

Beschluss vom 02. January 2014, XI B 48/13

Rennsportfahrzeug als "Beförderungsmittel" im umsatzsteuerrechtlichen Sinne - Ort der Leistung bei einem Rennservice für im Ausland veranstaltete Rennen

BFH XI. Senat

FGO § 69, FGO § 128 Abs 3, FGO § 129 Abs 1, UStG § 3a Abs 1, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1 S 1, UStG § 3a Abs 4 Nr 11, UStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 08. April 2013, Az: 3 V 1048/13

Leitsätze

NV: Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass ein - nicht im öffentlichen Straßenverkehr nutzbares - "Formel-Fahrzeug" (Rennsportfahrzeug) ein Beförderungsmittel i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 11 UStG (2005) ist, so dass dessen Vermietung an einen im Ausland ansässigen Unternehmer im Inland steuerbar ist .

Tatbestand

- 1** I. Der Antragsteller, Beschwerdeführer und Beschwerdegegner (Antragsteller) erbringt Dienstleistungen für den Motorsport. Er berechnet die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes in der für die Streitjahre 2005 bis 2007 geltenden Fassung (UStG).
- 2** Der Antragsteller schloss mit der A einen Vertrag, wonach er verpflichtet war, gegen ein in Teilbeträgen nach entsprechender Rechnungserteilung zu entrichtendes Entgelt in Höhe von ... € netto während der Rennsaison 2005 zu bestimmten Rennserien ein Fahrzeug nebst Betreuung rennfertig an der jeweiligen Rennstrecke zur Verfügung zu stellen. Mit Rechnung vom 10. Januar 2005 stellte er der A ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer in Rechnung. Die Rechnung wurde beglichen und die Umsatzsteuer abgeführt. Den vereinbarten Restbetrag in Höhe von ... € stellte der Antragsteller der A weder in Rechnung noch erfolgte eine Umsatzbesteuerung.
- 3** Im Dezember 2009 schloss der Antragsteller vor dem Landgericht (LG) X mit der A einen Vergleich dahingehend, dass diese über die bisher bezahlten ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer hinaus weitere ... € brutto zu zahlen habe; die Zahlung erfolgte im Dezember 2009. Während der Antragsteller diesen Betrag im Jahr 2009 der Umsatzsteuer unterwarf, kam der Antragsgegner, Beschwerdegegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) zu dem Ergebnis, dass die Restforderung des Antragstellers in Höhe von ... € brutto noch im Jahr 2005 werthaltig gewesen sei und erhöhte den Umsatz des Jahres 2005 entsprechend um ... € netto.
- 4** Der Antragsteller hatte außerdem im Jahr 2005 ein sog. "Formel-Fahrzeug" an die Firma B zum Renneinsatz in den Niederlanden gegen ein Entgelt in Höhe von ... € netto (zusätzlich ... € Umsatzsteuer) vermietet. Er war insoweit gemäß § 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 11 UStG von einem Leistungsort am Sitz des Leistungsempfängers ausgegangen. Dagegen vertrat das FA die Auffassung, das "Formel-Fahrzeug" sei ein Beförderungsmittel, sodass sich der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG richte und mithin eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung im Inland vorliege.
- 5** Der Antragsteller führte in den Jahren 2006 und 2007 ferner sog. "Rennservice-Leistungen" an ausländischen Rennstrecken für im Ausland ansässige Leistungsempfänger aus. Diese Umsätze behandelte er als im Inland nicht steuerbar, weil die jeweilige ausländische Rennstrecke nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG als Leistungsort anzusehen sei. Abweichend davon nahm das FA unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 1. Dezember 2010 XI R 27/09 (BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458) nach § 3a Abs. 1 UStG einen inländischen Leistungsort an und behandelte die betreffenden Umsätze als steuerbar und steuerpflichtig.
- 6** Das FA erließ am 24. Juli 2012 für die Streitjahre 2005 bis 2007 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide.

- 7 Hiergegen legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte zugleich die Aussetzung der Vollziehung (AdV) dieser Umsatzsteuer-Änderungsbescheide.
- 8 Über die Einsprüche des Antragstellers hat das FA noch nicht entschieden. Es lehnte die beantragte AdV mit Bescheid vom 30. August 2012 ab.
- 9 Die daraufhin beim Finanzgericht (FG) beantragte AdV der angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide vom 24. Juli 2012 hatte nur in geringem Umfang Erfolg. Das FG setzte die Vollziehung des Umsatzsteuer-Änderungsbescheids für 2005 in Höhe von ... € bis zum Ablauf eines Monats nach Ergehen einer das Einspruchsverfahren abschließenden Entscheidung aus und lehnte die beantragte AdV im Übrigen ab.
- 10 Es führte hierzu aus, es sei rechtlich ernstlich zweifelhaft, ob das vom Antragsteller vermietete "Formel-Fahrzeug" ein Beförderungsmittel sei und sich daher der Ort der Vermietungsleistung nach dem Sitz des leistenden Unternehmers --hier des Antragstellers im Inland-- richte. Zwar habe der BFH in seinem Beschluss vom 8. November 2011 XI B 58/11 (BFH/NV 2012, 282) entschieden, dass Rennsportfahrzeuge Beförderungsmittel im umsatzsteuerrechtlichen Sinne seien. Diese Rechtsprechung lasse sich jedoch nicht ohne weiteres auf den Streitfall übertragen. Denn in dem der Entscheidung des BFH in BFH/NV 2012, 282 zugrundeliegenden Sachverhalt sei es um "Rallye-Fahrzeuge" gegangen, bei denen --im Gegensatz zu einem "Formel-Fahrzeug" wie hier-- die Möglichkeit bestehe, im öffentlichen Straßenverkehr zugelassen und genutzt zu werden.
- 11 Dagegen bestünden keine ernstlichen Zweifel, soweit das FA die Restforderung gegenüber der A in Höhe von ... € brutto (bereits) im Jahr 2005 der Umsatzsteuer unterworfen habe. Das FG ging dabei davon aus, dass der Antragsteller zumindest in Höhe des Vergleichsbetrags noch Leistungen an die A im Streitjahr 2005 ausgeführt habe. Der Antragsteller habe jedoch nicht glaubhaft gemacht, dass die Forderung insoweit im Streitjahr 2005 uneinbringlich geworden sei.
- 12 Nach dem BFH-Urteil in BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458 bestünden gleichfalls keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Leistungsort für die vom Antragsteller erbrachten "Renn-Serviceleistungen" gemäß § 3a Abs. 1 UStG im Inland liege. Dass das FA zuvor der rechtlichen Auffassung des Antragstellers gefolgt sei, führe nicht zu einem Vertrauenstatbestand.
- 13 Das FG hat im Übrigen eine weitergehende AdV auch unter dem Gesichtspunkt der unbilligen Härte abgelehnt und die Beschwerde gemäß § 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zugelassen.
- 14 Der Beschwerde des FA vom 22. April 2013 sowie der des Antragstellers vom 30. April 2013 hat das FG nicht abgeholfen.
- 15 Das FA bringt mit seiner Beschwerde im Wesentlichen vor, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuer-Änderungsbescheids für 2005 zu verneinen seien, wenn der angefochtene Steuerverwaltungsakt --wie hier-- der höchstrichterlichen Rechtsprechung entspreche. Entgegen der Auffassung des FG komme es nach der Rechtsprechung des BFH in BFH/NV 2012, 282 nicht darauf an, dass "eine Straßennutzung" des Beförderungsmittels möglich sei.
- 16 Es beantragt, die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als die Vollziehung des Umsatzsteuer-Änderungsbescheids für 2005 vom 24. Juli 2012 in Höhe von ... € ausgesetzt wurde.
- 17 Der Antragsteller hat ebenfalls Beschwerde eingelegt. Er hat keinen Antrag gestellt und auf sein erstinstanzliches Vorbringen Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

- 18 II. Auf die Beschwerde des FA hin ist die Vorentscheidung, soweit das FG im Hinblick auf die Vermietung des "Formel-Fahrzeugs" die Vollziehung des Umsatzsteuer-Änderungsbescheids für 2005 vom 24. Juli 2012 in Höhe von ... € ausgesetzt hat, aufzuheben. Die Beschwerde des Antragstellers ist dagegen unbegründet; sie ist daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132 FGO).
- 19 A. Die gemäß § 128 Abs. 3, § 129 Abs. 1 FGO zulässige Beschwerde des FA ist begründet.
- 20 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen

Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen.

- 21** Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 9; vom 3. April 2013 V B 125/12, BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 12; vom 11. Juli 2013 XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647, Rz 16, jeweils m.w.N.). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12; in BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 9; in BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 12; in BFH/NV 2013, 1647, Rz 16, jeweils m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse in BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 9; in BFHE 240, 447, BStBl II 2013, 973, Rz 12; in BFH/NV 2013, 1647, Rz 16, jeweils m.w.N.).
- 22** 2. Nach diesen Maßstäben bestehen --entgegen der Vorentscheidung-- keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 2005, soweit es um die Steuerbarkeit der Vermietung des "Formel-Fahrzeugs" geht.
- 23** a) Der Senat hat anhand der Rechtsprechung des BFH und des Gerichtshofs der Europäischen Union sowie des Unionsrechts entschieden, dass es sich bei einem --wie im Streitfall-- Rennsportfahrzeug um ein Beförderungsmittel i.S. von § 3a Abs. 4 Nr. 11 UStG handelt (vgl. dazu Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 282, unter 2.). Hieran hält er fest.
- 24** b) Soweit die Vorentscheidung davon ausgeht, dass die Rechtsprechung in BFH/NV 2012, 282 sich nicht ohne weiteres auf den Streitfall übertragen lasse, weil es sich dort um "Rallye-Fahrzeuge" gehandelt habe, bei denen die Möglichkeit bestehe, "im Straßenverkehr zugelassen und genutzt zu werden", was --wie hier-- bei einem "Formel-Fahrzeug" nicht der Fall sei, vermag der angerufene Senat dem nicht zu folgen. Denn die Möglichkeit der Zulassung für den öffentlichen Straßenverkehr ist keine Bedingung für das Vorliegen eines Beförderungsmittels.
- 25** Ein Beförderungsmittel i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 11 UStG ist ein Land-, Wasser- oder Luftfahrzeug, das der Beförderung von Menschen und Gegenständen dient. Ein "Befördern" im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ist nicht nur gegeben, wenn andere Personen --sei es mit oder ohne gewerbliche Zielsetzung-- von einem Ort zu einem anderen transportiert werden. Auch der Eigentransport (des Fahrers) fällt unter den Begriff der Beförderung. Die Tatsache der Beförderung durch ein dafür geeignetes Fahrzeug entfällt nicht, wenn das Motiv nicht in dem wirtschaftlichen Nutzen einer Beförderung zu sehen ist, sondern in der sportlichen Betätigung oder in anderen Gründen der Freizeitgestaltung (vgl. dazu Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 282, Rz 7, m.w.N.). Dies ist auch --wie hier-- bei einem ausschließlich zu Renneinsätzen genutzten und nicht im öffentlichen Straßenverkehr einsetzbaren "Formel-Fahrzeug" der Fall.
- 26** c) Der Ort einer sonstigen Leistung durch Vermietung eines Beförderungsmittels ist --jedenfalls nach der für das Streitjahr 2005 geltenden Rechtslage-- gemäß § 3a Abs. 1 UStG der Sitz des leistenden Unternehmers (vgl. dazu Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 282, Rz 7, m.w.N.). Mithin ist die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 2005 insoweit nicht ernstlich zweifelhaft; die vom FG ausgesprochene AdV dieses Steuerbescheids ist nicht zu gewähren.
- 27** B. Die gleichfalls gemäß § 128 Abs. 3, § 129 Abs. 1 FGO zulässige Beschwerde des Antragstellers ist unbegründet; sie ist daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132 FGO).
- 28** 1. Zu Recht hat das FG entschieden, dass an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerbescheids für 2005 keine ernstlichen Zweifel bestehen, soweit das FA die Restforderung des Antragstellers gegenüber der A in Höhe von ... € brutto im Streitjahr 2005 der Umsatzsteuer unterworfen hat.
- 29** a) Die Steuer ist --wie im Streitfall-- grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten zu berechnen (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG). Sie entsteht --wie hier-- grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG). Der leistende Unternehmer hat nach § 17 Abs. 2

Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 UStG den für seine Leistung geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt für die steuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden ist.

- 30** b) Das FG ging --im Beschwerdeverfahren unwidersprochen-- davon aus, dass der Antragsteller zumindest in Höhe des Vergleichsbetrags noch Leistungen an die A im Streitjahr 2005 ausgeführt habe, weil es anderenfalls nicht nachvollziehbar wäre, weshalb die A dem Vergleich vor dem LG X zugestimmt habe. Auch habe der Antragsteller --was gleichfalls im Beschwerdeverfahren unwidersprochen blieb-- nicht glaubhaft gemacht, dass die Forderung im Streitjahr 2005 uneinbringlich geworden sei. Soweit die A bereits im Jahr 2005 die Einrede der Schlechtleistung erhoben haben sollte, stehe dem schon das Vorbringen des Antragstellers im Zivilprozess vor dem LG X entgegen, wonach Mängel zu keinem Zeitpunkt geltend gemacht worden seien.
- 31** Diese vom FG getroffene Würdigung ist bei summarischer Prüfung nicht zu beanstanden.
- 32** 2. Ebenso sind --wie das FG zu Recht entschieden hat-- keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungen für 2006 und 2007 vorhanden.
- 33** a) Es ist bereits geklärt, dass ein Unternehmer mit Sitz im Inland, der einem Motorradrennfahrer einen vollständigen Rennservice mit Fahrzeug für im Ausland veranstaltete Motorradrennen zur Verfügung stellt, damit eine einheitliche sonstige Leistung ausführt, die gemäß § 3a Abs. 1 UStG im Inland der Umsatzbesteuerung unterliegt (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458). An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest, sodass sich --bezogen auf den Streitfall und die in den Streitjahren 2006 und 2007 geltende Rechtslage-- hinsichtlich der "Renn-Serviceleistungen" keine ernstlichen Zweifel an den angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungen ergeben.
- 34** b) Soweit das FA bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung dieser Leistungen in den den Streitjahren vorangegangenen Jahren der rechtlichen Auffassung des Antragstellers zum Ort der Leistung gefolgt sein sollte, würden dementsprechende Umsatzsteuerfestsetzungen der Vorjahre --wovon das FG zu Recht ausgegangen ist-- keine Bindungswirkung nach dem Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben entfalten.
- 35** aa) Eine derartige Bindung käme nur dann in Betracht, wenn eine Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt oder wenn sie durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, unter 1.; BFH-Beschluss vom 26. November 2001 V B 88/00, BFH/NV 2002, 551, unter II.1.b; BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.3.e; vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096, Rz 25; Senatsurteile vom 30. März 2011 XI R 30/09, BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, Rz 30; vom 15. Mai 2012 XI R 32/10, BFH/NV 2012, 1836, Rz 66).
- 36** bb) Dies ist hier nicht der Fall. Das FG hat festgestellt, dass --was im Beschwerdeverfahren unwidersprochen blieb-- das FA weder dem Antragsteller eine Zusage im Hinblick auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der "Renn-Serviceleistungen" erteilt noch in anderer Weise einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe.
- 37** 3. Die AdV der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungen kommt ebenso wenig unter dem Gesichtspunkt der unbilligen Härte i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO in Betracht.
- 38** Der Antragsteller hat --wie die Vorentscheidung unwidersprochen festgestellt hat-- Gründe für das Vorliegen einer unbilligen Härte im finanzgerichtlichen Verfahren weder dargelegt noch glaubhaft gemacht. Auch im Beschwerdeverfahren sind Gründe für das Vorliegen einer unbilligen Härte weder ersichtlich noch vorgebracht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de