

Update Coronavirus

Berechnung des Verdienstentgangs nach EpidemieG
Rechtsschutzversicherungsdeckung für
COVID-19-bedingte Schadensfälle?
Auswirkungen von COVID-19 auf das Steuerrecht

Zur Anwendbarkeit der §§ 1072 ff ABGB auf
GmbH-Aufgriffsrechte

Kartellschadenersatz für jedermann
(K)ein Ufer in Sicht?

Unwirksamkeit mehrseitiger Testamente –
Fehlende äußere und innere Urkundeneinheit

Streitwertbemessung bei
Eventualklagen(häufung)

Nicht-Notifizierung technischer
Vorschriften und ihre Folgen

Haftung für Unfälle im
Internationalen Luftverkehr

BFH-Rechtsprechungsübersicht (I)

MARTIN KLOKAR / ANDREAS LANGER / MATTHIAS

MAYER / KATHARINA MOLDasCHL / SELINA SILLER /

ANNIKA STREICHER

A. Anwendbarkeit der Margenbesteuerung: Abgrenzung zwischen Vermittlungs- und Besorgungsleistung

Der deutsche Kl bot im Rahmen seines Unternehmens in Italien belegene Urlaubsunterkünfte zur Nutzung an. Dabei mietete er die von ihm im Prospekt angebotenen Unterkünfte meist erst bei entsprechender Nachfrage an und vermietete diese an seine Kunden weiter. Die Kunden entrichteten die Miete an den Kl, der diese abzüglich seiner Provision an die Vermieter weiterleitete. Er ging vom Vorliegen einer Vermittlungsleistung aus und versteuerte seine Umsätze folglich nicht in Deutschland. Darüber hinaus sei die Margenbesteuerung nach der Ansicht des Kl auf seine Leistung nicht anwendbar, weil dazu mindestens zwei selbständig nebeneinanderstehende Leistungen notwendig seien.

Dazu führte der BFH aus: „Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Umsätze des Klägers steuerbar und steuerpflichtig sind. (...) Diese Sonderregelung [Anm: Margenbesteuerung] gilt nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln (...). Eine Reiseleistung (...) liegt nicht nur bei einem Leistungsbündel vor, sondern auch dann, wenn der Unternehmer nur eine Leistung – wie im Streitfall die Weitervermietung von Ferienwohnungen – erbringt. (...) Dabei ist der Kläger (...) gegenüber den Kunden auch im eigenen Namen aufgetreten und nicht nur als Vermittler für die Eigentümer der Ferienwohnungen. Für die Bestimmung der Leistungen und der Leistungsbeziehung folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht (...). Dies gilt auch bei Reiseleistungen (...). 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 (...). 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 (...). Es muss somit für den Leistungsempfänger objektiv erkennbar sein, dass der Handelnde in fremdem Namen auftritt und das Geschäft abschließen will (...). Gibt der Unternehmer nicht deutlich zu erkennen, dass er für einen anderen (den Leistungsträger) als dessen Vertreter handeln will, so leistet nur er (...). In der Regel hat dies durch die Prospektgestaltung und durch klare Hinweise außerhalb seiner AGB zu geschehen (...). Soweit die Buchungsbestätigungen die Namen der „Vermieter“ enthalten, konnte das FG dies als nicht hinreichend für das Auftreten des Klägers als Vertreter erachten, da es sich lediglich um „Bestätigungen“ eines vorausgegangen Vertragsschlusses handelt. Hieraus folgte das

FG zu Recht, dass die Kunden zum maßgeblichen Zeitpunkt die Daten des „Vermieters“ noch nicht kannten.“¹⁾

Gegenstand der vorliegenden E war, ob der Kl als Vermittler oder als Besorger tätig wurde. Nur beim Vorliegen einer Besorgungsleistung kann die Margenbesteuerung anwendbar sein. Diesfalls müsste der Kl seine Gewinnmarge gem § 25 dUStG in Deutschland versteuern. Bei Vorliegen einer bloßen Vermittlungsleistung hingegen ist der Leistungsort der Vermittlungsleistung in Italien, weil sie das Schicksal der Hauptleistung teilt und die zugrundeliegende Leistung (Beherbergung) in Italien ausgeführt wurde. Im vorliegenden Fall wollte der Kl die Besteuerung des Umsatzes in Deutschland vermeiden und berief sich daher auf die Nichtanwendbarkeit der Margenbesteuerung.

Die Margenbesteuerung ist in den Art 306–310 MwStSyst-RL²⁾ geregelt und in § 25 dUStG und § 23 öUStG umgesetzt.³⁾ Zwischen dt und österr Umsetzung gibt es keine Unterschiede. Das Sonderregime ist bei Vorliegen von vier Kriterien anwendbar: Ein 1) Reisebüro/-veranstalter muss 2) im eigenen Namen 3) Reiseleistungen anbieten, die 4) von Dritten zugekauft wurden (sog Reisevorleistungen).⁴⁾ In der vorliegenden E hatte sich der BFH mit den Kriterien 2), dem Auftreten im eigenen Namen, und 3), dem Vorliegen einer Reiseleistung, zu befassen.

Über das dritte Kriterium, das Vorliegen einer Reiseleistung, sprach der BFH im Lichte der EuGH-Rsp rasch ab. Eine Reiseleistung liegt auch dann vor, wenn ein Reisebüro/-veranstalter kein Leistungsbündel, sondern nur eine Einzelleistung an den Kunden erbringt.⁵⁾

Martin Klokár, MSc, LL. B., BSc, Katharina Moldaschl, LL. M., Selina Siller, MSc, und Annika Streicher, LL. M., B.A., sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Dr. Andreas Langer ist Rechtsanwaltsanwarter in einer international tätigen Wirtschaftskanzlei in Wien. Dr. Matthias Mayer, BSc, ist Berufsanwarter in einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Wien.

1) BFH 22. 8. 2019, V R 12/19.

2) RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v 28. 11. 2006, ABl L 2006/347 (im Folgenden kurz „MwStSyst-RL“).

3) Die Umsetzung der Margenbesteuerung ist für die Mitgliedstaaten verpflichtend.

4) Vgl hierzu Ruppel/Achatz, UStG³ (2017) § 23 UStG Rz 4ff.

5) Zuletzt in EuGH 19. 12. 2018, C-552/17, *Alpenchalets Resorts*, ECLI:EU:C:2018:1032. Zuvor so judiziert in EuGH 12. 12. 1992, C-163/91, *Van Ginkel*, ECLI:EU:C:1992:435; 6. 10. 2005, C-291/03, *MyTravel*, ECLI:EU:C:2005:591; 13. 10. 2005, C-200/04, *Isz*, ECLI:EU:C:2005:608; 9. 12. 2010, C-31/10, *Minerva Kulturreisen*, ECLI:EU:C:2010:762; 25. 10. 2012, C-557/11, *Kozak*, ECLI:EU:C:2012:672.

Das zweite Kriterium, Handeln im eigenen Namen, erfasst eine Besorgungsleistung iSd Art 28 MwStSyst-RL und § 3 Abs 11 dUStG sowie § 3 a Abs 4 öUStG.⁶⁾ Eine Besorgungsleistung liegt bei Handeln auf fremde Rechnung und im eigenen Namen vor.⁷⁾ Handeln auf fremde Rechnung bedeutet, dass der Kommissionär (der Besorger) das wirtschaftliche Risiko seiner Leistung nicht trägt; das ist auf jeden Fall dann gegeben, wenn er eine Provision aufschlägt.⁸⁾ Handeln im eigenen Namen setzt voraus, dass der Kommissionär Vertragspartner des Kunden wird.⁹⁾ Maßgeblich dabei ist aber nicht das Innen-, sondern vielmehr das Außenverhältnis: der subjektive Eindruck des Leistungsempfängers.¹⁰⁾ Das betont der BFH in der vorliegenden E, wonach es „für die Abgrenzung maßgeblich darauf an[kommt], wie der Unternehmer nach außen (gegenüber den Reisenden) auftritt“. Weiters betont der BFH, der Wille, im fremden Namen zu handeln, müsse sich aus den Erklärungen des Handelnden oder aus den Umständen ergeben. Hierbei bezieht er sich einmal mehr auf seine sog Ladenrechtsprechung, die ua auch auf die Margenbesteuerung angewendet wird.¹¹⁾ Dieser Rsp-Linie zufolge legt der Verkauf von Waren im eigenen Laden die Vermutung nahe, der Vorgang geschehe im eigenen Namen. Wer im eigenen Geschäft Waren auf fremden Namen verkaufen will, muss das deutlich machen.¹²⁾ Die Vermittlereigenschaft muss vor oder spätestens beim Vertragsabschluss hinreichend kenntlich gemacht werden.¹³⁾ Diese Kenntlichmachung kann durch Schilder oder räumliche Abtrennung geschehen oder, wie im vorliegenden Fall, durch die Gestaltung von Katalogen, Websites und AGB. Lt BFH reichen Angaben auf der Buchungsbestätigung allein nicht aus, um die eigene Vermittlerstellung deutlich zu machen, weil zu diesem Zeitpunkt der Vertragsabschluss bereits stattgefunden hat.

Die Ansicht des BFH deckt sich nicht mit der österr Verwaltungsmeinung. Gem UStR ist das Auftreten des Unternehmers maßgeblich, womit sich die österr FV grds der VwGH-Rsp anschließt.¹⁴⁾ Nach Ansicht der FV wird sich „das Auftreten im fremden Namen (...) regelmäßig aus dem Abrechnungsbeleg ergeben. Geht aus der Abrechnung klar hervor, dass der Unternehmer (zB Reisebüro) für einen anderen Unternehmer (zB Reiseveranstalter) als Vermittler tätig ist, dann ist nur die Provision zu versteuern“.¹⁵⁾ Damit setzt die österr FV für die Beurteilung, ob Handeln im eigenen Namen vorliegt, an einem späteren Zeitpunkt an als der BFH, nämlich einem Zeitpunkt nach dem Vertragsabschluss. Erst dann erhält der Kunde einen Abrechnungsbeleg. Ein Vorteil dieses Ansatzes ist seine einfache Administrierbarkeit. Offen bleibt dabei, wie die österr FV einen Fall beurteilen würde, in dem sämtliche Informationsmaterialien (Kataloge, Websites etc) auf Handeln im eigenen Namen deuten, die Rechnung dann jedoch einen Hinweis auf die bloße Vermittlerstellung enthält. Bis zum Vertragsabschluss handelt das Reisebüro nach dem subjektiven Eindruck des Kunden im eigenen Namen. Nach Vertragsabschluss würde ihm plötzlich mitgeteilt, dass das Reisebüro nur als Vermittler gehandelt hat. Würde die FV ihre Rechtsansicht konsequent anwenden und der Rechnung entscheidende Bedeutung bei-

messenden, müsste in einem solchen Extremfall eine Vermittlungsleistung vorliegen. Folglich hätten die wirtschaftliche Realität und der subjektive Eindruck des Kunden im Vorfeld des Vertragsabschlusses durch eine bloße Formalerklärung keinerlei Bedeutung mehr. Der Leistungserbringer könnte sich aussuchen, welche Art von Leistung er erbringen möchte und für ihn vorteilhafter ist und durch bloße Änderung der Rechnungsangaben eine Umqualifizierung erreichen. Ein solches Vorgehen würde den Grundwertungen des Mehrwertsteuersystems widersprechen.¹⁶⁾ Interessanterweise war bis zum Jahr 2005 laut UStR auf den Abrechnungsbeleg „und [die] sonstigen Umstände“ bedacht zu nehmen.¹⁷⁾ Danach wurde dieser Zusatz gestrichen, was auf den Willen der österr FV hindeutet, bei der Beurteilung der Transaktion nur mehr dem Rechnungsbeleg Bedeutung beizumessen. Eine derart formalistische Herangehensweise ist abzulehnen, vielmehr muss überprüft werden, welcher Leistungsinhalt die Leistung wirtschaftlich prägt.¹⁸⁾

Im Gegensatz zur österr Verwaltungsmeinung wird der Ansatz des BFH, die gesamte Geschäftsbeziehung zu beurteilen, der wirtschaftlichen Realität von Transaktionen besser gerecht. Überdies scheint das auch der Ansatz des VwGH zu sein. Gemäß der VwGH-Rsp ist für das Handeln im eigenen Namen „das Auftreten nach außen“ maßgeblich.¹⁹⁾ Es darf bezweifelt werden, dass der VwGH mit „Auftreten“ eine bloße Erklärung auf der Rechnung meint, die mit der vorhergehenden Natur der Transaktion nicht notwendigerweise viel gemein hat. Laut Wörterbuchdefinition ist „Auftreten“, ein bestimmtes Verhalten zu zeigen und sich auf eine bestimmte Art zu benehmen. Dies spräche dafür, die Gesamtheit aller Handlungen und Verhaltensweisen bis hin zum Vertragsabschluss als maßgeblich zu erachten, weil dies auch die Ele-

6) Vgl Ruppel/Achatz, UStG⁵ § 23 Rz 7 ff.

7) Vgl Leonard in Bunjes, UStG¹⁸ (2019) § 25 UStG Rn 7 ff; Ruppel/Achatz, UStG⁵ § 23 Rz 7 ff.

8) Vgl Ecker/Epply/Rößler/Schwab, UStG, 56. Lfg (2018) § 3 a UStG Rz 116.

9) Vgl Ecker/Epply/Rößler/Schwab, UStG, 56. Lfg § 3 a Rz 113; Ecker in Melhard/Tumpel, UStG² (2015) § 3 a UStG Rz 59.

10) Vgl Ecker/Epply/Rößler/Schwab, UStG, 56. Lfg § 3 a Rz 113; so bereits in VwGH 15. 1. 1990, 87/15/0157 und 27. 4. 1994, 94/13/0023.

11) Ebenso ist die Ladenrechtsprechung auf Online-Geschäftsmodelle anzuwenden, vgl hierzu Robisch in Bunjes, UStG¹⁸ § 1 Rn 98 f; Siller/Streicher, Online-Beherbergungsplattformen: Zwischen elektronisch erbrachter Dienstleistung und Margenbesteuerung, taxlex 2020, 48 (49).

12) Vgl auch Robisch in Bunjes, UStG¹⁸ § 1 Rn 98.

13) Vgl auch Robisch in Bunjes, UStG¹⁸ § 1 Rn 98.

14) UStR 2000 (Fassung v 28. 11. 2019) Rz 2955.

15) UStR 2000 (Fassung v 28. 11. 2019) Rz 2957.

16) Für die Anwendung der Leistungsregeln ist lt stRsp des EuGH das bestimmende Element einer Leistung zu ermitteln. Ausschlaggebend ist somit stets die wirtschaftliche Natur einer Leistung und der die Leistung prägende bestimmende Leistungsinhalt. Vgl Siller/Streicher, taxlex 2020, 48 (51).

17) UStR 2000 (Fassung v 13. 7. 2005) Rz 2957.

18) Ecker in Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, 46. Lfg (2018) § 3 a UStG Rz 171; Ecker in Melhard/Tumpel, UStG² § 3 a Rz 74; Ruppel/Achatz, UStG⁵ § 1 Rz 28.

19) Siehe hierzu VwGH 15. 1. 1990, 87/15/0157 und 27. 4. 1994, 94/13/0023.

mente sind, die den subjektiven Eindruck des Kunden wesentlich prägen. Es scheint, als würde der Sukkus der VwGH-Rsp der in den UStR wiedergegebenen Verwaltungsmeinung nicht entsprechen.

Völlige Klarheit, wie Handeln im fremden Namen iSd Art 28 MwStSyst-RL zu verstehen ist, kann nur der EuGH schaffen. Bislang fehlt jedoch EuGH-Rsp zu dieser Frage. Hinzuweisen ist aber auf die stRsp des EuGH zur Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Rechnungsmängeln. Der EuGH misst dabei Formalmängeln nur geringe Bedeutung bei und betont die entscheidende Bedeutung der materiellen Voraussetzungen.²⁰⁾ Es darf also angenommen werden, dass der EuGH auch in der vorliegenden Frage keinen formalistischen Ansatz verfolgen und das Vorliegen einer Besorgungsleistung nicht lediglich von Rechnungsangaben abhängig machen würde. Hinzuweisen ist schließlich noch auf ein laufendes Vorlageverfahren, in dem der EuGH über Art 28 MwStSyst-RL abzusprechen hat.²¹⁾ Möglicherweise wird der EuGH auch eine in der vorliegenden Problematik hilfreiche Aussage treffen.

B. Ermäßigter Steuersatz für Taxiverkehr mit Pferdekutschen

Die Kl erbrachte in den Streitjahren 2015 und 2016 Personenbeförderungsleistungen mit Pferdekutschen auf einer deutschen Insel. Auf dieser Insel ist eine Straßennutzung mit Pkw verkehrsrechtlich nur als Sondernutzung erlaubt. Einige Pferdekutschen fungierten als Inseltaxis und beförderten Personen auf individuelle Bestellung inkl ihrem Gepäck vom Flughafen zum jeweiligen Feriendomizil. Für die Nutzung der Pferdekutschen als Inseltaxi beantragte die Kl den ermäßigten Steuersatz gem § 12 Abs 2 Nr 10 dUStG für Personenbeförderungsleistungen. Die FV und das FG Niedersachsen verneinten die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes, weil die Kutschen nicht gem § 47 Abs 1 PBefG zugelassen waren.²²⁾ Für eine Zulassung nach § 47 Abs 1 PBefG müssen folgende Kriterien erfüllt sein: 1) die Beförderung von Personen erfolgt mit einem Pkw, 2) der Pkw muss an einer behördlich zugelassenen Stelle bereitstehen oder die Fahrt muss am Betriebsitz entgegen genommen werden und 3) die Fahrt muss an ein vom Fahrgast bestimmtes Ziel ausgeführt werden.

Dazu führte der BFH aus: *„Der gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG steuerbegünstigte Verkehr mit Taxen ist trotz fehlender Verweisung auf die Regelungen des PBefG nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich entsprechend § 47 Abs. 1 PBefG auszulegen (...). Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch. Die allgemeine Definition des Taxenverkehrs ist dort, wo es diesen nicht gibt, nicht maßgeblich, da sonst die Möglichkeit einer steuersatzbegünstigten Personenbeförderung ausgeschlossen wäre. Ein derartiger gesetzgeberischer Wille ist von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG, der das Vorliegen eines Taxiverkehrs als gesetzlichen Regelfall unterstellt, nicht zu entnehmen. Die Ungleichbehandlung gegenüber der Personenbeförderung mit Pferdekutschen auf dem Festland fußt auf dem Verkehrsverbot auf der Insel. (...) Danach ist das Urteil*

des FG, das ausschließlich auf den Begriff des Verkehrs mit Taxen in § 47 PBefG abgestellt hat, aufzuheben.“

In dieser E beschäftigte sich der BFH mit dem ermäßigten Steuersatz für Personenbeförderungsleistungen gem § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG. Nach § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG ermäßigt sich der Steuersatz bei der Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxis innerhalb einer Gemeinde oder wenn die Beförderungstrecke nicht mehr als 50 km beträgt auf 7%. Die unionsrechtliche Grundlage für den ermäßigten Steuersatz für Personenbeförderungen inkl Gepäck findet sich in Art 98 Abs 2 iVm Anhang III Nr 5 MwStSyst-RL, wobei die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf keine spezifische Beförderungsart eingeschränkt wird. Bei der Auslegung des § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG zieht der BFH in stRsp hingegen § 47 Abs 1 PBefG und dessen Voraussetzungen heran, obwohl ein dezidierter Verweis auf § 47 Abs 1 PBefG fehlt.²³⁾ Die Begründung für die Bedeutung des § 47 Abs 1 PBefG im Bereich des dUStG findet sich im Willen des historischen Gesetzgebers, weil die in § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG verwendeten Begriffe in Anlehnung an § 47 Abs 1 PBefG implementiert und angepasst wurden.²⁴⁾ Folglich ist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes grundsätzlich eine Beförderung von Personen mit einem Pkw, den der Steuerpflichtige an behördlich zugelassener Stelle bereithält, notwendig.²⁵⁾ Zusätzlich muss das Ziel vom Fahrgast selbst bestimmt werden.²⁶⁾ Jedoch verneint der BFH eine abschließende Bedeutung des § 47 Abs 1 PBefG für § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG, vielmehr finde er im Rahmen der Auslegung Berücksichtigung.²⁷⁾ Wenn jedoch der Verkehr mit Pkw aufgrund eines verkehrsrechtlichen Verbots nicht gestattet sei, sei die allgemeine Definition des Taxiverkehrs gem § 47 PBefG für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht relevant.²⁸⁾ In solchen Fällen sei zu prüfen, ob und inwieweit die Beförderung

20) Siehe EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen Ltd ua*, ECLI:EU:C:2006:16; 6. 7. 2006, C-439/04, C-440/04, *Kittel u Recolta Recycling*, ECLI:EU:C:2006:446; 21. 7. 2012, C-80/11, C-142/11, *Mahagében u Dávid*, ECLI:EU:C:2012:373; 6. 9. 2012, C-324/11, *Gábor Tóth*, ECLI:EU:C:2012:549; 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik EOOD*, ECLI:EU:C:2012:774; 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*, ECLI:EU:C:2014:69; 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, ECLI:EU:C:2015:719; 15. 11. 2017, C-374/16, C-375/16, *Geissel u Butin*, ECLI:EU:C:2017:867.

21) EuGH-Vorlage v 28. 6. 2019, C-501/19, *UCMR ADA*.

22) Nach Ansicht des FG Niedersachsen ergibt sich auch kein Widerspruch zum Neutralitätsprinzip. Vgl FG Niedersachsen 24. 1. 2018, 11 K 236/17.

23) Vgl BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 12 mit Verweis auf BFH 2. 7. 2014, XI R 39/10; 23. 9. 2015, V R 4/15.

24) Bspw wurde das Wort „Kraftdroschkenverkehr“ durch die Wörter „Verkehr mit Taxen“ ersetzt. Siehe BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 13; Deutscher Bundestag 16. Wahlperiode, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) v 25. 9. 2006, Drucksache 16/2712, 75.

25) Vgl § 47 Abs 1 PBefG; BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 14. Siehe auch *Heidner in Bunjes*, UStG¹⁸ § 12 Rz 200; *Klenk in Sölch/Ringleb*, UStG, 87. EL (2019) § 12 Rn 844.

26) Vgl § 47 Abs 1 PBefG; BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 14. Siehe auch *Heidner in Bunjes*, UStG¹⁸ § 12 Rn 200; *Klenk in Sölch/Ringleb*, UStG, 87. EL § 12 Rn 844.

27) Vgl BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 16.

28) Vgl BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 18 und 19.

durch alternative motorlose Verkehrsarten mit dem Taxiverkehr vergleichbar ist.²⁹⁾

Ob diese Auslegung zu einem unionsrechtlich zulässigen Ergebnis führt, ist fraglich, weil die MwStSyst-RL selbst keine Einschränkungen wie § 47 PBefG enthält. Da es sich bei der zugrundeliegenden Richtlinienbestimmung unionsrechtlich nur um eine Ermächtigung zur Implementierung eines ermäßigten Steuersatzes handelt, sind eine selektive Ausübung sowie eine Anwendung auf konkrete und spezifische Aspekte der jeweiligen Kategorie von Leistungen möglich.³⁰⁾ Nach Ansicht des EuGH erfüllt die Einschränkung des ermäßigten Steuersatzes auf die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi diese Voraussetzungen.³¹⁾ Gemäß der EuGH-Rsp ist bei der Einführung eines ermäßigten Steuersatzes aber das Neutralitätsprinzip zu beachten.³²⁾ Das Neutralitätsprinzip verbietet die unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung von gleichartigen und deshalb im Wettbewerb miteinander stehenden Leistungen und Waren.³³⁾ Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen, wobei zwei Leistungen gleichartig sind, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und dem Verbraucher zur Befriedigung derselben Bedürfnisse dienen.³⁴⁾ Die bestehenden Unterschiede dürfen keinen Einfluss auf die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers haben.³⁵⁾ In Ausnahmefällen können auch die unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen für die Erbringung beider Leistungen in die Entscheidung miteinbezogen werden.³⁶⁾ Bspw verneinte der EuGH die Vergleichbarkeit des Taxi-Verkehrs mit dem Mietwagen-Verkehr.³⁷⁾ Aus diesem Urteil wird in der dt Literatur die Unionsrechtskonformität der Berücksichtigung der Kriterien des § 47 PBefG für die Anwendbarkeit des § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG abgeleitet.³⁸⁾

Die E des BFH ist begrüßenswert, weil sich eine strenge Anknüpfung an die Voraussetzungen des § 47 Abs 1 PBefG nicht aus § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG ergibt und jene Taxiunternehmer, die eine Taxileistung aufgrund eines verkehrsrechtlichen Verbots mit Pferdekutschen anbieten, anderenfalls benachteiligt wären. Bei den Pferdekutschen im vorliegenden Fall wird die vom BFH geforderte Vergleichbarkeit mit motorbetriebenen Taxis zu bejahen sein, weil die Gäste vom Flughafen der Insel zu ihrer Ferienwohnung befördert werden und der Zweck dieser Leistung, die Beförderung von Personen an ein von diesen Personen bestimmtes Ziel, mit jenem eines klassischen (motorisierten) Taxis ident ist. Eine Vergleichbarkeit könnte aber daran scheitern, dass die Pferdekutschen auf der Insel – anders als klassische Taxis – nicht auf öffentlich zugelassenen Straßen oder Plätzen bereitstehen, sondern erst auf Abruf tätig werden. Jedoch kann der Verbraucher auch ein Taxi zu einer bestimmten Adresse, zu einem bestimmten Ort und zu einer bestimmten Zeit bestellen, weshalb dieser Voraussetzung keine zu große Bedeutung beigemessen werden sollte. Auch gem § 47 Abs 1 PBefG liegt ein Verkehr mit Taxis vor, wenn der Taxiunternehmer Beförderungsaufträge während einer Fahrt oder am Betriebsitz entgegennimmt. Folglich sollte dieses Kriterium nicht allein entscheidend sein, weil andernfalls der Anwendungsbereich des § 12 Abs 2 Nr 10

lit b dUStG sehr eingeschränkt wäre. Ein zu striktes Verständnis dieses Kriteriums wäre zudem kaum mit den Ausführungen des BFH vereinbar, der jedenfalls die Besonderheiten des Einzelfalls miteinbezieht.³⁹⁾ Auch die FV misst dieser Voraussetzung wenig Bedeutung bei, weil es die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur mit der Begründung verneinte, dass für den ermäßigten Steuersatz ein Pkw gem § 47 Abs 1 PBefG erforderlich ist. Dies ist bei einer Pferdekutsche nicht der Fall.⁴⁰⁾ Auch im Lichte des Wortlauts des § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG sowie des Ziels und Zwecks der Regelung findet sich keine Einschränkung des Anwendungsbereichs. Der Telos der Norm liegt in der Förderung des öffentlichen Personennahverkehrs,⁴¹⁾ der auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Pferdekutschen erfasst.

Auch wenn sich die E des BFH nicht mit der generellen Anwendung des § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG auf die Personenbeförderung mit Pferdekutschen beschäftigt, erscheint die Übertragbarkeit der Ausführungen des BFH auch hierfür durchaus denkbar. Die entscheidende Frage dabei ist, ob aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers die Beförderung mit Taxis und die Beförderung mit Pferdekutschen jedoch gleichartig sind. Dabei könnten sich beim Transport mit Pferdekutschen jedoch entscheidende Unterschiede ergeben. Bspw könnte sich ein Verbraucher bewusst für eine Pferdekutsche entscheiden, um einen ersten Eindruck von der Gemeinde zu erhalten, die frische Luft zu genießen oder die Umwelt zu schonen. Ein Verbraucher könnte bspw die Nutzung eines (motorisierten) Taxis wählen, weil diese Art der Beförderung zumeist weniger Zeit in Anspruch nehmen wird. Wenig Hilfestellung zu dieser Thematik findet sich in der EuGH-Rsp, aus der bisher keine klaren Kriterien für die Vergleichbarkeit abgeleitet werden

29) Vgl BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 21.

30) Siehe zB EuGH 6. 5. 2010, C-94/09, *Kommission/Frankreich*, ECLI:EU:C:2010:253, Rn 25; 27. 2. 2014, C-454/12 und C-455/12, *Pro Med Logistik und Pongratz*, ECLI:EU:C:2014:111, Rn 43.

31) EuGH *Pro Med Logistik und Pongratz*, ECLI:EU:C:2014:111, Rn 50.

32) EuGH zB *Kommission/Frankreich*, ECLI:EU:C:2010:253, Rn 26; *Pro Med Logistik und Pongratz*, ECLI:EU:C:2014:111, Rn 44.

33) Siehe dazu die ErwGr der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates v 11. 4. 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer ABl 71 v 14. 4. 1967, S 1302; ErwGr 5 und 7 der MwStSyst-RL. Vgl bspw EuGH 24. 10. 1996, C-317/94, *Elida Gibbs*, ECLI:EU:C:1996:400, Rn 20.

34) Vgl EuGH *Pro Med Logistik und Pongratz*, ECLI:EU:C:2014:111, Rn 54.

35) Vgl EuGH 10. 11. 2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group plc*, ECLI:EU:C:2011:719, Rn 44; *Pro Med Logistik und Pongratz*, ECLI:EU:C:2014:111, Rn 54.

36) Vgl EuGH *The Rank Group plc*, ECLI:EU:C:2011:719, Rn 50; *Pro Med Logistik und Pongratz*, ECLI:EU:C:2014:111, Rn 56.

37) EuGH *Pro Med Logistik und Pongratz*, ECLI:EU:C:2014:111, Rn 60.

38) Siehe zB *Heidner in Bunjes*, UStG¹⁸ § 12 Rz 200; *Klenk in Sölch/Ringleb*, UStG, 87. EL § 12 Rn 844; *Stadie*, UStG Kommentar³ (2015) § 12 Rn 101, FN 11.

39) Vgl in diesem Sinn BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 21.

40) Vgl FG Niedersachsen 24. 1. 2018, 11 K 236/17, Rz 4.

41) Vgl in diesem Sinn Deutscher Bundestag 8. Wahlperiode, Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (UStG 1979) vom 5. 5. 1987, Drucksache 8/1779, 63.

konnten.⁴²⁾ Fraglich bleibt, ob der BFH in einem solchen Fall tatsächlich die Sicht des Durchschnittsverbrauchers analysieren würde oder sich wie bisher auf die rechtlichen Rahmenbedingungen in § 47 PBefG stützen würde.⁴³⁾ Falls es sich um gleichartige Leistungen handelt, sollte sich im Lichte des Neutralitätsprinzips eine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auch auf die Personenbeförderung mit Pferdekutschen erstrecken. Keinesfalls vom ermäßigten Steuersatz profitieren können jedoch Rund-, Ausflugs- oder Ereignisfahrten mit Pferdekutschen.⁴⁴⁾

Auch in Österreich unterliegt die Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art gem § 10 Abs 2 Z 6 öUStG einem ermäßigten Steuersatz iHv 10%. Ähnlich wie der BFH knüpft auch der VwGH bei der Auslegung des Begriffs „Verkehrsmittel[n] aller Art“ des UStG 1959 und UStG 1972 an das BeförderungssteuerG an.⁴⁵⁾ Jedenfalls begünstigt sind daher gem § 1 BeförderungssteuerG die Beförderungen auf Schienen- oder Seilbahnen, mit Pferdefuhrwerken oder mit Kraftfahrzeugen. Bei neuen und daher nicht in § 1 BeförderungssteuerG genannten Beförderungsmitteln ist der ermäßigte Steuersatz anwendbar, wenn sie ihrer Art oder Funktion nach mit den im BeförderungssteuerG genannten Beförderungsmöglichkeiten vergleichbar sind.⁴⁶⁾ Dabei ist der Hauptzweck der Leistung eine in der Raumüberwindung dienende Fortbewegung von Personen.⁴⁷⁾ Diese Rsp übertrug der VwGH auch auf das UStG 1994, weshalb auch weiterhin die Begriffe in § 1 BeförderungssteuerG für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von Bedeutung sind.⁴⁸⁾ Die Unionsrechtskonformität dieser Auslegung dürfte sich, wie beim deutschen Pendant in § 12 Abs 2 Nr 10 lit b dUStG, aus dem Urteil *Pro Med Logistik und Pongratz* ergeben. Im Ergebnis wäre auf die Beförderung von Personen mit Pferdekutschen und unabhängig davon, ob Pkw in der jeweiligen Region genutzt werden dürfen, der ermäßigte Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 6 öUStG anwendbar.⁴⁹⁾ Der Anwendungsbereich des § 1 BeförderungssteuerG ist nämlich weiter gefasst als jener des deutschen § 47 PBefG. Auch die Personenbeförderung mit Rikschas oder den Rollfahnen an der Donau sollte vom ermäßigten Steuersatz erfasst sein, wenn die Überwindung von

räumlichen Entfernungen der Hauptzweck ist.⁵⁰⁾ Der ermäßigte Steuersatz müsste insb dann zur Anwendung gelangen, wenn diese Alternativen als Substitute zu klassischen (motorisierten) Taxis dienen. Für die Rundfahrten der Fiaker ist § 10 Abs 2 Z 6 öUStG hingegen nicht anwendbar, weil dabei die Besichtigung einer Stadt im Vordergrund steht.⁵¹⁾ Im Einzelfall könnte der ermäßigte Steuersatz jedoch anwendbar sein, wenn die Fiaker eine Personenbeförderung, bei der das Bewältigen von räumlicher Distanz der Hauptzweck ist, erbringen würden. Der von Österreich gewählte Ansatz zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem § 10 Abs 1 Z 6 öUStG dürfte jedenfalls mit dem Neutralitätsprinzip im Einklang sein, weil nicht auf die Art der Beförderung, sondern auf den Zweck der Beförderung abgestellt wird.

42) Bei den E des EuGH handelt es sich um kasuistische Entscheidungen. Siehe bspw. EuGH 7. 3. 2017, C-390/15, *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174; 9. 11. 2017, C-499/16, *AZ*, ECLI:EU:C:2017:846. Siehe zu Rs *RPO Siller/Spies/Turiel/Zolles*, EuGH-Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, *ecolex* 2017, 706 (706 ff).

43) Für die Vergleichbarkeit der Beförderung mit Taxis zu der Beförderung mit Mietwagen s. BFH 2. 7. 2014, XI R 22/10; *Huschens*, BFH: Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf von Mietwagenunternehmen durchgeführte Krankentransporte, *MwStR* 2014, 805 (809).

44) Vgl. in abgeschwächter Form BFH 13. 11. 2019, V R 9/18, Rz 23.

45) BGBl 22/1953 vom 5. 3. 1953. Siehe VwGH 23. 9. 1985, 84/15/0073; 22. 6. 1987, 87/15/0022, und 16. 2. 1994, 93/13/0266.

46) Vgl. *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} (2018), § 10 Rz 172.

47) Vgl. UStR 2000 Rz 1303; *Ruppel/Achatz*, UStG² § 10 Rz 101; *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 10 Rz 170; *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 10 Rz 411.

48) Vgl. VwGH 12. 9. 2002, 99/15/0086; 13. 4. 2005, 2001/13/0248. AA *Ruppel/Achatz*, die gegen das Aufrechterhalten der Rsp des VwGH zum UStG 1959 und UStG 1972 sind und dafür plädieren, dass sämtliche Beförderungen von Personen von § 10 Abs 2 Z 6 öUStG erfasst sind. Siehe *Ruppel/Achatz*, UStG² § 10 Rz 103.

49) Für die Beförderung von Personen mit Pferdekutschen ist in Wien das Wiener Fiaker- und Pferdemietwagensgesetz zu beachten.

50) Vgl. zur Nichtanwendung des ermäßigten Steuersatzes, wenn bspw. die Ausübung des Körpersports im Vordergrund steht, VwGH 30. 3. 1992, 90/15/0158.

51) AA *Ruppel/Achatz*, UStG² § 10 Rz 101.