

# Urteil vom 22. August 2019, V R 12/19 (V R 9/16)

## Margenbesteuerung bei Überlassung von Ferienwohnungen

ECLI:DE:BFH:2019:U.220819.VR12.19.0

BFH V. Senat

UStG § 25 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 306 Abs 1, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend FG Nürnberg, 06. Juli 2015, Az: 2 K 261/13

## Leitsätze

1. Die Überlassung der von anderen Unternehmen angemieteten Ferienwohnungen unterliegt auch dann der Margenbesteuerung nach § 25 UStG, wenn darüber hinaus lediglich als Nebenleistung einzustufende Leistungselemente erbracht werden (Anschluss an EuGH-Urteil Alpenchalets Resorts vom 19.12.2018 - C-552/17, EU:C:2018:1032).
2. Ob der Unternehmer eine Leistung in eigener Verantwortung übernimmt (Reiseveranstalter) oder eine fremde Leistung lediglich vermittelt (Reisevermittler), richtet sich im Rahmen des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses nach dem Gesamtbild des Einzelfalls.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 07.07.2015 - 2 K 261/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren (2004 bis 2009) Reiseleistungen im eigenen Namen erbrachte.
  - 2 Der Kläger betrieb in den Streitjahren ein Einzelunternehmen unter der Firma "C-Club". Im Rahmen seines Unternehmens bot er in Italien belegene Urlaubsunterkünfte (Hotelzimmer, Appartements, Ferienwohnungen) zur Nutzung an. Dabei buchte er die in einem Prospekt angebotenen Unterkünfte überwiegend erst bei Bedarf. Die Kunden entrichteten die Mieten an den Kläger. Dieser leitete sie an die Eigentümer und Vermieter der Unterkünfte weiter und zog hiervon seine "Provision" ab. Diese behandelte er als steuerfreien Umsatz, da er davon ausging, dass er lediglich als Vermittler für die Wohnungseigentümer in Italien tätig sei.
  - 3 Im Rahmen einer die Streitjahre 2004 bis 2006 betreffenden Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die vom Kläger als Vermittlung behandelten Umsätze als Reiseleistungen i.S. des § 25 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) zu qualifizieren und der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Den Prüfungsfeststellungen folgend erließ das FA nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Bescheide für die Streitjahre 2004 bis 2006.
  - 4 Aufgrund einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung der Voranmeldungszeiträume I/2007 bis II/2008 erließ das FA geänderte Vorauszahlungsbescheide, die mangels Vorlage von Aufzeichnungen auf einer Schätzung der Marge beruhten. Den im Anschluss an die Sonderprüfung eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärungen 2007 und 2008 stimmte das FA nicht zu, sondern setzte die Umsatzsteuer entsprechend seiner Auffassung höher fest. Ebenso

änderte das FA mit Bescheid vom 12.08.2011 die Vorbehaltsfestsetzung aufgrund der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2009.

- 5 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob der Kläger vor dem Finanzgericht (FG) Klage und machte im Wesentlichen geltend, er habe die entsprechenden Unterkünfte lediglich vermittelt. Aus den jeweiligen Buchungsbestätigungen ergäben sich eindeutig Name, Anschrift und Telefonnummer des Vermieters, teilweise sogar der Hinweis, dass die Unterkünfte nur vermittelt seien. Die von ihm getätigten Vermittlungsumsätze seien daher in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nicht steuerbar.
- 6 Das FG wies die Klage in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- (2015, 2003) veröffentlichten Urteil ab. Der Kläger erbringe gegenüber seinen Kunden Reiseleistungen i.S. von § 25 UStG. Dabei sei er auch im eigenen Namen gegenüber dem jeweiligen Leistungsempfänger (Reisenden) aufgetreten. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger die Mietverträge im Namen der jeweiligen Eigentümer abgeschlossen und damit als Vermittler aufgetreten wäre, habe das Gericht weder in den Katalogen oder den Buchungsbestätigungen noch unter Berücksichtigung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) des Klägers feststellen können.
- 7 Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts. Er erbringe keine Reiseleistungen. § 25 UStG sei unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass "Reiseleistungen eines Unternehmers" mindestens zwei selbständig nebeneinanderstehende Leistungen voraussetzten. Daran fehle es im Streitfall, weil lediglich eine isolierte "singuläre" Leistung (Beschaffung der Unterkünfte) ohne Hinzutreten weiterer Leistungselemente (Beratung, Unterrichtung) erbracht werde.
- 8 Aus den im Schriftsatz zur Klagebegründung vom 04.09.2013 aufgeführten Gründen habe der Kläger in fremdem Namen gehandelt. Es liege daher eine Vermittlungsleistung an die Wohnungseigentümer vor. Der Leistungsort bestimme sich gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG alte Fassung danach, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt werde. Da es sich bei dem vermittelten Umsatz um einen Vermietungsumsatz handle, dessen Ort der Leistung am Belegenheitsort des Grundstücks liege, sei Italien auch der Ort der Vermittlungsleistung.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß,  
das Urteil des FG Nürnberg (2 K 261/13) sowie die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.01.2013 aufzuheben und die Umsatzsteuer um 26.293,68 € (2004), 25.773,61 € (2005), 24.858,88 € (2006), 26.673,72 € (2007), 29.206,84 € (2008) und 21.147,61 € (2009) herabzusetzen.
- 10 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Entgegen den Ausführungen des Klägers vermittele dieser nicht nur Ferienwohnungen, sondern erbringe --wie sich dem Reisekatalog entnehmen lasse-- auch in großem Umfang weitere Leistungen (Beratung und Unterrichtung der Kunden).
- 12 Am 07.11.2017 beschloss der Senat das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache Alpenchalets Resorts vom 19.12.2018 - C-552/17 (EU:C:2018:1032, Leitsatz 1). Den EuGH hatte der Senat mit Beschluss vom 03.08.2017 - V R 60/16 (BFHE 258, 558, BStBl II 2018, 37) u.a. zur Klärung der folgenden Frage ersucht:  
  
"1. Unterliegt eine Leistung, die im Wesentlichen in der Überlassung einer Ferienwohnung besteht und bei der zusätzliche Leistungselemente nur als Neben- zur Hauptleistung anzusehen sind, entsprechend dem EuGH-Urteil Van Ginkel vom 12.11.1992 - C-163/91 (EU:C:1992:435) der Sonderregelung für Reisebüros nach Artikel 306 MwStSystRL?  
  
2. ..."
- 13 Der EuGH entschied hierzu mit Urteil Alpenchalets Resorts (EU:C:2018:1032, Leitsatz 1): "Die Art. 306 bis 310 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass die bloße Überlassung einer von anderen Steuerpflichtigen angemieteten Ferienwohnung durch ein Reisebüro oder eine solche Überlassung einer Ferienwohnung mit zusätzlichen, als Nebenleistungen einzustufenden Leistungselementen unabhängig von dem Stellenwert dieser zusätzlichen Leistungen jeweils eine einheitliche Leistung darstellt, die der Sonderregelung für Reisebüros unterliegt".

- 14** Die Beteiligten haben mit ihren Schriftsätzen vom 08.04.2019 (FA) und vom 28.05.2019 (Kläger) mitgeteilt, dass sie einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zustimmen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Umsätze des Klägers steuerbar und steuerpflichtig sind. Mit der Vermietung von angemieteten Ferienwohnungen im eigenen Namen erbrachte der Kläger Reiseleistungen, die der Margenbesteuerung nach § 25 UStG unterliegen.
- 16** 1. Nach § 25 Abs. 1 UStG gelten die nachfolgenden Vorschriften für Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG. Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen.
- 17** Unionsrechtliche Grundlage dieser Norm ist Art. 306 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (MwStSystRL). Danach wenden die Mitgliedstaaten auf Umsätze von Reisebüros die Mehrwertsteuer-Sonderregelung dieses Kapitels an, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Diese Sonderregelung gilt nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage Art. 79 Buchst. c MwStSystRL anzuwenden ist.
- 18** 2. Das FG hat die Voraussetzungen für die Margenbesteuerung zutreffend bejaht.
- 19** a) Der Kläger erbrachte in den Streitjahren Reiseleistungen.
- 20** aa) Eine Reiseleistung i.S. des § 25 Abs. 1 UStG liegt nicht nur bei einem Leistungsbündel vor, sondern auch dann, wenn der Unternehmer nur eine Leistung --wie im Streitfall die Weitervermietung von Ferienwohnungen-- erbringt (vgl. zuletzt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.03.2019 - V R 10/19, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2019, 1039, sowie vom 07.10.1999 - V R 79, 80/98, BStBl II 2004, 308; BFH-Beschluss vom 21.01.1993 - V B 95/92, BFH/NV 1994, 346).
- 21** bb) Es führt somit nicht zum Ausschluss der Leistungen eines Reisebüros oder Reiseveranstalters vom Anwendungsbereich des Art. 306 bis 310 MwStSystRL, wenn sich diese darauf beschränken, dem Reisenden lediglich eine Ferienwohnung zur Verfügung zu stellen. Der EuGH hatte im Urteil Van Ginkel vom 12.11.1992 - C-163/91 (EU:C:1992:435) entschieden und nunmehr auf Vorlage des erkennenden Senats im Urteil Alpenchalets Resorts (EU:C:2018:1032, Leitsatz 1) bestätigt, dass "der Sonderregelung für Reisebüros gem. Art. 306 – 310 MwStSystRL ... die bloße Überlassung einer von einem anderen Steuerpflichtigen angemieteten Ferienwohnung durch ein Reisebüro oder eine solche Überlassung einer Ferienwohnung mit zusätzlichen, als Nebenleistung einzustufenden Leistungselementen unabhängig von dem Stellenwert dieser zusätzlichen Leistung als jeweils einheitliche Leistung der Sonderregelung für Reisebüros" unterliegt (EuGH-Urteil Alpenchalets Resorts, EU:C:2018:1032, Leitsatz 1).
- 22** cc) Die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage, ob es sich bei den zusätzlichen Leistungen des Klägers um wesentliche (selbständige) Leistungsbestandteile oder lediglich um Nebenleistungen handelt, ist somit für das Vorliegen einer Reiseleistung nicht entscheidungserheblich.
- 23** b) Der Kläger hat --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- diese Leistungen auch im Rahmen seines Unternehmens an Privatkunden und damit an Leistungsempfänger erbracht, die diese Leistungen nicht für ihr Unternehmen verwendet haben.
- 24** c) Dabei ist der Kläger, wie das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden hat, gegenüber den Kunden auch im eigenen Namen aufgetreten und nicht nur als Vermittler für die Eigentümer der

Ferienwohnungen.

- 25** aa) Für die Bestimmung der Leistungen und der Leistungsbeziehungen folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht (BFH-Urteile vom 12.05.2011 - V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541, unter II.1.a; vom 07.07.2005 - V R 60/03, BFH/NV 2006, 139; vom 25.05.2000 - V R 66/99, BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310; vom 16.03.2000 - V R 44/99, BFHE 191, 97, BStBl II 2000, 361; vom 13.03.1987 - V R 33/79, BFHE 149, 313, BStBl II 1987, 524; BFH-Beschluss vom 20.02.2004 - V B 152/03, BFH/NV 2004, 833). Dies gilt auch bei Reiseleistungen (BFH-Urteil vom 16.03.1995 - V R 128/92, BFHE 177, 527, BStBl II 1995, 651).
- 26** Im Hinblick darauf, dass eine Vermittlungsleistung ein Handeln in fremdem Namen erfordert, kommt es für die Abgrenzung maßgeblich darauf an, wie der Unternehmer nach außen (gegenüber den Reisenden) auftritt (vgl. BFH-Urteil vom 19.01.1967 - V 52/63, BStBl III 1967, 211; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2004, 833, Leitsatz 1, und vom 17.10.2003 - V B 111/02, BFH/NV 2004, 235; BFH-Urteil in BFHE 191, 97, BStBl II 2000, 361; Nieskens in: Rau/Dürrewächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 UStG Rz 538, 601 ff.; Wagner in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 25 Rz 17). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Wille, in fremdem Namen zu handeln, dann unbeachtlich bleibt, wenn er sich nicht aus einer Erklärung des Handelnden oder aus den Umständen ergibt (vgl. § 164 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs: Offenkundigkeitsgrundsatz). Es muss somit für den Leistungsempfänger objektiv erkennbar sein, dass der Handelnde in fremdem Namen auftritt und das Geschäft abschließen will (Nieskens, a.a.O., Rz 601). Gibt der Unternehmer nicht eindeutig zu erkennen, dass er für einen anderen (den Leistungsträger) als dessen Vertreter handeln will, so leistet nur er und nicht der Vertretene (Hessisches FG, Urteil vom 28.11.2001 - 6 K 5472/99, juris; FG Niedersachsen, Urteil vom 24.03.2011 - 5 K 59/09, juris; FG Münster vom 22.10.2002 - 15 K 4323/99 U, juris). In der Regel hat dies durch die Prospektgestaltung und durch klare Hinweise außerhalb seiner AGB zu geschehen (vgl. BFH-Urteil in BStBl III 1967, 211, Rz 10; FG Münster vom 22.10.2002 - 15 K 4323/99 U, und FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2007 - 1 K 5925/04 U, EFG 2007, 717).
- 27** Die Entscheidung, ob der Unternehmer eine Leistung in eigener Verantwortung übernimmt oder eine fremde Leistung lediglich vermittelt, ist im Rahmen des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses nach dem Gesamtbild des Einzelfalls zu treffen und obliegt daher der Würdigung des FG (BFH-Urteil in BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310, unter II.2.a; Nieskens, a.a.O., Rz 602; Wagner in Schwarz/Widmann/Radeisen, § 25 Rz 19).
- 28** bb) In Anwendung dieser Grundsätze hat das FG unter 2.c der Entscheidungsgründe eine Fülle von Umständen festgestellt, aufgrund derer es zur Überzeugung gelangt ist, dass der Kläger gegenüber den Reisenden als Leistender aufgetreten ist und nicht lediglich als Vermittler. Dabei hat es zutreffend darauf abgestellt, dass die Aufmachung des Katalogs der eines klassischen Reiseveranstalters entspricht. Dieser vermittelt Kunden den Eindruck, dass der Kläger sein Vertragspartner werde. Zur Bestätigung dieses Eindrucks konnte das FG die Aussage der Zeugin berücksichtigen, wonach der Kläger befürchtet habe, Kunden zu verlieren, wenn er sich als bloßer Vermittler ausgegeben hätte, weil die Kunden einen Vertragspartner in Deutschland gewünscht hätten.
- 29** Bei seiner Würdigung hat das FG zudem die AGB des Klägers berücksichtigt, in denen durchweg der Eindruck vermittelt wird, dass der Kläger der Reiseveranstalter sei. Denn nach Nr. 1 der AGB kommt der Reisevertrag mit dem Kläger zustande. Er behält grundsätzlich den Anspruch auf den Reisepreis, wenn der Reisende die Reiseleistungen ganz oder teilweise nicht in Anspruch nimmt, während er den Anspruch auf den Reisepreis im Falle der Vertragskündigung verliert (Nrn. 6 und 7 der AGB). Schließlich wird der Reisende auch hinsichtlich der Gewährleistungsrechte auf den Kläger verwiesen (Nrn. 9a, 9c, 9d, 10a, 10b, 12a der AGB).
- 30** Soweit die Buchungsbestätigungen die Namen der "Vermieter" enthalten, konnte das FG dies als nicht hinreichend für ein Auftreten des Klägers als Vertreter erachten, da es sich lediglich um "Bestätigungen" eines vorausgegangenen Vertragsschlusses handelt. Hieraus folgert das FG zu Recht, dass die Kunden zum maßgeblichen Zeitpunkt die Daten des "Vermieters" noch nicht kannten.
- 31** cc) An diese tatsächliche Würdigung des FG ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, da sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist, nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze verstößt und möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 29.04.2008 - VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842; vom 28.05.2013 - XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409). Soweit der Kläger unter Hinweis auf seine Ausführungen in der Klageschrift geltend macht, er sei ausweislich der Buchungsbestätigungen lediglich Vermittler für die Wohnungseigentümer gewesen, würdigt er den Sachverhalt lediglich anders, macht aber nicht geltend, dass die Würdigung des FG verfahrensfehlerhaft zustande gekommen wäre.
- 32** d) Soweit die Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros nach dem Wortlaut des Art. 306 Abs. 1 MwStSystRL

und dem EuGH-Urteil Alpenchalets Resorts (EU:C:2018:1032, Rz 20) erfordert, dass der Erbringer der Reisevorleistung selbst Steuerpflichtiger (Unternehmer) ist, liegen keine Anhaltspunkte für Leistungsbezüge von Nichtunternehmern vor (vgl. hierzu BFH-Urteil in DStR 2019, 1039, unter II.1.c, Rz 18 a.E.). Eine wirtschaftliche und damit unternehmerische Tätigkeit wird insbesondere durch die Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (vgl. Art. 9 Abs. 1 Satz 3 MwStSystRL) und daher auch durch die mehrfache Vermietung einer Ferienwohnung begründet (vgl. EuGH-Urteil Enkler vom 26.09.1996 - C-230/94, Slg. 1996, I-4517, EU:C:1996:352, zur Vermietung eines Wohnmobils; BFH-Urteil vom 18.03.1988 - V R 178/83, BFHE 153, 166, BStBl II 1988, 646; Wäger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, Kap. 3. A., § 2 Abs. 1, Rz 101).

**33** 3. Im Hinblick darauf, dass die Voraussetzungen des § 25 UStG als *lex specialis* vorliegen, kommt es auf die Ausführungen des FG zur Frage eines Handelns auf eigene Rechnung im Rahmen der Dienstleistungskommission (BFH-Beschluss vom 15.07.2011 - XI B 71/10, BFH/NV 2011, 1929) nicht mehr an.

**34** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)