Ergebnis der tatsächlichen Würdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet. Gründe gegen die insoweit vorgenommene Würdigung des FG sind von der Klägerin nicht vorgebracht worden; das vom FG gefundene Ergebnis wird vielmehr von den Beteiligten geteilt.
- 27 3. Der Senat folgt auch der Auffassung des FG, dass die Klägerin mit dem Betrieb ihrer "Coaster-Bahn" keine Beförderungsleistung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG erbringt, sondern lediglich Schlitten als Beförderungsmittel überlassen hat, so dass für die entsprechenden Umsätze der allgemeine Steuersatz gilt.
- 28 a) § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG setzt eine auf die räumliche Fortbewegung von Personen gerichtete Leistung (Beförderungsleistung) voraus.
- 29 aa) Der Begriff der Beförderung ist erfüllt, wenn eine der Raumüberwindung dienende Tätigkeit entfaltet wird (BFH-Urteil vom 19. Juli 1961 II 202/57 U, BFHE 73, 502, BStBl III 1961, 450; vgl. auch BFH-Urteile vom 8. September 2011 V R 5/10, BFHE 235, 481, BStBl II 2012, 620, Rz 14, und in BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, jeweils m.w.N.). Die Art des Beförderungsmittels ist nicht von Belang (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 481, BStBl II 2012, 620, Rz 14, m.w.N.).
- 30 bb) Keine Beförderungsleistung liegt hingegen vor, wenn ein Beförderungsmittel bemannt oder unbemannt zur Verfügung gestellt wird (so auch Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 774, und Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12

Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz 16, jeweils unter Bezugnahme auf BFH-Urteil in BFHE 73, 502, BStBl III 1961, 450).

- 31** cc) Dementsprechend hat der BFH die Überlassung von Draisinen zur selbständigen Nutzung durch die Fahrtkunden als Vermietung eines Beförderungsmittels und nicht als Beförderung qualifiziert (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2012 V R 36/11, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris).
- 32** Der BFH hat in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass einer Beförderungsleistung seitens der Beförderten ein passives Element zugrunde liege. Besorge der Kunde die Beförderung hingegen selbst, spreche dies gegen eine Beförderungsleistung des Unternehmers (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 2012 V R 36/11, n.v., juris, Rz 17). Ferner hat der BFH erneut klargestellt, dass es der Beurteilung als Beförderungsleistung nicht entgegensteht, wenn das Motiv für die Inanspruchnahme der Leistung nicht in der wirtschaftlichen Nutzung einer Beförderung zu sehen ist, sondern in der sportlichen Betätigung oder in anderen Gründen der Freizeitgestaltung oder des Tourismus (vgl. Urteile vom 6. Dezember 2012 V R 36/11, n.v., juris, Rz 17, und in BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, Orientierungssatz 1 und Rz 20 zum Hochseeangeln; vom 30. Juni 2011 V R 44/10, BFHE 234, 504, BStBl II 2011, 1003, Leitsatz 1 und Rz 19 zu Stadtrundfahrten).
- 33** b) Das FG hat im Streitfall ausgehend von diesen Grundsätzen zutreffend maßgeblich darauf abgestellt, dass die Klägerin bzw. ihr Personal den Fahrtkunden die Schlitten jeweils zur Nutzung überlassen hat. Denn die Klägerin hat --vergleichbar dem Sachverhalt, der dem BFH bei seiner Entscheidung zur Nutzung der Draisinen (vgl. Urteil vom 6. Dezember 2012 V R 36/11, n.v., juris) zugrunde lag-- im Streitfall lediglich die schienengebundenen Schlitten zur Verfügung gestellt. Die Fahrtkunden haben diese anschließend jeweils mittels ihres eigenen Körpergewichts zu Tal gebracht und konnten dabei die Fahrgeschwindigkeit selbst bestimmen.
- 34** c) Die hiergegen erhobenen Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 35** aa) Der Senat folgt nicht der Ansicht der Klägerin, im Streitfall sei ein Beförderungsvertrag in Form eines Werkvertrags vereinbart worden, weil sie verpflichtet gewesen sei, den Fahrgast körperlich unversehrt den Berg hinab an den Bestimmungsort zu bringen. Denn die Kunden haben die Schlitten --wie ausgeführt-- selbst den Berg hinab befördert. Dass die Klägerin dabei die körperliche Unversehrtheit der Fahrgäste zu gewährleisten hatte, ist lediglich eine vertragliche Nebenpflicht und gibt ihrer Leistung nicht das Gepräge.
- 36** bb) Auch das Vorbringen der Klägerin, wonach die Bezeichnung "Coasterbeförderung" in ihren dem FG vorgelegten "Beförderungsbestimmungen" vom 24. November 2005 indiziere, dass der Kunde keinen Schlitten miete, sondern eine Beförderung erwarte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Abgesehen davon, dass im Streitjahr 2005 auch vor November 2005 von der Klägerin erbrachte Leistungen zu beurteilen sind, hängt die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation ihrer Leistungen nicht davon ab, wie die Klägerin diese einseitig selbst bezeichnet hat.
- 37** cc) Soweit die Klägerin einen Verstoß des FG gegen Naturgesetze rügt, weil die Schlitten sich lediglich aufgrund der Ausnutzung des Gefälles und der Erdanziehungskraft bewegt hätten, lässt sie außer Betracht, dass das entscheidende Element für die Fortbewegung der Schlitten zu Tal das Körpergewicht der Fahrtkunden selbst darstellt.
- 38** dd) Der Hinweis der Klägerin auf den Umstand, die Fahrtkunden seien nicht in der Lage gewesen, die Schlitten selbst von den Schienen zu entfernen, führt gleichfalls zu keinem anderen Ergebnis. Denn der BFH hat eine entsprechende Schienenbindung bei einer Draisine zutreffend ebenfalls nicht für entscheidungserheblich erachtet (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 2012 V R 36/11, n.v., juris).
- 39** ee) Auch der Einwand der Klägerin, wonach heutzutage aufgrund der technologischen Entwicklung auch mittels unbemannter U-Bahnen, Flughafenshuttle und Straßenbahnen Beförderungsleistungen erbracht werden, ist im Streitfall unbeachtlich. Denn entscheidend ist, dass die Schlitten den Fahrtkunden zur Nutzung überlassen wurden.
- 40** ff) Ferner kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht darauf an, ob im Streitfall ein "Schienenbahnverkehr" i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG vorliegt, da es sich --wie dargestellt-- schon nicht um eine Beförderungsleistung im Sinne dieser Vorschrift handelt.
- 41** gg) Soweit die Klägerin schließlich beanstandet, das FG habe unter Bezugnahme auf den von der Klägerin erstellten Werbeflyer auch den besonderen Erlebniswert einer Schlittenfahrt im Vergleich zu einer Talfahrt mit der Sesselbahn in die Gesamtwürdigung einbezogen, fällt dies im Hinblick auf die zutreffende Abgrenzung einer Beförderung zu einer Gebrauchsüberlassung durch das FG nicht entscheidend ins Gewicht.

- 42** d) Aus den Beschlüssen des BFH vom 10. Juli 2012 XI R 22/10 und XI R 39/10 (BFHE 238, 551 und BFHE 239, 164), mit denen der BFH dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat, ob Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 98 Abs. 1 i.V.m. Anhang III Kategorie 5 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unter Beachtung des Neutralitätsprinzips einer nationalen Regelung entgegenstehen, die für die Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxen im Nahverkehr den ermäßigten Umsatzsteuersatz vorsieht, wohingegen für die Beförderung von Personen mit sog. Mietwagen im Nahverkehr der Regelsteuersatz gilt, ergeben sich für die Begünstigung im Streitfall keine anderen Gesichtspunkte.
- 43** 4. Demnach kann im Ergebnis offenbleiben, ob es sich bei der von der Klägerin betriebenen "Coaster-Bahn" außerdem um eine Bergbahn handelt, die kraft Gesetzes im Streitjahr 2005 vom Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen war (vgl. dazu BFH-Urteile vom 16. Mai 1974 V R 109/72, BFHE 113, 72, BStBl II 1974, 649; vom 26. August 1976 V R 55/73, BFHE 120, 419, BStBl II 1977, 105).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de