

§ 12 Abs. 2 Nr. 10**[Ermäßigter Steuersatz: Beförderungen im Nahverkehr]**

i.d.F. der Bekanntmachung des UStG v. 21.2.2005,
zuletzt geändert durch Ges. v. 20.12.2007

...

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

...

10. die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr

a) innerhalb einer Gemeinde oder

b) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt;

...

§ 28**Zeitlich begrenzte Fassungen einzelner Gesetzesvorschriften**

i.d.F. der Bekanntmachung des UStG v. 21.2.2005,
zuletzt geändert durch Ges. v. 20.12.2007

...

(4) § 12 Abs. 2 Nr. 10 gilt bis zum 31. Dezember 2011 in folgender Fassung:

10. a) die Beförderungen von Personen mit Schiffen,

b) die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und die Beförderungen im Fährverkehr

aa) innerhalb einer Gemeinde oder

bb) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt;

Materialien

Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes der Bundesregierung v. 30.10.1963 mit Stellungnahme des Bundesrates vom 25.10.1963, BT-Drucks. IV/1590, 48;

Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer) der CDU/CSU- und FDP-Fraktionen v. 24.11.1965, BT-Drucks. V/48;

Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes – Drucks. V/48 – Antrag des Ausschusses, Entwurf eines Umsatz-

steuergesetzes (Mehrwertsteuer) v. 17.3.1967, BT-Drucks. V/1581 und Bericht des Abgeordneten *Touissant* (Begründung) v. 30.3.1967, zu Drucks. V/1581, 3 f.; Plenarprotokoll des Deutschen Bundestages v. 12.4.1967, Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 5. Wahlperiode, 101. Sitzung, 4721 ff.; Plenarprotokoll des Deutschen Bundestages v. 26.4.1967, Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 5. Wahlperiode, 105. Sitzung, 4879 ff.; Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (UStG 1979) mit Begründung v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 14, 40; Stellungnahme des Bundesrates, 58 f.; Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates, 63; Bericht des Finanzausschusses v. 1.12.1983 zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1984, BT-Drucks. 10/716, 13; Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz – StÄndG 2001) mit Begründung v. 7.9.2001, BT-Drucks. 14/6877, 38; Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) mit Begründung v. 4.9.2007, BT-Drucks. 16/6290, 79; Empfehlungen der Ausschüsse v. 11.9.2007 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008), BR-Drucks. 544/1/07, 62; Stellungnahme des Bundesrates v. 21.9.2007 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG 2008) und Gegenäußerung der Bundesregierung v. 18.10.2007, BT-Drucks. 16/6739, 24 – zu Nr. 45, 34 – zu Nr. 45; Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 7.11.2007 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG 2008), BT-Drucks. 16/6981, 48 f.; Bericht des Finanzausschusses v. 8.11.2007 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008), BT-Drucks. 16/7036, 23 f. – zu Art. 8 Nr. 4a.

EU-Vorschriften

Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 5 MwStSystRL¹ (abgedruckt in Band VII „EG-Richtlinien“); bis 31.12.2006: Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie² (abgedruckt in Band VIII „EG-Richtlinien“).

Verwaltungsvorschriften

Abschn. 12.13 bis 12.15 UStAE.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:
Richter am Finanzgericht Prof. Dr. *Bernhard Frye*, Erfurt

- 1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, 1.
- 2 Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) v. 17.5.1977, ABl. EG Nr. L 145, 1977, 1.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeines			
1. Überblick, Zweck	1	(4) Bestimmung der Beförderungsstrecke durch den Unternehmer	73
2. Entstehungsgeschichte	8	(5) Fahrgastfreiheit	74
3. EU-Recht		(6) Sonderformen des Linienverkehrs	75
a) Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie übersritten	24	(7) Abgrenzung zum Gelegenheitsverkehr (Stadtrundfahrten)	76
b) Keine Berufung auf weitergehende europäische Begünstigungsmöglichkeit	28	bb) Mit Kraftfahrzeugen	79
4. Verhältnis zu anderen Begünstigungsvorschriften	34	cc) Genehmigung, Genehmigungsfreiheit	
II. Tatbestandsvoraussetzungen		(1) Allgemeines	80
1. Allgemeines	38	(2) Genehmigung, einstweilige Erlaubnis	81
2. Beförderung		(3) Genehmigungsfreiheit bestimmter Linienverkehre	86
a) Begriff der Beförderung, Beförderungsleistung	41	(4) Insbesondere: Genehmigungsfreie Beförderung von Arbeitnehmern	90
b) Beschränkung auf Beförderungen von Personen (Grundsatz)	47	e) Verkehr mit Taxen (Alternative 4)	95
c) Beförderungsleistung als Hauptleistung	48	f) Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art (Alternative 5)	109
d) Unselbständige Nebenleistungen zur Beförderung	51	g) Genehmigter Linienverkehr mit Schiffen (Alternative 6)	119
3. Verkehrsarten		h) Fährverkehr (Alternative 7)	132
a) Allgemeines	59	i) Nicht: andere Verkehrsarten	136
b) Schienenbahnverkehr (Alternative 1)	60	4. Beförderungsstrecke	
c) Verkehr mit Oberleitungsbussen (Alternative 2)	64	a) Allgemeines	140
d) Genehmigter Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen (Alternative 3)		b) Innerhalb einer Gemeinde (Buchst. a)	143
aa) Begriff des Linienverkehrs		c) Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer (Buchst. b)	147
(1) Allgemeines	66	d) Grenzüberschreitende Beförderungen	157
(2) Bestimmte Ausgangs- und Endpunkte	70		
(3) Regelmäßige Verkehrsverbindung	71		

Literatur

Bundesministerium der Finanzen, Bericht des Bundesministeriums der Finanzen über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes v. 30.10.2007, UR 2007, 927;
Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über den er-

mäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung v. 28.6.2010, BT-Drucks. 17/2290 = UR 2010, 566; Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo), Evaluierung von Steuervergünstigungen, 2009, (letzter Aufruf: 17.8.2017); *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, Endbericht eines Forschungsgutachtens im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Saarbrücken, September 2010 (zitiert: Forschungsgutachten).

Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr. 10

I. Allgemeines

1. Überblick, Zweck

Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG die **Beförderungen von Personen** in sechs bestimmten **Verkehrsarten**, nämlich 1

- im Schienenbahnverkehr,
- im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen,
- im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen,
- im Verkehr mit Taxen,
- im Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und
- im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie

siebtens die **Beförderungen** (nicht nur von Personen, sondern auch nur von Gütern) **im Fährverkehr**.

Begünstigt sind nur Beförderungen im Nahverkehr. Alle genannten Beförderungen setzen daher hinsichtlich der **Beförderungsstrecke** voraus, dass die Beförderung entweder

- innerhalb einer Gemeinde erfolgt (Buchst. a) oder
- die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt (Buchst. b).

Bis zum 31.12.2011 unterlagen **sämtliche Beförderungen von Personen mit Schiffen** dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG i.d.F. der **Übergangsregelung** des § 28 Abs. 4 UStG), und zwar nicht nur im genehmigten Linienverkehr und unabhängig von den für alle sonstigen Beförderungen geltenden Einschränkungen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b Doppelbuchst. aa und bb UStG a.F., also auch für Beförderungen, die sich über mehrere Gemeinden erstrecken und mehr als 50 Kilometer betragen. Diese weitgehende Begünstigung ist ab dem 1.1.2012 ersatzlos weggefallen. Die Übergangsregelung hatte den Zweck, die Mehrbelastungen abzumildern, die sich nach dem Auslaufen der bis zum 31.12.1983 bestehenden Steuerbefreiung für die Beförderung von Personen mit Schiffen ergaben (näher Anm. 13). 2

Die **Wirkungen** der Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG entfalten sich in erster Linie auf der Umsatzendstufe, indem der Endverbraucher für die Beförderungen im Nahverkehr von Steuer entlastet wird. Die erfassten Beförderungsleistungen können infolge der Ermäßigung günstiger angeboten werden. Findet die Beförderungsleistung auf einer Umsatzvorstufe zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern statt, entfaltet die Ermäßigung keine wirtschaftliche Bedeutung, da der Leistungsempfänger über den Abzug der Vorsteuer von dieser vollständig entlastet wird.¹ Hingegen kann die Steuerermäßigung bei 3

1 Vgl. *Stadie*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 12 UStG Rz. 7 f.

Vorstufenumsätzen dann zu einer Entlastung führen, wenn die Beförderungsleistung gegenüber Personen ausgeführt wird, die nicht gem. § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, z.B. gegenüber juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die unter den Voraussetzungen des § 2b UStG nicht als Unternehmer gelten, soweit sie ihrerseits (durch Einschaltung eines Beförderungsunternehmers) Beförderungen ausführen, welche sich als Ausübung öffentlicher Gewalt darstellen und die Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Allerdings gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die Güter- oder Personenbeförderungen durchführen, in jedem Fall als Steuerpflichtige bzw. Unternehmer, sofern der Umfang der Beförderungsleistungen nicht unbedeutend ist (Klarstellung durch Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 i.V.m. Anhang I Nr. 3 und 5 MwStSystRL, vgl. § 2b Anm. 258 – Mai 2016).

- 4 Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG besteht aus sozialpolitischen und verkehrspolitischen Gründen. Da die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer ist, werden Steuervergünstigungen grundsätzlich nur im Interesse des Letztverbrauchers gewährt und nach den Vorstellungen der Bundesregierung grundsätzlich auch nur dann, wenn dies zur Vermeidung sozialer Härten geboten ist; eine solche Ausnahmesituation auf dem Verkehrssektor ist nur für den öffentlichen Personennahverkehr anerkannt¹, nicht hingegen für andere Verkehrsarten, die überwiegend der Förderung des Tourismus dienen. Der **Zweck** der Ermäßigung besteht folglich in einer **Begünstigung des öffentlichen Personennahverkehrs**², um im Interesse der Endverbraucher³ Tarifierhöhungen bzw. zusätzliche Subventionen der Verkehrsträger zu vermeiden und einer Ausweitung des Individualverkehrs in den Ballungsgebieten entgegenzuwirken⁴ (Anm. 10). Außerdem wird mit der Ermäßigung für den öffentlichen Verkehr ein gewisser Ausgleich für die diesem obliegenden Verpflichtungen erreicht, welche den Individualverkehr nicht treffen.⁵ Die nachträglich mit Wirkung vom 1.1.2008 in die Vorschrift eingefügte Steuerermäßigung für die Beförderungen „mit **Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen** aller Art“, die auch für den Tourismus von Bedeutung sind, soll **Wettbewerbsnachteile** gegenüber ent-

1 Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Regierungsentwurf des Umsatzsteuergesetzes 1980 v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 63 – zur Versagung der Ermäßigung für Bergbahnen, Seilbahnen usw.

2 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 24; BFH, Urt. v. 19.7.2007 – V R 68/05, BStBl. II 2008, 208 = UR 2007, 903 – unter II.1.; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 UStG Rz. 803 – September 2015.

3 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 24; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 UStG Rz. 803 – September 2015.

4 Stellungnahme des Bundesrates vom 25.10.1963 zum RegE UStG (MwSt) v. 30.10.1963, BT-Drucks. IV/1590, Anlage 2, 48; schriftl. Bericht des FinAussch. des BT, A. Bericht des Abg. *Toussaint* v. 30.3.1967, zu BT-Drucks. V/1581, 3 f. – zu Nr. 4.c. „Ermäßigte Steuersätze“; Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates zum RegE eines UStG 1979 v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 63 – zu Nr. 8 (siehe Anm. 16); BMF, Bericht über die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes v. 30.10.2007, UR 2007, 927.

5 BVerfG, Beschl. v. 11.2.1992 – 1 BvL 29/87, UR 1992, 122.

sprechenden Betrieben im benachbarten Ausland kompensieren (Anm. 17). Die im UStG 1980 erfolgte (unionsrechtswidrige, Anm. 27) Ausdehnung der Steuerermäßigung auf **Beförderungen (auch nur) von Gütern im Fährverkehr** soll nach Angaben der Bundesregierung ebenfalls grundsätzlich der Förderung öffentlichen Verkehrs dienen¹ (Anm. 11), dürfte aber eher eine **Wirtschaftsförderung** darstellen.

frei

5–7

2. Entstehungsgeschichte

Bis 1967 war die Besteuerung der Beförderung von Personen im **Beförderungssteuergesetz** (BefStG)² geregelt. Die Steuer betrug seinerzeit gestaffelt nach Fahrklassen zwischen 10 % für die „4. (3b) Fahrklasse“ und 16% für die 1. Fahrklasse (§ 10 Abs. 1 BefStG). Allerdings sah das Beförderungssteuergesetz **weitreichende Steuerbefreiungen** vor, unter anderem für Personenbeförderungen im Arbeiter-, Schüler- und Militärpersonenverkehr, soweit die Abfertigung zu ermäßigten Preisen erfolgt (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 BefStG) sowie **für Personenbeförderungen im Orts- und Nachbarortlinienverkehr**³ mit der Deutschen Bundesbahn und mit nicht bundeseigenen Eisenbahnen (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a BefStG) sowie mit Straßenbahnen, den ihnen nach ihrer Bau- und Betriebsweise ähnlichen Bahnen, mit Oberleitungsomnibussen und mit Kraftomnibussen (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b BefStG). Die unter das Beförderungssteuergesetz fallenden Umsätze wurden gem. § 4 Nr. 9 UStG 1951⁴ (wie schon in § 4 Nr. 9 UStG 1934⁵) von Umsatzsteuer befreit, sodass es zu keiner Doppelbesteuerung sowohl mit Beförderungs- als auch mit Umsatzsteuer kam.

Mit Inkrafttreten des Mehrwertsteuersystems durch das **UStG 1967**⁶ zum 1.1. 1968 sah das Umsatzsteuergesetz in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG erstmals eine **Steuerermäßigung für Personenbeförderung im Nahverkehr** vor. Die Ermäßigungsvorschrift entsprach in wesentlichen Teilen der heutigen Fassung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG. Gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG 1967 ermäßigte sich die Steuer auf fünf vom Hundert für:

„10. die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Kraftdroschkenverkehr

1 RegE UStG 1979 mit Begründung v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 40: „Die Steuerermäßigung für bestimmte Personenbeförderungen im Nahverkehr wird auf Personenbeförderungen im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie auf Beförderungen von Personen und Gegenständen (z.B. Fahrzeugen) im Fährverkehr ausgedehnt. Diese Beförderungen stellen ebenso wie die bereits begünstigten Verkehrsarten grundsätzlich öffentlichen Verkehr dar.“

2 Beförderungssteuergesetz v. 13.6.1955, BGBl. I 1955, 366; zul. geändert am 13.4.1965, BGBl. I 1965, 317.

3 Zum Begriff des Orts- und Nachbarortlinienverkehrs vgl. § 3 Abs. 2 BefStG.

4 UStG 1951, BGBl. I 1951, 791.

5 UStG 1934, RGBl. I 1934, 942.

6 UStG 1967, BGBl. I 1967, 545.

- a) innerhalb einer Gemeinde oder
- b) wenn die Beförderungstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt;⁴

- 10 Die Steuerermäßigung war weder im Regierungsentwurf eines Umsatzsteuergesetzes (MwSt.) v. 30.10.1963¹ noch im inhaltsgleichen sog. Initiativgesetzentwurf vom 24.11.1965² enthalten, obwohl der Bundesrat in seiner Stellungnahme zur Gesetzesvorlage vom 25.10.1963 eine Steuerermäßigung für Beförderungsleistungen im Personenverkehr vorgeschlagen hatte, um „eine spürbare Verteuerung der Verbraucherpreise für [...] die Personenbeförderung“ zu vermeiden und damit vor allem in den Städten „den Individualverkehr zugunsten des Massenverkehrs zurückzudrängen“³. Die hiervon abweichende, zum Gesetz gewordene Steuerermäßigung wurde erst vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in seinem Bericht vom 17.3.1967 als § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG vorgeschlagen.⁴ Der Ausschuss begründete diese Ermäßigung (wie andere Ermäßigungen des § 12 Abs. 2 UStG 1967) einerseits mit der Einschätzung, dass der neue Regelsteuersatz von damals 10 % „zu nicht zu verantwortenden Preiserhöhungen – oder, falls der Abnehmer erhöhte Preise nicht akzeptieren würde, zu einer nicht vertretbaren **Gewinnschmälerung** der Unternehmen – führen“ würde, nämlich u.a. „für die Personenbeförderung im Nahverkehr.“⁵ Außerdem begründete der Ausschuss die Steuerermäßigung damit, dass die **bisherige Begünstigung der Sozialverkehre**, die zuvor bei der Beförderungsteuer bestand, ungefähr **beibehalten** und **Tariferhöhungen** bzw. zusätzliche **Subventionen** der Verkehrsträger **vermieden** werden sollten.⁶ Mit der Festlegung der 50-Kilometer-Grenze in § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG ging der Bundestag über die vom Finanzausschuss⁷ vorgeschlagene 40-Kilometer-Grenze hinaus, um zu verhindern, dass beim Umsteigen auf ein anderes Fahrzeug beispielsweise im Verbundverkehr ein zweiter Fahrschein gelöst wird.⁸

1 BT-Drucks. IV/1590.

2 Von den Fraktionen der CDU/CSU und FDP eingebrachter Entwurf eines UStG (Nettoumsatzsteuer) v. 24.11.1965, BT-Drucks. V/48.

3 BT-Drucks. IV/1590, 48.

4 Schriftl. Bericht des FinAussch. v. 17.3.1967, Antrag des Ausschusses (Gesetzesentwurf), BT-Drucks. V/1581.

5 Schriftl. Bericht des FinAussch., Bericht des Abg. *Toussaint* (Begründung) v. 30.3.1967, zu BT-Drucks. V/1581, 3 f. – zu Nummer 4.c „Ermäßigte Steuersätze“ (Hervorhebung vom Verfasser).

6 Schriftl. Bericht des FinAussch., Bericht des Abg. *Toussaint* (Begründung) v. 30.3.1967, zu BT-Drucks. V/1581, 4 – zu Nummer 4.c „Ermäßigte Steuersätze“ (Hervorhebung vom Verfasser): „Nachdem die Beförderungsteuer in die Umsatzsteuer aufgehen wird, bietet sich auch eine Sonderregelung für die Personenbeförderung im Nahverkehr – im Umkreis von 40 km – an, damit die bisherige beförderungsteuerliche Begünstigung der Sozialverkehre ungefähr beibehalten werden kann und es nicht zu Tariferhöhungen in diesem Bereich bzw., soweit solche Erhöhungen politisch nicht durchsetzbar wären, zu weiteren Subventionen der jeweiligen Verkehrsträger kommen muss.“

7 Schriftl. Bericht des FinAussch. v. 17.3.1967, Antrag des Ausschusses (Gesetzesentwurf), BT-Drucks. V/1581.

8 Rede des Abgeordneten *Feuring* (SPD), Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 5. Wahlperiode, 101. Sitzung v. 12.4.1967, 4724.

Im **UStG 1980**¹ wurde die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auf weitere Verkehrsarten **ausgedehnt**, nämlich auf die „**Beförderungen von Personen ... im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen**“ sowie auf die nicht nur Personen, sondern auch Gegenstände erfassenden „**Beförderungen im Fährverkehr**.“ Diese Beförderungen, so die Begründung der Bundesregierung, würden ebenso wie die bereits begünstigten Verkehrsarten grundsätzlich öffentlichen Verkehr darstellen und erschienen daher ebenfalls als förderungswürdig.² Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG 1980 umfasste nunmehr:

- „10. die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsmotobussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Kraftdroschkenverkehr und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr
 - a) innerhalb einer Gemeinde oder
 - b) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt;“

Mit Wirkung vom **1.1.1984** wurde die „**Beförderung von Personen mit Schiffen**“ **insgesamt**, also nicht nur im genehmigten Linienverkehr und im Fährverkehr, und auch nicht begrenzt auf den Nahverkehr, zunächst befristet bis zum 31.12.1988 **der Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterstellt**. Dies wurde durch die **Übergangsregelung** des § 28 Abs. 4 UStG 1980 in der Fassung v. 22.12.1983³ wie folgt bestimmt:

„(4) Die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 10 gilt vom 1. Januar 1984 bis zum 31. Dezember 1988 in folgender Fassung:

- 10. a) die Beförderungen von Personen mit Schiffen,
 - b) die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsmotobussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Kraftdroschkenverkehr und die Beförderungen im Fährverkehr
 - aa) innerhalb einer Gemeinde oder
 - bb) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt.“

Der Grund für diese Übergangsregelung lag darin, dass die Beförderung von Personen mit Schiffen nur bis Ende 1983 von der Umsatzsteuer befreit war (§ 4 Nr. 7 Buchst. b i.V.m. § 28 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG 1980 i.d.F. v. 11.12.1981⁴).

1 Gesetz zur Neufassung des UStG und zur Änderung anderer Gesetze vom 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953.

2 RegE UStG 1979 mit Begründung v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 40: „Die Steuerermäßigung für bestimmte Personenbeförderungen im Nahverkehr wird auf Personenbeförderungen im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie auf Beförderungen von Personen und Gegenständen (z.B. Fahrzeugen) im Fährverkehr ausgedehnt. Diese Beförderungen stellen ebenso wie die bereits begünstigten Verkehrsarten grundsätzlich öffentlichen Verkehr dar. Für eine Übergangszeit sind die Personenbeförderungen mit Schiffen noch steuerfrei (§ 4 Nr. 7 Buchstabe b und § 28 Abs. 1). Die Ausdehnung der Steuerermäßigung erlangt deshalb für diese Personenbeförderungen erst nach Ablauf der Übergangszeit praktische Bedeutung.“

3 Steuerentlastungsgesetz v. 22.12.1983, BGBl. I 1983, 1583 (1590) – zu Artikel 9.

4 I.d.F.d. § 1 VO z. Änderung des UStG v. 11.12.1981 m.W.v. 17.12.1981, BGBl. I 1981, 1383.

Nach Auslaufen der Befreiung hätte für die nicht von der bisherigen Ermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG erfassten Beförderungen, insbesondere für die Ausflugsfahrten und die Kabinenschiffahrt (nach den Vorstellungen des Bundesrechnungshofes auch: Fahrten von Tanzschiffen und Hafenrundfahrten) sofort eine Belastung mit dem Regelsteuersatz eingesetzt. Dies hätte nach Einschätzung des Finanzausschusses zu nicht auf den Verbraucher überwälzbaren, existenzgefährdenden Mehrbelastungen geführt.¹

- 14 Allerdings blieb es nicht bei der ursprünglichen Befristung der **Übergangsregelung** des § 28 Abs. 4 UStG zur Steuerermäßigung für die Beförderung von Personen mit Schiffen (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG) bis zum 31.12.1988, sondern sie wurde insgesamt siebenmal, **letztmalig bis zum 31.12.2011 verlängert**² und stets mit dem Hinweis auf eine geplante bzw. vermutete gemeinschaftliche europäische Regelung zur ermäßigten Besteuerung von innergemeinschaftlichen Personenbeförderungen begründet. Ohne die Verlängerungen hätte sich der Umsatzsteuersatz möglicherweise kurz hintereinander mehrfach geändert, was zu Schwierigkeiten bei der Fahrpreisgestaltung geführt hätte. Die EU-Kommission hatte ihre Vorschläge zu einer einheitlichen Mehrwertsteuerregelung für die Personenbeförderungen bereits im Jahr 1996 wieder zurückgenommen. Durch die Übergangs-, richtigerweise Dauersubventionsregelungen zum ermäßigten Steuersatz für die Personenschiffahrt wurde diese bis einschließlich 2011 mit etwa

1 Bericht des FinAussch. v. 1.12.1983 zu dem RegE eines Steuerentlastungsgesetzes 1984, BT-Drucks. 10/716, 13 – II. Einzelbegründung zu Artikel 8a – Umsatzsteuergesetz; Bericht des Bundesrechnungshofs, BT-Drucks. 17/2290, 6 = UR 2010, 566 (576) – unter 3.15.

2 Die Verlängerungsregelungen im Einzelnen:

- bis 31.12.1992 durch Art. 8 Haushaltsbegleitgesetz 1989 v. 20.12.1988 m.W.v. 1.1.1989, BGBl. I 1988, 2262 (2266); siehe dazu Stellungnahme des BRats v. 23.9.1988, BR-Drucks. 360/88 (Beschluss), 14;
- bis 31.12.1995 durch Art. 1 Nr. 35 USt-Binnenmarktgesetz v. 25.8.1992 m.W.v. 1.1.1993, BGBl. I 1992, 1548 (1560); siehe dazu Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 24.6.1992 zum USt-Binnenmarktgesetz, BT-Drucks. 12/2906, 47;
- bis 31.12.1998 durch Art. 20 Nr. 20 Jahressteuergesetz 1996 v. 11.10.1995 m.W.v. 21.10.1995, BGBl. I 1995, 1250 (1398); siehe dazu Begr. zum Entw. e. JStG 1996 v. 27.3.1995, BT-Drucks. 13/901, 152;
- bis 31.12.2001 durch Art. 4 Nr. 5 des Gesetzes zur Datenermittlung des Gemeindeanteils am Umsatzsteueraufkommen und zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 23.6.1998 m.W.v. 27.6.1998, BGBl. I 1998, 1496 (1498); siehe dazu Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 6.5.1998, BT-Drucks. 13/10635, 14;
- bis 31.12.2004 durch Art. 18 Nr. 19 Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 m.W.v. 1.1.2002, BGBl. I 2001, 3794 (3813); siehe dazu Begr. z. RegEntw. e. StÄndG 2001 v. 7.9.2001, BT-Drucks. 14/6877, 38 – zu Art. 14 Nr. 16;
- bis 31.12.2007 durch Art. 5 Nr. 21 Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 9.12.2004 m.W.v. 16.12.2004, BGBl. I 2004, 3310 (3321); siehe dazu Begr. zum RegEntw. EURLUmG v. 13.8.2004, BR-Drucks. 605/04, 72 f.;
- bis 31.12.2011 durch Art. 8 Nr. 9 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007 m.W.v. 1.1.2008, BGBl. I 2007, 3150 (3170); siehe dazu RegBegr. z. Entw. JStG 2008 v. 4.9.2007, BT-Drucks. 16/6290, 79.

Zur Verlängerung der Übergangsregelung siehe auch *Weber*, BB 2007, 2603 (2605 f.).

270 Mio. € subventioniert.¹ Seit dem Auslaufen der Übergangsregelung ist die Steuerermäßigung für die Personenbeförderungen mit Schiffen ab dem 1.1.2012 auf Personenbeförderungen im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie im Fährverkehr beschränkt.

Mit Wirkung v. 19.12.2006 ist in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG (und parallel in der Übergangsregelung des § 28 Abs. 4 UStG) das Wort „**Kraftdroschkenverkehr**“ durch die Wörter „**Verkehr mit Taxen**“ ersetzt worden.² Es handelt sich um eine **redaktionelle Folgeänderung** in Anlehnung an die zwischenzeitlich geänderte Terminologie des Personenbeförderungsgesetzes (PersBefG).³ Bei Einführung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG zum 1.1.1968 wurde der Begriff „Kraftdroschke“ in Anlehnung an das PersBefG verwendet. In § 47 Abs. 1 PersBefG sowie in anderen Normen des PersBefG wurde zwischenzeitlich der Begriff „Kraftdroschken“ durch den Begriff „Taxen“ ersetzt.

Bis zum 31.12.2007 waren die Personenbeförderungen mit **Bergbahnen** ausdrücklich von der Steuerermäßigung ausgenommen. Anträge des Bundesrats, die Personenbeförderung mit „Bergbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegs-
hilfen aller Art (z.B. Sessel- und Schlepplifte)“ aus Gründen der Konkurrenz-
fähigkeit mit vergleichbaren Betrieben des Nachbarauslands in die Steuerermäßi-
gung einzubeziehen⁴, wurden bereits bei Einführung des Mehrwertsteuersystems⁵
und nochmals während des Gesetzgebungsverfahrens zum Umsatzsteuergesetz

1 Bericht des Bundesrechnungshofs über den ermäßigten Steuersatz v. 28.6.2010, BT-Drucks. 17/2290, 15 – zu 3.15.

2 Art. 7 Nr. 5 Buchst. b Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 (2895 f.).

3 RegBegr. v. 25.9.2006 z. Entw. e. JStG 2007, BT-Drucks. 16/2712, 74.

4 Stellungnahme des Bundesrates zum RegEntw. eines UStG 1979 v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 58 f. – zu Nummer 8:

„Die Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegs-
hilfen ist nach dem Gesetzentwurf ebenso wie nach dem geltenden § 12 Abs. 2 Nr. 10 des Um-
satzsteuergesetzes von der Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz ausgenommen,
während er bei anderen Personenbeförderungsmitteln im Nahverkehr in Betracht kommt.
Die Besteuerung mit dem Regelsteuersatz führt bei den betroffenen Betrieben der Frem-
denverkehrswirtschaft zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen gegenüber nahegelegenen
entsprechenden Betrieben des Auslands, z.B. der Alpenländer. Diesen ist es möglich, we-
sentlich niedrigere Beförderungspreise festzusetzen, da dort ein ermäßigter Steuersatz gilt,
der in der Regel erheblich niedriger ist, als der deutsche Regelsteuersatz. So werden ins-
besondere im Nachbarland Österreich diese Leistungen mit einem ermäßigten Umsatzsteu-
ersatz von 8 v.H. besteuert, obwohl der Normalsteuersatz 18 v.H. beträgt.

Im Interesse der Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit und Leistungsfähigkeit dieser die At-
traktivität der Bundesrepublik Deutschland als Reiseland mitbestimmenden Einrichtungen
ist daher eine Steuerermäßigung für die Beförderung von Personen mit Bergbahnen und
sonstigen mechanischen Aufstiegs- und Schlepphilfen in gleicher Weise wie für den übrigen Personen-
nahverkehr erforderlich. Die somit gleichzeitig erreichte Verbesserung der Rentabilität
der Bergbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegs- und Schlepphilfen schafft zugleich die wirt-
schaftspolitisch notwendigen Anreize zur Durchführung von Modernisierungsinvestitio-
nen.“

5 Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 5. Wahlperiode, 101. Sitzung v. 12.4.1967, 4721 ff.

1980 abgelehnt.¹ Die Bundesregierung begründete die Ablehnung damit, dass Steuervergünstigungen im Rahmen der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer grundsätzlich nur im Interesse der Letztverbraucher und nur zur Vermeidung sozialer Härten als erforderlich angesehen würden. Eine solche Ausnahmesituation sei nur für den öffentlichen Personennahverkehr anerkannt, nicht aber für die Bergbahnen, Seilbahnen, Sessellifte usw., welche weit überwiegend der Touristik dienen. Eine Wettbewerbsbenachteiligung gegenüber den Bergbahnen und Liften des Auslands, die eine Einbeziehung der Bergbahnen usw. in den Ermäßigungsstatbestand notwendig machen würden, sah die Bundesregierung seinerzeit nicht gegeben. Außerdem befürchtete die Bundesregierung bei einer Ausdehnung der Steuerermäßigung bedeutende Steuerausfälle.²

- 17 Mit Wirkung v. **1.1.2008** ist dann doch noch auf erneuten Antrag des Bundesrats³ die Ausnahme von der Steuerermäßigung für die Personenbeförderungen mit Bergbahnen im Tatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG (und in der Übergangsvorschrift des § 28 Abs. 4 UStG) gestrichen und die Ermäßigung **auf die Beförderungen von Personen „mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art“ ausgedehnt** worden.⁴ Der Bundesrat begründete seinen Antrag damit, dass die soziale Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen in den Bergregionen deren sachgerechte Gleichbehandlung mit der Personenbeförderung im öffentlichen Nah-

1 Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates zum Reg-Entw. eines UStG 1979 v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 63 – zu Nummer 8.

2 Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates zum Entw. d. BReg eines UStG 1979 v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779, 63 – zu Nummer 8:

„Dem Antrag kann nicht zugestimmt werden. Ein inhaltlich gleichlautender Antrag ist bereits bei der Einführung der Mehrwertsteuer abgelehnt worden. Dem erneuten Antrag kann ebenfalls nicht entsprochen werden, und zwar aus folgenden Gründen:

Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer. Steuervergünstigungen werden deshalb grundsätzlich nur im Interesse der Letztverbraucher gewährt und grundsätzlich auch nur dann, wenn dies zur Vermeidung sozialer Härten erforderlich ist. Eine solche Ausnahmesituation wird auf dem Verkehrssektor nur für den öffentlichen Personennahverkehr (Schienenbahnnahverkehr, Liniennahverkehr mit Kraftfahrzeugen, Kraftdroskennahverkehr, Fährverkehr) anerkannt, nicht jedoch für die Bergbahnen, Seilbahnen, Sessellifte, Schleppl- und Skilifte, die weit überwiegend der Touristik dienen.

Eine Wettbewerbsverzerrung gegenüber den Bergbahnen und Liften des Auslands, die Maßnahmen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer erforderlich macht, kann nicht anerkannt werden. Die Wahl eines Erholungsortes wird nicht von der Höhe der Umsatzsteuer abhängig gemacht, die in den Fahrpreisen der Bergbahnen usw. enthalten ist.

Bei einer Begünstigung der Bergbahnen und Lifte müßte mit Berufungen anderer Beförderer im nichtöffentlichen Personenverkehr (z.B. der Reisebusunternehmer, Mietwagenunternehmer und – nach Fortfall der derzeitigen Steuerbefreiung – auch der Binnenschiffahrtsunternehmer) gerechnet werden. Entsprechendes gilt für andere Wirtschaftszweige des Fremdenverkehrs, insbesondere für das Beherbergungs- und das Gaststättengewerbe. Die Ausdehnung der Begünstigung auf andere Beförderer und auf Wirtschaftszweige des Fremdenverkehrs würde zu bedeutenden Steuerausfällen führen.“

3 Stellungnahme (Beschluss) des Bundesrates v. 21.9.2007 zum Entwurf eines JStG 2009, Nr. 45 – zu Art. 8 Nr. 4a – neu – (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG), BR-Drucks. 544/07, 62.

4 Art. 8 Nr. 4a (und Nr. 9) JStG 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 (3170).

verkehr notwendig mache¹; außerdem seien durch den ermäßigten Steuersatz die erheblichen Wettbewerbsnachteile gegenüber entsprechenden Betrieben im benachbarten Ausland zu kompensieren.² Nach anfänglichem Zögern der Bundesregierung unter Hinweis auf Steuerausfälle, den Subventionscharakter der Ermäßigung und dem Negieren von Wettbewerbsnachteilen³ befürwortete der Finanzausschuss den Antrag des Bundesrates mit der schlichten Begründung, dass damit dem Anliegen des Bundesrates Rechnung getragen werde⁴.

Nach Auslaufen der Übergangsregelung des § 28 Abs. 4 UStG (ausnahmslose Steuerermäßigung für die Personenbeförderungen mit Schiffen, Anm. 12 ff.) mit Ablauf des 31.12.2011 ist § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG in seiner jetzigen Fassung wirksam geworden.

frei

19–23

3. EU-Recht

a) Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie überschritten

Der gesetzgeberische Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten zur Schaffung von Steuerermäßigungen ist durch die europarechtlichen Vorgaben der Art. 96–130 MwStSystRL zur „Struktur und Höhe der Steuersätze“ begrenzt. § 12 Abs. 2

1 Rede des Abgeordneten *Schmidt* aus Kempten (FDP), Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 5. Wahlperiode, 105. Sitzung v. 26.4.1967, 4724: „..., dass die Seilbahn in manchen Bereichen ein echter Nahverkehrsträger ist.“

2 Stellungnahme (Beschluss) des Bundesrates v. 21.9.2007 zum Entwurf eines JStG 2009, Nr. 45 – zu Art. 8 Nr. 4a – neu – (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG), BR-Drucks. 544/07, 62: „Die Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen ist nach dem geltenden § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG von der Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz ausgenommen, während andere Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden.“

Im Hinblick auf die soziale Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen in den Gebirgsregionen ist eine sachgerechte Gleichbehandlung zur Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr notwendig, zumal alternative Aufstiegsmöglichkeiten durch Individualverkehre ausscheiden.

Die Besteuerung mit dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % führt bei den betroffenen Betrieben der Fremdenverkehrswirtschaft zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen gegenüber entsprechenden Betrieben im benachbarten Ausland. Diesen ist es möglich, wesentlich niedrigere Beförderungspreise anzubieten, weil dort ein ermäßigter Steuersatz gilt, der regelmäßig erheblich niedriger ist, als der deutsche Regelsteuersatz. So werden insbesondere im Nachbarland Österreich diese Beförderungsleistungen mit einem ermäßigten Umsatzsteuersatz von nur 10 % besteuert.

Um die Konkurrenzfähigkeit und Leistungsfähigkeit dieser die Attraktivität der Bundesrepublik Deutschland als Reiseland mitbestimmenden Einrichtungen zu erhalten und die Gleichstellung mit dem übrigen öffentlichen Personennahverkehr herzustellen, ist daher die Einbeziehung dieser Einrichtungen in den ermäßigten Umsatzsteuersatz erforderlich.“

3 Gegenäußerung der BReg zur Stellungnahme des Bundesrates zum RegE eines JStG 2008 v. 18.10.2007, BT-Drucks. 16/6739, 34 – zu Nr. 45 (Artikel 8 Nr. 4a – neu).

4 Bericht des FinAussch. z. JStG 2008, BT-Drucks. 16/7036, 23 – zu Art. 8 Nr. 4a – neu.

Nr. 10 UStG entspricht diesen europarechtlichen Vorgaben nicht vollständig.

- 25 Nach Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Gem. Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL dürfen die ermäßigten Steuersätze grundsätzlich¹ **nur** auf solche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III MwStSystRL genannten Kategorien angewendet werden. Die Mitgliedstaaten dürfen den durch Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III MwStSystRL vorgegebenen Rahmen nicht überschreiten. **Anhang III Nr. 5 MwStSystRL** erlaubt es, uneingeschränkt² einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden auf die Dienstleistung einer (jeden)
- „**Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks**“.
- Diese Regelungen stimmen im Wesentlichen mit ihren bis zum 31.12.2006 gültigen Vorgängerregelungen des Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 1 und 3 der 6. EG-Richtlinie³ überein, und die in Anhang III Nr. 5 MwStSystRL genannte „Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“ war wortgleich in Anhang H Kategorie 5 der 6. EG-Richtlinie enthalten. Eine „**Beförderung von Personen**“ in diesem Sinn verlangt u.a., dass ein Beförderungsmittel zur Verfügung gestellt wird, was nicht der Fall ist bei der Gestattung der Benutzung einer Straßenanlage gegen eine Gebühr; denn dabei besteht die eigentliche Leistung vielmehr darin, denjenigen, die über ein Fahrzeug verfügen, zu erlauben, eine Strecke unter besseren Bedingungen zurückzulegen.⁴
- 26 Die Begriffe der Steuerermäßigungstatbestände der MwStSystRL sind autonom „im Lichte des Zusammenhangs innerhalb der ... Richtlinie“ anhand „ihrer gewöhnlichen Bedeutung“ auszulegen.⁵ Anderenfalls könnte es zu Widersprüchen zum Harmonisierungsziel der Richtlinie kommen.⁶ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sollen die Steuerermäßigungen – ebenso wie die Steuerbefreiungen – als Ausnahmenvorschriften eng auszulegen sein⁷ (a.A. siehe Vor §§ 4–9 Anm. 18 ff. – Juli 2015 – zu Steuerbefreiungen; § 12 Abs. 2 Nr. 8 Anm. 12 – April 2015). Letztlich sind die Steuerermäßigungen aber vor allem auch nach ihrem Sinn und Zweck auszulegen; die Auslegung der verwendeten Begriffe muss mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Steuerermäßigungen verfolgt werden.⁸
- 27 Auch wenn überwiegend keine Zweifel an der Richtlinienkonformität der deutschen Regelung des **§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG** geäußert werden bzw. diese für

1 Vorbehaltlich der Ausnahmeregelungen der Art. 102 bis 130 MwStSystRL.

2 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 20.

3 Abgedruckt in Bd. VIII „EG-Richtlinien“.

4 EuGH, Urt. v. 18.1.2001 – C-83/99 – Kommission/Spanien, UR 2001, 210 (212) – Rz. 21.

5 EuGH, Urt. v. 18.1.2001 – C-83/99 – Kommission/Spanien, UR 2001, 210 (212) – Rz. 20;

EuGH, Urt. v. 18.3.2010 – C-3/09 – Erotic Center BVBA, UR 2010, 315 – Rz. 14, 16.

6 Ismer/Kaul/Reiß/Rath, Forschungsgutachten, S. 79.

7 EuGH, Urt. v. 9.3.2017 – C-573/15 – Oxygure, UR 2017, 276 – Rz. 25 m.w.N.

8 EuGH, Urt. v. 13.7.2006 – C-89/05 – United Utilities, UR 2006, 521 – Rz. 22 (zu Steuerbefreiungen).

richtlinienkonform erachtet wird¹, hält sich die Vorschrift bei genauerer Betrachtung nicht vollständig in dem vorgegebenen europarechtlichen Rahmen. Anders als in Anhang III Nr. 5 MwStSystRL vorgesehen, ermäßigt § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nicht nur die „Beförderung von Personen und des [von ihnen] mitgeführten Gepäcks“, sondern darüber hinaus im **Fährverkehr** schlicht **„Beförderungen“** (auch nur **von Gütern**), also **unter Missachtung der** europarechtlich geforderten **Begrenzung auf Beförderungen von Personen**.² Letztlich kann aber derzeit dahinstehen, ob § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG vollständig von einer Ermächtigungsgrundlage der MwStSystRL gedeckt ist. Solange dies nicht von der EU-Kommission im Wege eines Vertragsverletzungsverfahrens erfolgreich beanstandet wird, geht das für den Unternehmer günstigere nationale Recht vor.³

b) Keine Berufung auf weitergehende europäische Begünstigungsmöglichkeit

Der nationale Gesetzgeber kann von der durch die MwStSystRL eingeräumten Möglichkeit, bestimmte Lieferungen und Dienstleistungen ermäßigt zu besteuern, **nicht oder selektiv Gebrauch machen**, indem er die Steuerermäßigung auf bestimmte Teile einer Kategorie beschränkt bzw. – in der Diktion des EuGH – „konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Leistungen“⁴ i.S.d. Anhangs III MwStSystRL mit einem ermäßigten Steuersatz belegt. Eine solche selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes durch die Mitgliedstaaten setzt voraus, dass erstens „nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen“ herausgelöst werden und zweitens der Grundsatz der Neutralität beachtet wird.⁵ Ob diese Voraussetzungen vorliegen, hat das nationale Gericht anhand der nationalen Regelung und der tatsächlichen Umstände, mit denen es befasst ist, zu prüfen.⁶ Hat der nationale Gesetzgeber von der ihm eingeräumten Möglichkeit, eine in Anhang III MwStSystRL genannte Kategorie ermäßigt zu besteuern, nur für einen Teilaspekt der Kategorie Gebrauch ge-

1 Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 4 – Januar 2016; Mann in Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 4 – Juni 2015; Waz in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 11 – November 2012; Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 UStG Rz. 804 – September 2015: „weitgehend unionsrechtskonform“.

2 Zutreffend Huschens in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 99 – Mai 2015; Püschner in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 9 – Oktober 2013.

3 BFH, Urt. v. 25.11.2004 – V R 4/04, BStBl. II 2005, 415 – unter II.4.c (zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG); BFH, Besch. v. 12.5.2005 – V B 119/04, BFH/NV 2005, 1826 (zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG – unter 4.c); BFH, Urt. v. 18.8.2005 – V R 42/03, BStBl. II 2006, 44 – unter II.4. (zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG).

4 EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl. II 2015, 437 = UR 2014, 490 – Rz. 44.

5 EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl. II 2015, 437 = UR 2014, 490 – Rz. 41 ff.; BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361 – Rz. 29 ff.

6 EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl. II 2015, 437 = UR 2014, 490 – Rz. 51.

macht, kann sich der Steuerpflichtige nicht mit Erfolg auf die weitergehende Begünstigungsmöglichkeit der MwStSystRL berufen.¹

- 29 Eine den vorstehenden Vorgaben entsprechende **selektive, unionsrechtskonforme Anwendung** der Steuersatzermäßigung hat der BFH zu Recht angenommen für die in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannte „**Personenbeförderung im genehmigten Linienverkehr**“². Die nur für die Personenbeförderungspflicht im genehmigten Linienverkehr geltende Betriebs- und Beförderungspflicht nach §§ 21, 22 PBefG ist geeignet, unterschiedliche Leistungen zu kennzeichnen, sodass diese Tätigkeit einen konkreten und spezifischen Aspekt der in Anhang III Nr. 5 MwStSystRL genannten Kategorie („Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“) darstellen kann. Sie verstößt überdies nicht gegen den Grundsatz der Neutralität, denn sie unterscheidet sich aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers von solchen Personenbeförderungen, die ohne diese Pflichten nicht im genehmigten Linienverkehr durchgeführt werden.³ Gleiches gilt für die in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannten „**Personenbeförderungen mit Taxen**“⁴. Denn die Taxiunternehmer erbringen mit ihrer Art der Personenbeförderung eine genehmigungspflichtige, öffentliche Dienstleistung, die erheblichen Verpflichtungen unterliegt; so müssen sie ihre Tätigkeit entsprechend den öffentlichen Verkehrsinteressen aufrechterhalten (§ 21 PBefG), ihrer Beförderungspflicht nachkommen (§ 22 PersBefG) und die festgesetzten Beförderungsentgelte beachten (§ 47 Abs. 4 und § 51 Abs. 1 PersBefG)⁵, was hingegen bei der **Personenbeförderung durch Mietwagenunternehmen nicht** der Fall ist (Anm. 100 ff.).

30–33 frei

4. Verhältnis zu anderen Begünstigungsvorschriften

- 34 Zu beachten ist die **Steuerbefreiung des § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG** für „die **Beförderungen von kranken und verletzten Personen** mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind“. Diese geht den Steuerermäßigungsvorschriften vor, denn die Anwendung des (auch ermäßigten) Steuersatzes setzt gem. § 12 Abs. 1 und Abs. 2 UStG einen „steuerpflichtigen Umsatz“ voraus, was bei einem steuerbefreiten Umsatz nicht der Fall ist.

1 BFH, Urt. v. 11.2.2011 – V B 64/09, BFH/NV 2011, 868 – zur Steuerermäßigung für Heilbäder gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG; *Kraeusel* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 12 UStG Rz. 83 – November 2015.

2 BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361 – Rz. 29 ff.

3 BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361 – Rz. 31 (Stadtrundfahrten im genehmigten Linienverkehr).

4 BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 22/10, BStBl. II 2015, 416 = UR 2015, 22 – Rz. 48 ff.; BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 39/10, BStBl. II 2015, 421 = UR 2015, 28 – Rz. 30 ff. – Nachfolgeentscheidungen zu EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl. II 2015, 437 = UR 2014, 490 – Rz. 41 ff.; ebenso BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 19 m.w.N.

5 BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 22/10, BStBl. II 2015, 416 = UR 2015, 22 – Rz. 49.

Außerdem wird die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG für die Güterbeförderung im **Fährverkehr** von der **Steuerbefreiung des § 4 Nr. 3 UStG** überlagert, welche vorrangig bestimmte grenzüberschreitende Beförderungen von Gegenständen erfasst. Ebenso ist die vorrangige Steuerbefreiung des **§ 4 Nr. 6 Buchst. d UStG** (bestimmte Personenbeförderungen im Passagier- und Fährverkehr zwischen inländischen Seehäfen und der **Insel Helgoland**) zu beachten. 35

Die in **§ 26 Abs. 3 UStG** für das Bundesministerium der Finanzen vorgesehene Möglichkeit, die Steuer für **grenzüberschreitende Beförderungen von Personen im Luftverkehr** im Anordnungswege niedriger festzusetzen oder ganz oder zum Teil zu erlassen, von der das Bundesministerium der Finanzen in Abschn. 26.1 bis 26.5 UStAE Gebrauch gemacht hat¹, konkurriert nicht mit der Steuerermäßigungsvorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG, weil diese keine Personenbeförderungen im Luftverkehr erfasst. Die **Ungleichbehandlung** von „steuerbefreiten“ grenzüberschreitenden Personenbeförderungen im Luftverkehr gem. § 26 Abs. 3 UStG und bloß steuerermäßigten Personenbeförderungen im Nahverkehr durch § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG **verstößt nicht gegen** den (auch unionsrechtlichen, in Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verankerten) **Grundsatz der Gleichbehandlung**², wonach vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen, es sei denn die Ungleichbehandlung ist sachlich gerechtfertigt. Die beiden genannten Verkehrsarten sind schon nicht wesentlich gleich, sondern unterscheiden sich gravierend. Zwischen grenzüberschreitenden Personenbeförderungen im Luftverkehr und Personenbeförderungen im Nahverkehr (innerhalb einer Gemeinde oder auf einer Beförderungsstrecke von nicht mehr als 50 Kilometer) in den von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannten Verkehrsarten besteht kein Wettbewerbsverhältnis.³ 36

frei

37

1 Zur Anwendung vgl. OFD Niedersachsen, Vfg. v. 17.2.2017 – S 7433 - 4 - St 183, UR 2017, 727 – Grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr; Erlass und niedrigere Festsetzung von Umsatzsteuer.

2 Dazu vgl. EuGH, Urt. v. 7.3.2017 – C-390/15 – RPO, UR 2017, 393 – Rz. 41 ff.; Anm. Dobratz, UR 2017, 399.

3 Vgl. a. EUGH, Urt. v. 13.7.2000 – C-36/99, UR 2000, 381, wonach Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates, nach denen grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Luftfahrzeugen entsprechend der Übergangsbestimmung des Art. 28 Abs. 3 Buchst. b i.V.m. Anhang F Nr. 17 der 6. EG-Richtlinie (= Art. 371 i.V.m. Anhang X Teil B Nr. 10 MwStSystRL) weiterhin von der Steuer befreit sind, während grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Bussen besteuert werden, bis zur Annahme einer endgültigen gemeinschafts- bzw. unionsrechtlichen Regelung nicht gegen den gemeinschafts- bzw. unionsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung verstoßen.

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Allgemeines

- 38 a) Zum einen erfasst der Steuerermäßigungstatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG grundsätzlich nur die **Beförderungen von Personen** (Anm. 41 ff.), nicht von Sachen, nur im Fährverkehr auch (allein) die Beförderungen von Sachen.
- 39 b) Des Weiteren ist die Ermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG beschränkt auf bestimmte, ausdrücklich genannte **Verkehrsarten** (Anm. 59 ff.) bzw. Verkehrsmittel, nämlich auf die Beförderungen
- im Schienenbahnverkehr (Anm. 60 ff.),
 - im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen (Anm. 64),
 - im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen (Anm. 66 ff.),
 - im Verkehr mit Taxen (Anm. 95 ff.),
 - im Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art (Anm. 109 ff.),
 - im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen (Anm. 119 ff.) sowie
 - im Fährverkehr (Anm. 132 f.).
- 40 c) Schließlich ist für sämtliche genannten Beförderungen hinsichtlich der **Beförderungsstrecke** (Anm. 140 ff.) einschränkende Voraussetzung, dass die Beförderung entweder
- innerhalb einer Gemeinde erfolgt (Buchst. a, Anm. 143 f.) oder
 - die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt (Buchst. b, Anm. 147 ff.).

Damit wird die Steuerermäßigung zweckentsprechend auf den (Personen-) Nahverkehr beschränkt.

2. Beförderung

a) Begriff der Beförderung, Beförderungsleistung

- 41 Der **Begriff der Beförderung** wird in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG als bekannt vorausgesetzt. Nach der Legaldefinition der Ortsbestimmung für die Lieferung von Gegenständen des § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG ist Befördern jede (räumliche) Fortbewegung eines Gegenstandes. Folglich liegt eine Beförderung i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG vor, wenn eine **Person oder ein Gegenstand fortbewegt** wird.¹ Darunter fällt insbesondere die Beförderung bzw. der Transport von einem Ort

1 BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361 – Rz. 33; BFH, Urt. v. 20.2.2013 – XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 29; BFH, Urt. v. 8.9.2011 – V R 5/10, BStBl. II 2012, 620 = UR 2012, 227 – Rz. 14; BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 16 ff.; BFH, Urt. v. 1.8.1996 – V R 58/94, BStBl. II 1997, 160 = UR 1997, 95 m.w.N. zum Begriff „Beförderungsleistungen“.

zu einem anderen, aber auch eine Rundfahrt, bei der Anfangs- und Endpunkt der Fahrstrecke zusammenfallen¹, auch eine Rundfahrt ohne Haltestellen².

Der Einsatz eines technischen Beförderungsmittels ist dem Begriff der Beförderung richtigerweise nicht immanent, d.h. die **Art des Beförderungsmittels** ist für den Begriff der Beförderung an sich **nicht von Belang**.³ So ist beispielsweise auch das Austragen eines Briefes dessen Fortbewegung ohne Benutzung eines (technischen) Beförderungsmittels (die austragende Person selbst ist nach dem Sprachgebrauch kein Beförderungsmittel) und damit eine Beförderung. Gleichwohl ist die in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG normierte, mit Ausnahme des Fahrverkehrs auf Personen beschränkte Beförderung praktisch nur mit einem Beförderungsmittel möglich. Wohl vor diesem Hintergrund verlangt der EuGH⁴ für eine „Beförderung von Personen“ i.S.v. Anhang III Nr. 5 MwStSystRL, dass ein Beförderungsmittel zur Verfügung gestellt wird (Anm. 25). Ohnehin sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nur Beförderungen mit den ausdrücklich genannten Verkehrsmitteln begünstigt. 42

Das **Motiv** für die Inanspruchnahme der Beförderungsleistung wird allgemein als **irrelevant** angesehen. Der Annahme einer Beförderungsleistung i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG steht es daher nicht entgegen, wenn das Motiv für die Beförderung nicht in deren wirtschaftlichen Nutzen oder in sozialen Zwecken, sondern in der sportlichen Betätigung oder in anderen Gründen der Freizeitgestaltung oder des Tourismus zu sehen ist⁵, wie z.B. bei Beförderungen mit einem Skilift⁶, mit Bergbahnen und Seilbahnen⁷, mit einem über ein Drahtseil gezogenen, in einer vorgefertigten Metallmulde auf Rädern laufenden Schlitten⁸, bei Ausflugsfahrten, 43

1 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 19; BFH, Urt. v. 14.12.1951 – II 176/51 U, BStBl. III 1952, 22 = FR 1952, 166. A.A. Thüringer FG, Urt. v. 11.12.2013 – 3 K 506/13, EFG 2014, 593: Der Begriff der Beförderung verlange „nach dem allgemeinen Wortverständnis eine Ortsveränderung von ‚A‘ nach ‚B‘“.

2 BFH, Urt. v. 14.12.1951 – II 176/51 U, BStBl. III 1952, 22 = FR 1952, 166.

3 Zutreffend BFH, Urt. v. 20.2.2013 – XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 29; BFH., Urt. v. 8.9.2011 – V R 5/10, BStBl. II 2012, 620 = UR 2012, 227 – Rz. 14.

4 EuGH, Urt. v. 18.1.2001 – C-83/99 – Kommission/Spanien, UR 2001, 210 (212) – Rz. 21.

5 BFH, Urt. v. 20.2.2013 – XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 32 m.w.N.

6 FG Nds., Urt. v. 19.8.2010 – 16 K 332/09, EFG 2011, 83 – bestätigt durch BFH, Beschl. v. 28.6.2011 – XI B 87/10, BFH/NV 2011, 2128; s.a. BFH, Beschl. v. 2.10.2013 – V B 49/12, BFH/NV 2014, 189.

7 FG München, Urt. v. 19.10.2005 – 3 K 3912/02, EFG 2006, 456 = DStR 2006, 1354.

8 Beförderungsleistung unzutreffend verneint durch Thüringer FG, Urt. v. 11.12.2013 – 3 K 506/13, EFG 2014, 593 – Rz. 22. – Allerdings war die Bergaufbeförderung nur unwesentlicher Bestandteil einer komplexen Leistung und deshalb nicht ermäßigt nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG zu besteuern (vgl. Anm. 48 ff., 50).

Stadtrundfahrten¹, Vergnügungsfahrten usw.² Der Zweck der Vorschrift, der in der Förderung des öffentlichen Personennahverkehrs liegt (Anm. 4), wird nicht durch eine restriktiv zweckorientierte Auslegung des Begriffs der Beförderung, sondern durch die räumliche Begrenzung des Tatbestands auf Beförderungen innerhalb einer Gemeinde oder auf Beförderungsstrecken von nicht mehr als 50 Kilometer erreicht.

- 44 Bei der „Beförderung“ i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG handelt es sich um eine **sonstige (Dienst-) Leistung des Unternehmers**, die er – z.B. bei der Beförderung von Arbeitnehmern (Anm. 90 ff.) auch unentgeltlich i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG – ausführt, wenn er eine der Raumüberwindung für Personen oder Güter dienende Tätigkeit entfaltet.³ Beförderungsleistungen werden vom Beförderungsunternehmer regelmäßig mit Hilfe sachkundigen **Beförderungspersonals** bewirkt, nicht durch die Fahrgäste selbst.⁴ Der Beförderungsleistung liegt **seitens des Beförderten ein passives Element** zugrunde.⁵
- 45 Besorgt der Leistungsempfänger, der Fahrgast, die Beförderung selbst, spricht dies gegen eine Beförderungsleistung des Unternehmers.⁶ Die Beförderungsleistung ist deshalb insbesondere **abzugrenzen** von der **Vermietung** oder mietähnlichen Überlassung **eines Beförderungsmittels mit Beförderung** (siehe dazu auch § 3a n.F. Anm. 332 – Juli 2015). Ob der leistende Unternehmer eine Beförderungsleistung, eine Vermietung oder mietähnliche Überlassung eines Beförderungsmittels mit Personalgestaltung schuldet, ist anhand der im Einzelfall getroffenen Vereinbarungen zu beurteilen. Grundlegendes Merkmal eines Mietvertrags ist, dass dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, einen Gegenstand so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.⁷ Ent-

1 BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 351 – Rz. 33; BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 17; *Fiedler* in Heinze/Fehling/Fiedler, Personenbeförderungsgesetz, 2. Aufl. 2014, § 42 PBefG Rz. 10 m.w.N.

2 BFH, Urt. v. 20.2.2013 – XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 32 (sog. Coaster-Bahn); BFH, Urt. v. 6.12.2012 – V R 36/11, BFH/NV 2013, 994 – Rz. 17 (Draisenfahrt); BFH, Urt. v. 2.3.2011 – XI R 25/09, BStBl. II 2011, 737 = UR 2011, 692 – Rz. 14, 20 (Hochseccangelreise); BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 19 f. (Stadtrundfahrt); BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361 – Rz. 33 (Stadtrundfahrt).

3 BFH, Urt. v. 19.7.1961 – II 202/57 U, BStBl. III 1961, 450 = FR 1961, 493; BFH, Urt. v. 14.12.1951 – II 176/51 U, BStBl. III 1952, 22 = FR 1952, 166; *Wazga* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 16 – November 2012.

4 BFH, Urt. v. 6.12.2012 – V R 36/11, BFH/NV 2013, 994 – Rz. 17; BFH, Urt. v. 19.9.1996 – V R 129/93, BStBl. II 1997, 164 = UR 1997, 100 – unter II.1.b.

5 BFH, Urt. v. 20.2.2013 XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 32; BFH, Urt. v. 6.12.2012 – V R 36/11, BFH/NV 2013, 994 – Rz. 17.

6 BFH, Urt. v. 20.2.2013 – XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 32 (Schlitten- bzw. Coaster-Bahn); BFH, Urt. v. 6.12.2012 – V R 36/11, BFH/NV 2013, 994 – Rz. 17 (Draisenfahrt).

7 Z.B. EuGH, Urt. v. 12.6.2003 – C-275/01 – Sinclair Collis Ltd., UR 2003, 348 – Rz. 25; BFH, Urt. v. 6.12.2012 – V R 36/11, BFH/NV 2013, 523 – Rz. 16.

scheidend für die Abgrenzung ist, wer nach den zugrunde liegenden Vereinbarungen über das Beförderungsmittel und das Beförderungspersonal verfügen kann, wer die Sachherrschaft hat (§ 3a n.F. Anm. 332 – Juli 2015).¹ **Keine Beförderungsleistung**, sondern eine mietweise Gebrauchsüberlassung liegt vor, wenn ein **Beförderungsmittel** ohne oder mit Fahrpersonal (im Wege eines Mietvertrags oder Gestellungsvertrags) einem anderen (insbes. ohne vorher festgelegte Route) **zum Gebrauch überlassen** wird, damit dieser selbst oder das gestellte Personal nach dessen Weisung das Beförderungsmittel bedienen kann², z.B. bei der Überlassung eines Mietwagens, aber auch bei der Überlassung von **schienengebundenen Schlitten zur Talfahrt**, bei der die Leistungsempfänger die Schlitten mittels ihres eigenen Körpergewichts zu Tal bringen und dabei die Fahrtgeschwindigkeit selbst bestimmen können³, oder bei der Überlassung von **Draisinen** zur eigenen Benutzung durch die Leistungsempfänger, bei der die Funktion des Beförderungspersonals auf die Einhaltung der Sicherheitsvorschriften beschränkt ist⁴; die Personalgestellung ist dann unselbständige Nebenleistung der Vermietung (vgl. Anm. 44).

Demgegenüber ist eine **Beförderungsleistung** anzunehmen, wenn ein **Fahrzeug mit Chauffeur** zu Fahrten mit im Voraus vereinbarten und zusätzlichen fakultativen Fahrtstrecken überlassen wird, dem Leistungsempfänger aber nicht – wie für die Vermietung typisch – der Besitz an den Fahrzeugen und die Verantwortung für den Erhalt und die unversehrte Rückgabe übertragen wird.⁵ Ebenso liegt eine Beförderung und keine Schiffsvermietung vor, wenn eine Reederei für ein Reiseunternehmen mit ihrem Schiff eine **nach Zeit und Strecke festgelegte Flussfahrt** unternimmt und dabei den Gästen Unterkunft und Verpflegung gewährt.⁶

b) Beschränkung auf Beförderungen von Personen (Grundsatz)

Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG erfasst – mit **Ausnahme des Fährverkehrs** – **nur die Beförderung von Personen**, also nicht die von Sachen, es sei denn die Beförderung des (mitgeführten) Gepäcks ist unselbständige Nebenleistung der Personenbeförderung (vgl. Anm. 51 ff.).

Die Beförderung eines **Leichnams** fällt nicht unter die Begünstigung, denn der Leichnam ist eine Sache i.S.d. § 90 BGB (Deutschland hat von der in Anhang III Nr. 16 MwStSystRL vorgesehenen Möglichkeit, eine Steuerermäßigung für „Dienstleistungen von Bestattungsinstituten ...“ vorzusehen, wozu auch die Beförderung von Leichnamen gehört⁷, nicht Gebrauch gemacht). Entsprechendes

1 BFH, Urt. v. 6.12.2012 – V R 36/11, BFH/NV 2013, 994 – Rz. 16.

2 BFH, Urt. v. 20.2.2013 – XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 30; BFH, Urt. v. 19.7.1961 – II 202/57 U, BStBl. III 1961, 450 = FR 1961, 493; Abschn. 12.13 Abs. 6 Satz 1 und Abschn. 3a.5 Abs. 3 UStAE.

3 BFH, Urt. v. 20.2.2013 – XI R 12/11, BStBl. II 2013, 645 = UR 2013, 767 – Rz. 30, 33 ff. (sog. „Coaster-Bahn“ bzw. Schlittenbahn).

4 BFH, Urt. v. 6.12.2012 – V R 36/11, BFH/NV 2013, 994 – Rz. 17 (Draisinenfahrt).

5 BFH, Urt. v. 8.9.2011 – V R 5/10, BStBl. II 2012, 620 = UR 2012, 227 – Leitsatz 1 und Rz. 23 (Beförderungsleistungen eines Chauffeurservice).

6 BFH, Urt. v. 19.9.1996 – V R 129/93, BStBl. II 1997, 164 = UR 1997, 100.

7 EuGH, Urt. 6.5.2010 – C-94/09 – Kommission/Frankreich, UR 2010, 454.

gilt für die Beförderung von **Tieren**, für die die für Sachen geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind (§ 90a BGB); die Beförderung von mitgeführten lebenden Tieren kann als unselbständige Nebenleistung der Personenbeförderung von der Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG mitumfasst sein (Anm. 52). Die Beförderung von **Körperteilen** (Organe, Blut, Sperma) ist ebenfalls keine Personenbeförderung; allerdings sieht § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG eine Steuerbefreiung für die Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch vor, die auch deren dazugehörige Beförderung umfasst.

c) Beförderungsleistung als Hauptleistung

- 48 Bei einem aus einer Beförderung und einem (oder mehreren) weiteren Leistungselement(en) bestehenden Leistungsbündel ist zu entscheiden, ob die Beförderung eine eigenständige, der Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegende Beförderungsleistung darstellt oder ob sie Bestandteil einer aus mehreren Leistungselementen bestehenden **komplexen Leistung** ist. Diese eine einheitliche Gesamtleistung unterliegt nur dann gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG der ermäßigten Besteuerung, wenn die **Beförderungsleistung** den **Hauptbestandteil** und eigentlichen Zweck, den wesentlichen Inhalt bzw. den Kern der einheitlichen Gesamtleistung darstellt, dieser das Gepräge gibt und nicht nur Teil der komplexen Leistung anderer Art ist. Des Weiteren kann sich bei der Beförderung mehrerer Personen auch die Abgrenzungsfrage stellen, ob **mehrere einzelne Beförderungen** einzelner Personen (Schüler) oder Personengruppen mit einer begünstigten Beförderungsstrecke von nicht mehr als 50 Kilometer vorliegen **oder aber eine einheitliche, komplexe Beförderungsleistung** sämtlicher beförderter Personen mit einer nicht begünstigten Beförderungsstrecke von mehr als 50 Kilometer (Anm. 148 f.).
- 49 Nach den allgemein geltenden **Grundsätzen** zur Beurteilung von **Leistungen**, die **aus mehreren Leistungselementen** bestehen, ist einerseits regelmäßig jede Leistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Andererseits darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems ein aus mehreren Einzelleistungen zusammengesetzter Umsatz (Leistungsbündel), bei dem die einzelnen Leistungselemente so eng miteinander verknüpft sind, dass sie objektiv einen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, nicht künstlich in seine einzelnen Leistungsbestandteile aufgespalten werden, sondern ist als einheitliche, komplexe Leistung anzusehen.¹ Um festzustellen, ob der Unternehmer mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt.²

1 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 23, m.w.N. (Beförderung durch Taxiunternehmer); EuGH, Urt. v. 17.1.2013 – C-224/11 – BGZ Leasing, UR 2013, 262 – Rz. 29 ff., m.w.N.

2 BFH, Urt. v. 31.5.2007 – V R 18/05, BStBl. II 2008, 206 = UR 2007, 691 (Beförderung durch Taxiunternehmer – „Doppelfahrt“; BFH, Urt. v. 19.7.2007 – V R 68/05, BStBl. II 2008, 208 = UR 2007, 903 (Beförderung durch Taxiunternehmer – „Wartefahrt“); BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 20 ff., m.w.N. (Beförderung mehrerer Personen).

Gemessen an diesen Maßstäben ist die Beförderung durch einen **Skilift** in einer geschlossenen Hallenanlage zum Zweck der Skiabfahrt auf einer präparierten Piste nicht Hauptleistung der aus der Zurverfügungstellung der Halle mit Pisten-
nutzung und Liftbeförderung bestehenden einheitlichen, komplexen Leistung.¹ Sie kann nicht künstlich in eine dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegende Beförderung und in eine dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) unterliegende sonstige Leistungen aufgeteilt werden. Sie unterliegt auch insgesamt nicht dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG, da die Beförderung mit dem Skilift nicht als eigentlicher Hauptbestandteil der komplexen Leistung heraussticht. Auch die Beförderung mit einer **Wasserski-Seilbahn** ist nur ein Bestandteil einer komplexen Leistung anderer Art, die in der Zurverfügungstellung einer kompletten Einrichtung zur Ausübung des Wasserskisports und zur Erholung u.a. mit Beach-Volleyballplatz und Gastronomie besteht und daher nicht der ermäßigten Besteuerung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt.² Das Gleiche gilt für eine Bergaufbeförderung zur Nutzung einer **Sommerrodelbahn**. Die eigentliche (Haupt-) Leistung besteht darin, dem Nutzer das Erlebnis der Talfahrt zu verschaffen.³

d) Unselbständige Nebenleistungen zur Beförderung

Werden neben der Beförderung weitere Leistungen erbracht, die als unselbständige Nebenleistungen der Beförderung anzusehen sind, so **erstreckt sich die Steuerermäßigung** des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG sowohl auf die eigentliche Hauptleistung „Beförderung“ als **auch auf die dazugehörigen unselbständigen Nebenleistungen**. Die unselbständigen Nebenleistungen teilen das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung (sog. Primat der Hauptleistung)⁴ auch hinsichtlich der Anwendung des (ermäßigten) Steuersatzes.⁵ **Unselbständig** ist eine Nebenleistung insbesondere dann, wenn sie nach der Verkehrsauffassung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.⁶ Ob ein Leistungsbündel eine einheitliche Gesamtleistung oder mehrere Einzelleistungen darstellt, ist im Einzelfall aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im Rahmen einer Gesamtbetrachtung durch das Fi-

1 Niedersächsisches FG, Urt. v. 19.8.2010 – 16 K 332/09, EFG 2011, 83 – bestätigt durch BFH, Beschl. v. 28.6.2011 – XI B 87/10, BFH/NV 2011, 2128; s.a. BFH, Beschl. v. 2.10.2013 – V B 49/12, BFH/NV 2014, 189.

2 FG München, Urt. v. 2.2.2011 – 3 K 2953/10, EFG 2011, 1293.

3 Thüringer FG, Urt. v. 11.12.2013 – 3 K 506/13, EFG 2014, 593 – bestätigt durch BFH, Beschl. v. 2.4.2014 – XI B 16/14, BFH/NV 2014, 1098.

4 EuGH, Urt. v. 17.1.2013 – C-224/11 – BGŻ Leasing, UR 2013, 262 – Rz. 30.

5 Z.B. BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 22; Abschn. 12.13 Abs. 11 Satz 1 UStAE; *Stadie*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 3 UStG Rz. 202.

6 Z.B. EuGH, Urt. v. 8.12.2016 – C-208/15 – Stock '94, UR 2017, 28 – Rz. 27 m.w.N.; BFH, Urt. v. 1.3.2016 – XI R 11/14, UR 2016, 593 – Rz. 20; BFH, Urt. v. 27.2.2014 – V R 14/13, BStBl. II 2014, 869 = UR 2014, 564 – Rz. 20 (Verpflegung an Bord von Flugzeugen keine Nebenleistung); BFH, Urt. v. 2.3.2011 – XI R 25/09, BStBl. II 2011, 737 – Rz. 16 (Unter-
kunft und Verpflegung während einer mehrtägigen Hochseefahrt als unselbständige Nebenleistungen).

nanzgericht als Tatsacheninstanz zu bestimmen, dessen Würdigung den BFH grundsätzlich gem. § 118 Abs. 2 FGO bindet.¹

- 52 Unselbständige Nebenleistung der Personenbeförderung und damit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegend ist insbesondere die Beförderung des mitgeführten **Reisegepäck**s, wie Anhang III Nr. 5 MwStSystRL („Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“) klarstellt. Zum Reisegepäck gehören die Gegenstände, die nach der Eisenbahn-Verkehrsordnung (EVO) und nach den Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Personen (CIV), Anhang A zum Übereinkommen über den internationalen Eisenbahnverkehr (COTIF) v. 9.5.1980² in der Fassung v. 3.6.1999³, als Reisegepäck befördert werden.⁴ Das sind jedenfalls die Gegenstände, die zum Gebrauch des Reisenden bestimmt und in einer für die Beförderung als Reisegepäck geeigneten Weise verpackt sind (§ 25 Abs. 1 EVO), nach den besonderen Tarifbestimmungen auch Kraftfahrzeuge und Anhänger, **Krankenhistorien** und **Kindewagen** und sonstige auch unverpackte Gegenstände (§ 25 Abs. 2 EVO). Art. 12 COTIF rechnet zum Reisegepäck leicht tragbare Gegenstände bzw. Handgepäck und **lebende Tiere** gem. den allgemeinen Beförderungsbedingungen, sperrige Gegenstände gem. den besonderen Bestimmungen (§ 1), Fahrzeuge aus Anlass einer Personenbeförderung (Anm. 53) werden neben dem Reisegepäck genannt (§ 3). Weitere unselbständige Nebenleistungen sind z.B. der **Gepäckservice** zum Zug oder vom Zug zum Taxi, die Beaufsichtigung von allein reisenden Minderjährigen, sonstige **Zusatzleistungen** gegen Zuschlag (wie z.B. für Nachtfahrt, ICE, 1. Klasse) oder eine **Platzreservierung** u.ä.⁵
- 53 Die Finanzverwaltung hat die Auffassung vertreten, dass die **Beförderung eines Personenkraftwagens** auf einem Schiff **bei Mitnahme durch den Reisenden** als unselbständige Nebenleistung der Personenbeförderungsleistung anzusehen ist.⁶ Dieser Fall kommt in Schleswig-Holstein vor allem beim Fährverkehr zwischen dem Festland und den nordfriesischen Inseln sowie auf den Flüssen vor, wobei die Frage (nur) im Fährverkehr, bei welchem seit dem UStG 1980 nicht nur die Personen-, sondern auch die Sachbeförderung begünstigt ist, bedeutungslos geworden ist. Da jedoch mitgenommene Autos auch im Schienenbahnverkehr – beispielsweise auf dem Hindenburgdamm zwischen Niebüll und Westerland auf Sylt – bei Mitnahme durch den Reisenden befördert werden, ist die Frage weiterhin von Bedeutung. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwal-

1 BFH, Urt. v. 10.1.2013 – V R 31/10, BStBl. II 2013, 352 = UR 2013, 385 – Rz. 18, 29 – Veranstaltung einer aus künstlerischen und kulinarischen Elementen bestehenden Dinner-Show als einheitliche sonstige Leistung; s.a. BFH, Beschl. v. 28.10.2014 – V B 92/14, BFH/NV 2015, 244 – Rz. 17 ff., 20 ff. (kein ermäßigter Steuersatz).

2 BGBl. II 1985, 130.

3 BGBl. II 2002, 2140.

4 Abschn. 12.13 Abs. 11 Satz 3 UStAE.

5 Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, § 5 H, 134.

6 OFD Kiel, Vfg. v. 26.2.1980 – S 7159 A - St 253, UR 1980, 212; Abschn. 12.12 Abs. 5 Satz 4 UStAE (gestrichen durch BMF, Schr. v. 22.1.2013 – IV D 2 - S 7244/07/10001-04, BStBl. I 2013, 178).

tung die Mitnahme eines Pkw weiterhin als unselbständige Nebenleistung der Personenbeförderung ansieht (für die Mitnahme von Pkw auf dem Autozug Sylt sind auf dem Preisblatt nach wie vor 7 % USt. ausgewiesen). Die Auffassung der Finanzverwaltung wird auch in der Literatur für richtig empfunden, da die Beförderung des Pkw nur anlässlich der Personenbeförderung durchgeführt wird.¹ Sie erscheint vor dem Hintergrund, dass eine Personenbeförderung auf eine Urlaubsinsel ohne das regelmäßig im Auto verstaute Urlaubsgepäck nicht optimal durchzuführen wäre, jedenfalls vertretbar, auch wenn der Aufwand für die Beförderung des Pkw den Aufwand der Personenbeförderung überschreitet. Eine gesetzgeberische Klarstellung wäre hier wünschenswert. Umgekehrt ist die Beförderung eines **Lkw** mit Fahrer zutreffend als **Güterbeförderung** anzusehen, da hier die Personenbeförderung die Nebenleistung zur Lkw-Güterbeförderung als Hauptleistung darstellt.²

Der **Verkauf von Getränken und Speisen in einem Beförderungsmittel** wird 54
regelmäßig bei dem von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG einzig erfassten Nahverkehr **keine unselbständige Nebenleistung** zur Beförderungsleistung darstellen, weil der Verkauf der Lebensmittel die umsatzsteuerrechtlich begünstigte Beförderung weder inhaltlich noch wirtschaftlich ergänzt, sondern einen über den Hauptzweck der Beförderung hinausgehenden, eigenständigen wirtschaftlichen Zweck verfolgt, sodass es an der untrennbaren wirtschaftlichen Verzahnung fehlt. Die Zusatzverpflegung an Bord eines Flugzeugs ist daher nicht als Nebenleistung zur Flugbeförderung angesehen worden, da sie der Befriedigung eigenständiger Konsumbedürfnisse diene und nicht dazu, die Flugbeförderung als Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen³; dies kann jedoch anders zu beurteilen sein, wenn die Abgabe vollwertiger Mahlzeiten im Hinblick auf die Flugdauer erforderlich ist. Dementsprechend sind bei einer Pauschalreise mit einem Kabinenschiff auf Binnenwasserstraßen Unterkunft und Verpflegung als Nebenleistungen zur im Vordergrund stehenden Personenbeförderung angesehen worden⁴, ebenso bei einer mehrtägigen Hochseeangelreise⁵.

Soweit es sich bei der **Abgabe von Speisen und Getränken in einem Beförderungsmittel** (z.B. während einer Stadtrundfahrt) um eine **Lieferung** (nicht: sonstige Leistung) von in der Anlage 2 des Gesetzes bezeichneten Gegenständen handelt, kommt eine **Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 UStG** in Betracht. Ob die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr eine Lieferung oder eine sonstige Leistung (Dienstleistung) darstellt, hängt bei einer beide Elemente enthaltenden gemischten Leistung davon ab, ob das Lieferungs- oder das Dienstleistungselement überwiegt (vgl. Art. 6 MwSt-DVO), wobei es auf die qualitative und nicht nur

1 Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, § 148 Rz. 112 – Juli 2009; Püschner in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 18 – Oktober 2013.

2 Püschner in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 18a – Oktober 2013.

3 BFH, Urt. v. 27.2.2014 – V R 14/13, BStBl. II 2014, 869 = UR 2014, 564 – Rz. 20.

4 BFH, Urt. v. 1.8.1996 – V R 58/94, BStBl. II 1997, 160 = UR 1997, 95.

5 BFH, Urt. v. 2.3.2011 – XI R 25/09, BStBl. II 2011, 737 – Rz. 18 f.

quantitative Bedeutung des Dienstleistungselements im Vergleich zum Lieferungselement ankommt.¹ Bei typischen Restaurationsumsätzen in Gaststätten, Restaurants und Hotels steht das Dienstleistungselement im Vordergrund. Von untergeordneter Bedeutung ist das Dienstleistungselement demgegenüber bei der Abgabe von frisch, aber einfach und standardisiert zubereiteten Speisen an Imbissständen, Kino-Foyers unter Bereitstellung von behelfsmäßigen Vorrichtungen zum Verzehr vor Ort, sodass in diesem Fall von einer Lieferung auszugehen ist.² Bei der Abgabe von Speisen und Getränken im von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG allein erfassten Nahverkehr sind Fälle typischer, aufwändiger Restaurantumsätze kaum denkbar, sodass in aller Regel von einer Lieferung standardisierter Speisen und Getränke auszugehen sein wird.

- 56 Die **Vermietung eines Parkplatzes** („Park-and-ride“) an Fahrgäste ist nicht als unselbständige Nebenleistung der Beförderung anzusehen, wenn es – wie im Regelfall – an einem untrennbaren Zusammenhang dieser beiden Leistungen fehlt.³ Die Vermietung des Parkplatzes ist dann als eigenständige Leistung mit dem Regelsteuersatz zu versteuern. Die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) gilt nicht für die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG). Sind allerdings die den Hauptzweck darstellende Personenbeförderung und die diesem Zweck untergeordnete Parkplatzgestaltung so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre⁴, wie z.B. beim Zwischenparken zur Abfertigung oder Kontrolle des Autos vor dem Auffahren auf einen Autozug oder ein Schiff, unterliegt diese einheitliche Leistung dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG.

57–58 frei

1 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 3/07, BStBl. II 2013, 241 = UR 2012, 37, m.w.N.

2 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 3/07, BStBl. II 2013, 241 = UR 2012, 37, m.w.N. – Verkauf von Popcorn und Nachos in Kinos als Lieferung – Bedeutung von Verzehrsvorrichtungen bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung; *Stadte*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 3 UStG Rz. 206.

3 BFH, Urt. v. 4.12.1980 – V R 60/79, BStBl. II 1981, 231 = UR 1981, 174 – entgeltliche Überlassung eines Parkplatzes an Zoobesucher ist keine unselbständige Nebenleistung zu den unmittelbar mit dem Betrieb eines zoologischen Gartens verbundenen Umsätzen; vgl. auch BFH, Urt. v. 1.3.2016 – XI R 11/14, BStBl. II 2016, 1466 = UR 2016, 593, wonach die Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste zu den – gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG von der Steuerermäßigung ausgenommenen – „nicht unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen“ des Hoteliers zählt.

4 Vgl. EuGH, Beschl. v. 19.1.2012 – C-117/11 – Purple Parking und Airparks Services Ltd., HFR 2012, 674 – Zurverfügungstellung eines Parkplatzes in Flughafennähe und Transfer zum Flughafen terminal als eine komplexe einheitliche Leistung, bei der die Parkdienstleistung im Vordergrund steht.

3. Verkehrsarten

a) Allgemeines

Die Frage, ob eine (Personen-) Beförderung in einer der in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannten **Verkehrsarten** erfolgt, ist nach dem **Verkehrsrecht**, insbesondere nach den Vorschriften des Personenbeförderungsgesetzes (PBefG) zu beantworten.¹ Grundsätzlich sind für diese Beurteilung die Finanzbehörden und Finanzgerichte selbst zuständig, es sei denn, es gibt eine bestandskräftige Entscheidung der zuständigen Verkehrsbehörde (z.B. über die Genehmigung einer Linie im Linienverkehr), an die sie gebunden sind (vgl. Anm. 84). In **Zweifelsfällen** ist gem. § 10 PBefG eine Entscheidung der zuständigen **Verkehrsbehörde** darüber einzuholen, ob eine Personenbeförderung den Vorschriften des PBefG unterliegt oder welcher Verkehrsart oder Verkehrsform ein Verkehr zugehört oder wer Unternehmer i.S.d. § 3 Abs. 1 und 2 PBefG ist. Die in § 10 PBefG vorgesehene Entscheidung ergeht bei begründeten Zweifeln nicht nur von Amts wegen, sondern auf Antrag eines rechtlich Interessierten², also im Rahmen der Beurteilung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auf Antrag des betroffenen Unternehmers oder des Finanzamts oder Finanzgerichts. Entsprechend dieser gesetzlichen Verpflichtung ist die Finanzverwaltung explizit angewiesen, in Zweifelsfällen eine solche Stellungnahme der für die Erteilung der Genehmigung zuständigen Verkehrsbehörde darüber einzuholen, ob eine Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Anm. 90 ff.) Linienverkehr darstellt, für die auf Grund der Freistellung keine personenbeförderungsrechtliche Genehmigung erforderlich ist.³

b) Schienenbahnverkehr (Alternative 1)

Begünstigt sind gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG u.a. die „Beförderungen von Personen im **Schienenbahnverkehr**“ (Alternative 1). Der **Begriff der Schienenbahn** wird u.a. in § 1 Abs. 1 HPfLG (Haftpflichtgesetz)⁴ verwendet und ist auch für § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG maßgebend. Kennzeichnend für die Schienenbahn ist die **Bindung an die Schiene**, wobei weitere Voraussetzung die **Beförderung** von Personen oder Sachen **über längere Strecken** ist.⁵ Danach ist eine Schienenbahn eine **dem öffentlichen oder privaten Verkehr dienende Bahn**, die Menschen oder Sachen befördert und die sich auf oder in Schienen bewegt, unabhängig davon, mit welcher Kraft (Menschenkraft, Pferdekraft, Seile, eigene Schwerkraft, Maschinenkraft, Elektrizität oder durch eine sonstige Kraft) die

1 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 17; Abschn. 12.13 Abs. 1 UStAE.

2 *Heinze* in Heinze/Fehling/Fiedler, Personenbeförderungsgesetz, 2. Aufl. 2014, § 10 PBefG Rz. 1.

3 Abschn. 12.15 Abs. 1 Satz 4 UStAE.

4 § 1 Abs. 1 HPfLG lautet: „Wird bei dem Betrieb einer Schienenbahn oder einer Schwebebahn ein Mensch getötet, der Körper oder die Gesundheit eines Menschen verletzt oder eine Sache beschädigt, so ist der Betriebsunternehmer dem Geschädigten zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet.“

5 *Burmann* in Burmann u.a., Straßenverkehrsrecht, 24. Aufl. 2016, 1. Teil Rz. 144.

Bahn betrieben wird.¹ Es ist auch unerheblich, aus welchem Material die Schiene beschaffen ist.² Feldbahnen (z.B. zur Abfuhr von Holz aus dem Wald, von Steinen, Kies und Erde), Draisinen, Förderbahnen, Fabrikbahnen usw. gehören dazu, wenn ihr Betrieb gleichartige Gefahren mit sich bringt wie der Betrieb der dem allgemeinen Verkehr dienenden Bahnen.³ Das setzt eine längere, ggf. nur wenige Meter übersteigende Schienenstrecke voraus, wobei die erforderliche Streckenlänge von der auf ihr erzielbaren Geschwindigkeit und dem möglichen Gewicht der auf ihr transportierten Lasten abhängig ist.⁴

- 61 Unter die Schienenbahnen fallen **z.B.** Eisenbahnen, Anschlussbahnen, Straßenbahnen, Schmalspurbahnen (2,5 km lange Kleinbahn bzw. Liliputbahn auf einem Ausstellungsgelände⁵ oder einem Gartengelände⁶ oder in einem Tierpark, bei denen die Transportfunktion überwiegt, wofür eine gewisse Streckenlänge oder eingerichtete Haltestellen sprechen, mögen sie auch gleichzeitig ein gewisses Unterhaltungsbedürfnis befriedigen⁷), Einschienebahnen, Zahnrad- oder auf Schienen laufende Standseilbahnen, die den Straßenbahnen gleichgestellten Hoch- und Untergrundbahnen, Schwebbahnen und ähnliche Bahnen besonderer Bauart (§ 4 Abs. 2 PBefG) sowie Magnetbahnen, sofern sie an Schienen gebunden sind, z.B. die Magnetschwebbahn i.S.d. MagnetschwebbahnG⁸, außerdem Bergbahnen (bis 31.12.2007 ausdrücklich von der Steuerermäßigung ausgenommen, Anm. 16 f., 109).⁹
- 62 **Keine Schienenbahnen** mangels Bindung an die Schiene sind Seilschwebbahnen¹⁰ sowie Sessel- und Skischlepplifte (diese fallen aber unter die seit dem 1.1. 2008 in die Vorschrift aufgenommene Verkehrsart „Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art“, Anm. 109 ff.). Eine Privatbahn, deren Fahrzeuge so klein und leicht sind, dass sie bei Entgleisungen ohne Hebevorrichtungen durch Menschenkraft wieder auf die Gleise gestellt werden können, und deren Geschwindigkeit zwischen 5 und 7 km/h beträgt, ist nicht als Schienenbahn anzusehen.¹¹ Auch **Vergnügungsbahnen** wie Berg- und Talbahnen, Achterbahnen, Geisterbahnen, Bahnen auf Spielplätzen und dgl., die in Vergnügungsparks oder bei Volksfesten zur Belustigung betrieben werden,

1 Kaufmann in Geigel, Haftpflichtprozess, 27. Aufl. 2015, 26. Kapitel, 2 – Rz. 3; Weinland in Freymann/Wellner, jurisPK-StrVerfR, 1. Aufl. 2016, § 1 HaftPfG Rz. 9.

2 Kaufmann in Geigel, Haftpflichtprozess, 27. Aufl. 2015, 26. Kapitel, 2 – Rz. 3.

3 BGH VersR 1956, 776.

4 Kaufmann in Geigel, Haftpflichtprozess, 27. Aufl. 2015, 26. Kapitel, 2 – Rz. 3.

5 BFH, Urt. v. 14.12.1951 – II 176/51 U, BStBl. III 1952, 22 = FR 1952, 166.

6 BFH, Urt. v. 29.11.1961 – II 147/59 U, BStBl. III 1962, 62 = FR 1962, 144.

7 Filthaut, Haftpflichtgesetz, 9. Aufl. 2015, § 1 HPfG Rz. 12.

8 Magnetschwebbahngesetz v. 19.7.1996, BGBl. I 1996, 1019.

9 Kaufmann in Geigel, Haftpflichtprozess, 27. Aufl. 2015, 26. Kapitel, 2 – Rz. 3; Abschn. 12.13 Abs. 2 UStAE.

10 RFH, Urt. v. 31.5.1927 – II A 220/27, RFHE 21, 191 = juris.

11 Kaufmann in Geigel, Haftpflichtprozess, 27. Aufl. 2015, 26. Kapitel, 2 – Rz. 4.

sind keine Schienenbahnen, weil sie nicht dem Verkehr bzw. der Fortbewegung, sondern der Unterhaltung dienen.¹

frei

63

c) Verkehr mit Oberleitungsomnibussen (Alternative 2)

Weitere nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG begünstigte Verkehrsart im Bereich der Personenbeförderungen ist der „Verkehr mit Oberleitungsomnibussen“ (Alternative 2). Oberleitungsomnibusse oder „Obusse“ (§ 1 Abs. 1 Satz 1 PBefG) sind gem. § 4 Abs. 3 PBefG elektrisch angetriebene, nicht an Schienen gebundene Straßenfahrzeuge, die ihre Antriebsenergie einer Fahrleitung entnehmen. Die Finanzverwaltung hat die Legaldefinition des § 4 Abs. 3 PBefG in ihre Verwaltungsanweisung (Abschn. 12.13 Abs. 3 UStAE) übernommen.

64

frei

65

d) Genehmigter Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen (Alternative 3)

aa) Begriff des Linienverkehrs

(1) Allgemeines

Die Ermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG erfasst außerdem die Beförderungen von Personen „im **genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen**“ (Alternative 3). Für die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Beförderung von Personen „im genehmigten Linienverkehr“ ist die sich aus dem Personenbeförderungsgesetz ergebende verkehrsrechtliche Bedeutung dieser Begriffe maßgebend.²

66

Der **Begriff „Linienverkehr“** wird in § 42 PBefG definiert:

67

§ 42 – Begriffsbestimmung Linienverkehr

Linienverkehr ist eine zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichtete regelmäßige Verkehrsverbindung, auf der Fahrgäste an bestimmten Haltestellen ein- und aussteigen können. Er setzt nicht voraus, dass ein Fahrplan mit bestimmten Abfahrts- und Ankunftszeiten besteht oder Zwischenhaltestellen eingerichtet sind.

Das PBefG unterscheidet bei der genehmigungspflichtigen, d.h. entgeltlichen oder geschäftsmäßigen (§ 1 Abs. 1 PBefG) Personenbeförderung mit Kraftfahrzeugen zwischen Linienverkehr (§§ 42 ff. PBefG) und Gelegenheitsverkehr (§§ 46 PBefG). Im PersBefG sind bestimmte Erscheinungsformen der Personenbeförderung als Linienverkehr festgelegt. Von diesen grenzt § 46 Abs. 1 PBefG den Gelegenheitsverkehr negativ ab: Gelegenheitsverkehr ist die Personenbeförderung mit Kraftfahrzeugen, die nicht Linienverkehr i.S.d. §§ 42 ff. PBefG ist, wenn die Beförderung unter eine der in § 46 Abs. 2 PBefG genannten Typen

68

1 *Filthaut*, Haftpflichtgesetz, 9. Aufl. 2015, § 1 HPfLG Rz. 12; *Kaufmann* in Geigel, Haftpflichtprozess, 27. Aufl. 2015, 26. Kapitel, 2 – Rz. 3.

2 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 17.

fällt. Es sind also zunächst nur die Voraussetzungen des Linienverkehrs, auf die allein § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG abstellt, zu prüfen.¹

- 69 Wesentliche Merkmale des Linienverkehrs sind
1. die vom Unternehmer eingerichtete Verkehrsverbindung,
 2. die regelmäßige Beförderung der Fahrgäste,
 3. die Ausgestaltung der Beförderungsleistung durch den Unternehmer und
 4. die Fahrgastfreiheit.²

(2) Bestimmte Ausgangs- und Endpunkte

- 70 Der Unternehmer muss die **Abfahrts- und Ankunftsstelle örtlich festlegt** haben. Die Personenbeförderung muss zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten stattfinden. Ein Fahrplan mit bestimmten Abfahrts- und Ankunftszeiten ist nicht nötig, auch müssen keine Zwischenhaltestellen eingerichtet sein (§ 42 Satz 2 PBefG). Anfangs- und Endpunkt eines Linienverkehrs müssen nicht auseinanderfallen, bei sog. „Ringlinien“ können Anfangs- und Endpunkt der Linie zusammenfallen, hier genügt eine Haltestelle zum Ein- und Aussteigen, etwa bei **Stadtrundfahrten**.³

(3) Regelmäßige Verkehrsverbindung

- 71 Das Merkmal der „regelmäßigen Verkehrsverbindung“ verlangt, dass der Verkehr für das Fahrgastpublikum voraussehbar wiederkehrend stattfindet. Es muss sich um **wiederholte Fahrten** handeln, die **zeitlich und örtlich im Voraus allgemein festgelegt** sind, damit sich potentielle Benutzer auf den Verkehr einrichten können.⁴ Eine fahrplanmäßig festgelegte Regelmäßigkeit verlangt § 42 Satz 2 PBefG ausdrücklich nicht. Die Fahrten müssen nur in einer erkennbaren zeitlichen, auch nur rahmenartigen Ordnung wiederholt werden. Nicht erforderlich ist, dass immer um die gleiche Uhrzeit abgefahren oder angekommen wird; es genügt, wenn die Fahrten einmal wöchentlich an zwei alternativen Tagen durchgeführt werden.⁵ Für die Vorhersehbarkeit genügt, dass das Publikum sich auf Grund langer Übung auf die Fahrten einrichten kann.⁶
- 72 Fahrten, die lediglich aus besonderen Anlässen unternommen werden, erfüllen **nicht** das Kriterium der Regelmäßigkeit, z.B. wenn die tatsächliche Durchführung grundsätzlich an Wochenenden stattfindender Fahrten **vom jeweiligen Bedarf**

1 BVerwG, Urt. v. 13.11.1964 – VII C 176.63, BVerwGE 20, 16 (18) = NJW 1965, 778 (780).

2 Lampe in Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 42 PBefG Rz. 1 – Januar 2015; Fiedler in Heinze/Fehling/Fiedler, Personenbeförderungsgesetz, 2. Aufl. 2014, § 42 PBefG Rz. 1 ff.

3 VGH München, Urt. v. 1.6.2011 – 11 B 11.332, VRS 121, 2011, 150.

4 Lampe in Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 42 PBefG Rz. 3 – Januar 2015; Fiedler in Heinze/Fehling/Fiedler, Personenbeförderungsgesetz, 2. Aufl. 2014, § 42 PBefG Rz. 3.

5 BayObLG, Beschl. v. 24.6.1982 – 3 Ob OWi 70/82, NVwZ 1983, 243 (244).

6 BayObLG, Beschl. v. 24.6.1982 – 3 Ob OWi 70/82, NVwZ 1983, 243 (244).

wie der Zahl der zu befördernden Fahrgäste **abhängt**.¹ Ruf- oder **Anrufbusse**, die nach einer telefonischen Voranmeldung des Fahrtwunsches durch den Fahrgast zwischen den dort angegebenen Haltestellen nicht nur einer Linie, sondern auch **Linienübergreifend** verkehren, sind ebenfalls keine „regelmäßige“ Verkehrsverbindung, weil die Beförderung nicht nur entlang einer vom Verkehrsunternehmer für die jeweilige Linie vorab festgelegten Strecke und damit für das Publikum erkennbar abgewickelt wird, sondern sich in ihrer Streckenführung nach dem vom Fahrgast für die jeweilige Beförderung vorher anzumeldenden Fahrtwunsch richtet.²

(4) Bestimmung der Beförderungsstrecke durch den Unternehmer

Für die Bejahung von „Linienverkehr“ ist es weiterhin erforderlich, dass es der Unternehmer ist, der die Beförderungsleistung im Voraus anbietet und die Fahrstrecke bestimmt.³ Dem steht nicht entgegen, dass der Verkehr nur auf vorherigen Anruf tatsächlich durchgeführt wird. 73

(5) Fahrgastfreiheit

Der Linienverkehr muss, wie sich aus einer Gesamtschau des PBefG ergibt, grundsätzlich einem unbestimmten und unbeschränkten Personenkreis, also **jedermann offenstehen**.⁴ Ein ständiger Fahrgastwechsel muss möglich sein.⁵ Die – auch regelmäßig durchgeführte – Beförderung bestimmter Personengruppen ist kein Linienverkehr i.S.d. § 42 PBefG.⁶ Nur bei den Sonderformen des Linienverkehrs gem. § 43 PBefG darf der Verkehr unter Ausschluss anderer Fahrgäste stattfinden. 74

(6) Sonderformen des Linienverkehrs

Als Linienverkehr gelten auch die in § 43 PBefG geregelten Sonderformen, welcher lautet: 75

§ 43 – Sonderformen des Linienverkehrs

Als Linienverkehr gilt, unabhängig davon, wer den **Ablauf** der Fahrten **bestimmt**, auch der Verkehr, der unter **Ausschluss anderer Fahrgäste** der regelmäßigen Beförderung von

1. Berufstätigen zwischen Wohnung und Arbeitsstelle (Berufsverkehr),
2. Schülern zwischen Wohnung und Lehranstalt (Schülerfahrten),
3. Personen zum Besuch von Märkten (Marktfahrten),
4. Theaterbesuchern

1 BayObLG, Beschl. v. 13.3.1998 – 3 Ob OWi 23/98, NStZ-RR 1998, 245.

2 BVerwG, Urt. v. 12.12.2013 – 3 C 30/12, BVerwGE 148, 321 – Rz. 23.

3 VGH München, Urt. v. 1.6.2011 – 11 B 11.332, VRS 121, 2011, 150 – Rz. 49; *Fiedler* in *Heinze/Fehling/Fiedler*, Personenbeförderungsgesetz, 2. Aufl. 2014, § 42 PBefG Rz. 4.

4 BVerwG, Urt. v. 16.9.1954 – I C 181/53, NJW 1955, 844; *Lampe* in *Erbs/Kohlhaas*, Strafrechtliche Nebengesetze, § 42 PBefG Rz. 4 – Januar 2015; *Fiedler* in *Heinze/Fehling/Fiedler*, Personenbeförderungsgesetz, 2. Aufl. 2014, § 42 PBefG Rz. 6.

5 *Lampe* in *Erbs/Kohlhaas*, Strafrechtliche Nebengesetze, § 42 PBefG Rz. 4 – Januar 2015.

6 *Lampe* in *Erbs/Kohlhaas*, Strafrechtliche Nebengesetze, § 42 PBefG Rz. 4 – Januar 2015.

dient. Die Regelmäßigkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der **Ablauf der Fahrten** wechselnden Bedürfnissen der Beteiligten **angepasst** wird.

In Anlehnung an die in § 43 Satz 1 Nr. 2 PBefG genannten Schülerfahrten sieht die Finanzverwaltung die den Schülerfahrten vergleichbaren Beförderungen von Kindern zwischen Wohnung und Kindergarten (Kindergartenfahrten) zu Recht ebenfalls als Sonderform des Linienverkehrs i.S.d. § 43 PBefG an.¹

(7) Abgrenzung zum Gelegenheitsverkehr (Stadtrundfahrten)

- 76 Abgrenzungsschwierigkeiten können je nach Einzelfall auftreten bei der Zuordnung von **Stadtrundfahrten** (auch von Hafenrundfahrten, Anm. 122) zu einer Verkehrsart. Stadtrundfahrten werden teilweise als Linienverkehr i.S.d. §§ 42 ff. PBefG angesehen, weil es weder nach § 42 PBefG noch nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auf den Zweck der Beförderung ankommt², teilweise werden sie – wegen ihres Ausflugszwecks anstelle eines allgemeinen Transportbedürfnisses – nicht als Linienverkehr (§ 42 ff. PBefG), sondern als **Gelegenheitsverkehr in Form von Ausflugsfahrten** (§ 46 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 i.V.m. § 48 Abs. 1 PBefG) eingestuft³.
- 77 Die für den Gelegenheitsverkehr in Form von Ausflugsfahrten maßgebenden Vorschriften des PBefG lauten:

§ 46 – Formen des Gelegenheitsverkehrs

(1) Gelegenheitsverkehr ist die Beförderung von Personen mit Kraftfahrzeugen, die nicht Linienverkehr nach den §§ 42, 42a und 43 ist.

(2) Als Formen des Gelegenheitsverkehrs sind nur zulässig

1. Verkehr mit Taxen (§ 47),
2. **Ausflugsfahrten** und Ferienziel-Reisen (§ 48),
3. Verkehr mit Mietomnibussen und mit Mietwagen (§ 49).

...

§ 48 – Ausflugsfahrten und Ferienziel-Reisen

(1) Ausflugsfahrten sind Fahrten, die der Unternehmer mit Kraftomnibussen oder Personenkraftwagen nach einem bestimmten, von ihm aufgestellten Plan und zu einem für alle Teilnehmer gleichen und gemeinsam verfolgten **Ausflugszweck** anbietet und ausführt. Die Fahrt muss wieder an den Ausgangsort zurückführen. Die Fahrgäste müssen im Besitz eines für die gesamte Fahrt gültigen Fahrscheins sein, der die Beförderungsstrecke und das Beförderungsentgelt ausweist. Bei Ausflugsfahrten, die als Pauschalfahrten ausgeführt werden, genügt im Fahrschein die Angabe des Gesamtentgelts an Stelle des Beförderungsentgelts.

...

1 Abschn. 12.13 Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 UStAE.

2 BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361; BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863; *Fiedler* in Heinze/Fehling/Fiedler, Personenbeförderungsgesetz, 2. Aufl. 2014, § 42 PBefG Rz. 10 m.w.N.

3 OVG Hamburg, Beschl. v. 20.9.2004 – 1 Bs 303/04, DVBl 2005, 260; *Lampe* in Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, § 2 PBefG Rz. 11, § 42 PBefG Rz. 5 – Januar 2015.

Richtigerweise ist eine **Stadtrundfahrt** bei Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale des § 42 PBefG als Linienverkehr anzusehen. Liegen alle Tatbestandsmerkmale des Linienverkehrs (§§ 42 ff. PBefG) vor, ist nach der Gesetzessystematik keine Prüfung der Tatbestandsmerkmale des Gelegenheitsverkehrs (§§ 46 ff. PBefG) in Form der Ausflugsfahrten i.S.v. § 48 Abs. 1 PBefG, welcher auf den Ausflugszweck abstellt, mehr vorzunehmen. Dies ergibt sich aus der Negativabgrenzung des § 46 Abs. 1 PBefG. Danach ist Gelegenheitsverkehr die Beförderung von Personen mit Kraftfahrzeugen, die nicht Linienverkehr nach den §§ 42, 42a und 43 PBefG ist (vgl. Anm. 68). In Zweifelsfällen ist gem. § 10 PBefG die Entscheidung der zuständigen Verkehrsbehörde einzuholen (Anm. 59). 78

bb) Mit Kraftfahrzeugen

Der Ermäßigungstatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG setzt Personenbeförderungen im genehmigten Linienverkehr „**mit Kraftfahrzeugen**“ voraus. Die Definition der Kraftfahrzeuge enthält § 4 Abs. 4 PBefG, welcher lautet: 79

§ 4 Straßenbahnen, Obusse, Kraftfahrzeuge

...

(4) **Kraftfahrzeuge** im Sinne dieses Gesetzes sind Straßenfahrzeuge, die durch eigene Maschinenkraft bewegt werden, ohne an Schienen oder eine Fahrleitung gebunden zu sein, und zwar sind

1. **Personenkraftwagen:** Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als neun Personen (einschließlich Führer) geeignet und bestimmt sind,
2. **Kraftomnibusse:** Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von mehr als neun Personen (einschließlich Führer) geeignet und bestimmt sind,
3. **Lastkraftwagen:** Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Gütern bestimmt sind.

(5) **Anhänger**, die von den in Absatz 1 bis 4 genannten Fahrzeugen zur Personenbeförderung mitgeführt werden, sind den sie bewegenden Fahrzeugen gleichgestellt.

Obwohl Lastkraftwagen (§ 4 Abs. 4 Nr. 3 PBefG) grundsätzlich nicht zur Personenbeförderung im genehmigten Linienverkehr geeignet sind, soll nach Ansicht der Verwaltung Linienverkehr in nicht näher bezeichneten „besonderen Ausnahmefällen“ auch mit Lastkraftwagen betrieben werden können.¹

cc) Genehmigung, Genehmigungsfreiheit

(1) Genehmigung, einstweilige Erlaubnis

Beförderungen von Personen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen unterliegen nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn es sich um „**genehmigten Linienverkehr**“ handelt. Eine Genehmigung ist nach allg. Meinung keine Voraussetzung der Steuerermäßigung, wenn der Linienverkehr **genehmigungsfrei** ist, weil er unter die Freistellungsverord- 80

¹ Abschn. 12.13 Abs. 4 Satz 4 UStAE.

nung zum PBefG fällt (Anm. 87) oder eine genehmigungsfreie Sonderform nach der Verordnung (EG) 1073/2009 darstellt (Anm. 88 f.).¹

(2) Genehmigung, einstweilige Erlaubnis

- 81 § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG knüpft an die in § 2 Abs. 1 Nr. 2 PBefG statuierte **Genehmigungspflicht** für Personenbeförderungen im Linienverkehr an, der den Besitz einer Genehmigung verlangt. Die Regelungen über die Genehmigung des Linienverkehrs sind in §§ 9–27 PBefG normiert.
- 82 Der **Umfang der Genehmigung** ergibt sich aus § 9 PBefG. Die Genehmigung wird dem Unternehmer bei einem Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen **für die Einrichtung, die Linienführung** (eine Linie oder mehrerer Linien gebündelt) und den **Betrieb** erteilt (§ 3 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 PBefG). Gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 PBefG bedarf einer Genehmigung auch
- jede Erweiterung oder wesentliche Änderung des Unternehmens,
 - die Übertragung der aus der Genehmigung erwachsenden Rechte und Pflichten (Genehmigungsübertragung) sowie
 - die Übertragung der Betriebsführung auf einen anderen.
- 83 Der Unternehmer muss im Besitz einer **Genehmigungsurkunde** sein, welche dem Unternehmer erteilt wird, wenn die Entscheidung über seinen Antrag auf Erteilung der Genehmigung unanfechtbar geworden ist (§ 15 Abs. 2 Satz 1 PBefG). Die Genehmigungsurkunde muss den inhaltlichen Anforderungen des § 17 PBefG entsprechen und von der zuständigen Genehmigungsbehörde erteilt worden sein. Sachlich zuständig für die Erteilung der Genehmigung ist die von der Landesregierung bestimmte Behörde (§ 11 Abs. 1 PBefG). Die örtliche Zuständigkeit ergibt sich aus § 11 Abs. 2 bis 4 PBefG. Die Genehmigungsurkunde muss u.a. Angaben über die Verkehrsart, die Geltungsdauer und bei Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen die Linienführung enthalten (§ 17 Abs. 1 Nr. 2, 3, 7 PBefG). Es genügt, wenn die Genehmigung erst nachträglich **rückwirkend** erteilt wird.² Im Fall der Übertragung der Betriebsführung auf einen anderen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 PBefG) gelten die vom Betriebsführungsberechtigten ausgeführten Beförderungsleistungen als solche im genehmigten Linienverkehr, sofern die Betriebsübertragung von der zuständigen Behörde genehmigt worden ist.³ Die Geltungsdauer der Genehmigung für Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen beträgt höchstens zehn Jahre (§ 16 Abs. 2 Satz 2 PBefG). Die Genehmigungsbehörde hat ein Verzeichnis aller Genehmigungen, die im öffentlichen Personennahverkehr für den Verkehr mit Kraftfahrzeugen im Linienverkehr bestehen, am Ende jedes Kalenderjahres im Amtsblatt der Europäischen Union bekannt zu machen

1 Abschn. 12.13 Abs. 5 Satz 1 UStAE; ebenso z.B. *Huschens* in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 71 f. – Mai 2015; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 UStG Rz. 833 – September 2015; *Püschner* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 44 – Oktober 2013; *Wazga* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 54 – November 2012.

2 BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361 – Rz. 34 ff.

3 Abschn. 12.13 Abs. 5 Satz 3 UStAE.

(§ 18 Abs. 1 Satz 1 PBefG), was den Finanzbehörden entsprechende Prüfungsmöglichkeiten eröffnet.

Die von der zuständigen Genehmigungsbehörde formell wirksam erteilte, bestandskräftige **Genehmigung** entfaltet materielle Bindungswirkung nicht nur gegenüber dem Unternehmer, dem die Genehmigung erteilt wurde, sondern **bindet** auch die **Finanzbehörden und Finanzgerichte**.¹ Dies folgt aus dem Grundsatz der (materiellen) Tatbestandswirkung von Verwaltungsakten als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips. Die (materielle) Tatbestandswirkung eines Verwaltungsakts braucht nicht explizit gesetzlich angeordnet zu werden, sondern ist regelmäßige Folge der Wirksamkeit des Verwaltungsakts. Sie hat zum Inhalt, dass, wenn eine Behörde durch Verwaltungsakt zu einer verbindlichen Regelung oder Qualifikation gelangt, dieser rechtswirksame Verwaltungsakt von allen Behörden und Gerichten wegen ihrer Bindung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) zu beachten und als gegebener „Tatbestand“ eigenen Entscheidungen zugrunde zu legen ist, solange er nicht nichtig ist. Die Finanzbehörden und Finanzgerichte, die nicht selbst mit der Kontrolle der betreffenden Genehmigung im Rahmen von Klagen und Anträgen befasst sind, sind als Teil des staatlichen Kompetenzgefüges an den Inhalt einer bestandskräftigen, formell wirksamen Genehmigung gebunden.² Tatbestandswirkung entfaltet grundsätzlich auch der rechtswidrige Verwaltungsakt.³ Damit wird bezweckt, dass die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit und den Bestand eines behördlichen Bescheids den dazu berufenen Behörden und Gerichten vorbehalten bleibt.⁴ Allerdings besteht die Bindungswirkung **nicht grenzenlos**. Das Berufen auf die Tatbestandswirkung darf nicht rechtsmissbräuchlich sein, insbesondere darf ein offensichtlich unzutreffender Verwaltungsakt nicht zur Legitimation einer Steuerhinterziehung führen.⁵

Anstelle der Genehmigungsurkunde genügt ausnahmsweise eine **einstweilige Erlaubnis** i.S.d. § 20 PBefG.⁶ In Eilfällen, wenn eine sofortige Einrichtung, Erweiterung oder wesentliche Änderung eines Linienverkehrs mit Kraftfahrzeugen im öffentlichen Verkehrsinteresse liegt, kann die Genehmigungsbehörde, in deren Bezirk der Verkehr betrieben werden soll, dem Antragsteller eine widerrufliche einstweilige Erlaubnis erteilen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 PBefG). Sie wird schriftlich erteilt und muss die in § 20 Abs. 2 PBefG vorgeschriebenen Angaben enthalten, u.a. auch die Geltungsdauer. Die einstweilige Erlaubnis erlischt nach sechs Monaten, soweit sie nicht vorher widerrufen wird (§ 20 Abs. 3 Satz 1 PBefG).

1 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 22.

2 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 22; ausführlich BFH, Urt. v. 21.01.2010 – VI R 52/08, BStBl. II 2010, 703 – Rz. 19 ff.

3 *Kirchhof*, NJW 1985, 2977 (2983).

4 BFH, Urt. v. 21.1.2010 – VI R 52/08, BStBl. II 2010, 703 – Rz. 20.

5 Thüringer FG, Urt. v. 22.8.2017 – 2 K 688/16, juris.

6 Abschn. 12.13 Abs. 5 Satz 2 UStAE.

(3) Genehmigungsfreiheit bestimmter Linienverkehre

- 86 Der **genehmigungsfreie Linienverkehr** ist – im Wege eines „Erst-recht-Schlusses“ – **wie genehmigter Linienverkehr** zu behandeln.¹ Durch die Genehmigungsfreiheit sollen die Schwierigkeiten ausgeräumt werden, die sich z.B. bei häufig wechselnden Arbeitsstellen, insbesondere bei Bauunternehmen, aus der Notwendigkeit ergeben würden, für jede Arbeitsstelle das Verfahren für eine Linienverkehrsgenehmigung durchzuführen. Abgesehen von dieser Besonderheit sind die Beförderungen im genehmigungsfreien Linienverkehr den Beförderungen im genehmigten Linienverkehr vergleichbar. Die Vergleichbarkeit dieser Tatbestände rechtfertigt es, auf diese Sonderform des „genehmigungsfreien“ Linienverkehrs ebenfalls den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, sofern die weiteren Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG 1980 – Personenbeförderung im Linienverkehr innerhalb einer Gemeinde oder Beförderungsstrecke von nicht mehr als fünfzig Kilometern – erfüllt sind; insoweit ist das UStG 1980 „planwidrig“ unvollständig.²
- 87 Gem. § 1 **Freistellungs-Verordnung zum PBefG**³ werden bestimmte Beförderungen (u.a. im Linienverkehr) von den Vorschriften des PBefG und damit auch von der Pflicht zur Genehmigung des Linienverkehrs freigestellt.

§ 1

Von den Vorschriften des Personenbeförderungsgesetzes werden freigestellt

1. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen außerhalb öffentlicher Straßen und Plätze im Sinne des Straßenverkehrsgesetzes;
2. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen in Ausübung hoheitlicher Tätigkeit;
3. Beförderungen mit Personenkraftwagen, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als sechs Personen (einschließlich Führer) geeignet und bestimmt sind, es sei denn, dass für die Beförderungen ein Entgelt zu entrichten ist;
4. Beförderungen
 - a) von Berufstätigen mit Kraftfahrzeugen zu und von ihrer Eigenart nach wechselnden Arbeitsstellen, insbesondere Baustellen, sofern nicht ein solcher Verkehr zwischen gleichbleibenden Ausgangs- und Endpunkten länger als ein Jahr betrieben wird,
 - b) von Berufstätigen mit Kraftfahrzeugen zu und von Arbeitsstellen in der Land- und Forstwirtschaft,
 - c) mit Kraftfahrzeugen durch oder für Kirchen oder sonstige Religionsgesellschaften zu und von Gottesdiensten,
 - d) mit Kraftfahrzeugen durch oder für Schulträger zum und vom Unterricht,

¹ Abschn. 12.13 Abs. 5 Satz 6 UStAE.

² BFH, Urt. v. 30.6.1988 – V R 39/87, UR 1989, 240 = juris – Rz. 16; BFH, Urt. v. 11.3.1988 – V R 114/83, BStBl. II 1988, 651 = UR 1988, 319 – unter II.2. a.E.

³ Verordnung über die Befreiung bestimmter Beförderungsfälle von den Vorschriften des Personenbeförderungsgesetzes (Freistellungs-Verordnung) vom 30.8.1962, BGBl. I 1962, 601; zuletzt geändert durch die Zweite Verordnung zur Änderung der Freistellungs-Verordnung v. 4.5.2012, BGBl. I 2012, 1037.

- e) von Kranken aus Gründen der Beschäftigungstherapie oder zu sonstigen Behandlungszwecken durch Krankenhäuser oder Heilanstalten mit eigenen Kraftfahrzeugen,
 - f) von Berufstätigen mit Personenkraftwagen von und zu ihren Arbeitsstellen,
 - g) von körperlich, geistig oder seelisch behinderten Personen mit Kraftfahrzeugen zu und von Einrichtungen, die der Betreuung dieser Personenkreise dienen,
 - h) von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber zu betrieblichen Zwecken zwischen Arbeitsstätten desselben Betriebes,
 - i) mit Kraftfahrzeugen durch oder für Kindergartenträger zwischen Wohnung und Kindergarten,
- es sei denn, dass von den Beförderten ein Entgelt zu entrichten ist;
- 5. Beförderungen durch die Streitkräfte mit eigenen Kraftfahrzeugen;
 - 6. Beförderungen durch die Polizei mit eigenen Kraftfahrzeugen;
 - 7. die Mitnahme von
 - a) umziehenden Personen in besonders für die Möbelbeförderung eingerichteten Fahrzeugen,
 - b) Personen in Kraftfahrzeugen, die zur Leichenbeförderung bestimmt sind.

Satz 1 Nummer 4 gilt für entgeltliche Beförderungen mit einem Kraftomnibus nur dann, wenn

- 1. die Voraussetzungen nach Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe b oder c der Verordnung (EG) Nr. 1071/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Oktober 2009 zur Festlegung gemeinsamer Regeln für die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers und zur Aufhebung der Richtlinie 96/26/EG des Rates (ABl. L 300 vom 14.11.2009, S. 51) erfüllt sind,
- 2. der Unternehmer ausschließlich innerstaatliche Beförderungen im Sinne des Artikels 1 Absatz 5 der Verordnung (EG) Nr. 1071/2009 durchführt oder
- 3. das Fahrzeug durch den Unternehmer auch bei Beförderungen eingesetzt wird, für die er eine Genehmigung nach dem Personenbeförderungsgesetz besitzt.

Des Weiteren sind nach der **Verordnung (EG) Nr. 1073/2009¹** im **grenzüberschreitenden Personenverkehr** mit Kraftomnibussen im Gebiet der EU **bestimmte Sonderformen des Linienverkehrs** mit Fahrzeugen, die geeignet und dazu bestimmt sind, mehr als neun Personen – einschließlich des Fahrers – zu befördern (Art. 1 Abs. 1 VO (EG) 1073/2009), **nicht genehmigungspflichtig**. Erfasst werden auch bestimmte innerstaatliche gewerbliche Personenkraftverkehrsdienste, die von einem nicht ansässigen Kraftverkehrsunternehmer zeitweilig durchgeführt werden (Art. 1 Abs. 4 VO [EG] 1073/2009). **Linienverkehr** i.S.d. VO (EG) 1073/2009 ist die regelmäßige Beförderung von Fahrgästen auf einer bestimmten Verkehrsstrecke, wobei Fahrgäste an vorher festgelegten Halte-

1 Verordnung (EG) Nr. 1073/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21.10.2009 über gemeinsame Regeln für den Zugang zum grenzüberschreitenden Personenkraftverkehrsmarkt und zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 561/2006, ABl. EU Nr. L 300 v. 14.11.2009, 88. – Diese Verordnung ersetzt die in Abschn. 12.13 Abs. 5 Sätze 1 und 7 sowie in Abschn. 12.15 Abs. 1 Satz 5 UStAE noch genannte, ungültig gewordene Verordnung (EWG) 684/92 des Rates v. 16.3.1992 zur Einführung gemeinsamer Regeln für den grenzüberschreitenden Personenverkehr mit Kraftomnibussen, ABl. EG Nr. L 72 v. 20.3.1992, 1.

stellen aufgenommen oder abgesetzt werden können (Art. 2 Nr. 2 VO [EG] 1073/2009). Der Linienverkehr ist genehmigungspflichtig (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 VO [EG] 1073/2009). **Sonderformen des Linienverkehrs** i.S.d. VO (EG) 1073/2009 sind Dienste im Linienverkehr unabhängig davon, wer Veranstalter der Fahrten ist, zur Beförderung bestimmter Gruppen von Fahrgästen unter Ausschluss anderer Fahrgäste (Art. 2 Nr. 3 VO [EG] 1073/2009). Die Sonderformen des Linienverkehrs sind unter bestimmten Voraussetzungen nicht genehmigungspflichtig (Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 VO [EG] 1073/2009). Dazu bestimmt

Artikel 5

Zugang zum Markt

...

(2) Zu den **Sonderformen des Linienverkehrs** zählen

- a) die Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnort und Arbeitsstätte,
- b) die Beförderung von Schülern und Studenten zwischen Wohnort und Lehranstalt.

Die Regelmäßigkeit der Sonderformen des Linienverkehrs wird nicht dadurch berührt, dass der Ablauf wechselnden Bedürfnissen der Nutzer angepasst wird.

Die Sonderformen des Linienverkehrs sind **nicht genehmigungspflichtig** nach Kapitel III, sofern sie zwischen dem Veranstalter und dem Verkehrsunternehmer **vertraglich geregelt** sind.

Neben der von Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 VO (EG) 1073/2009 verlangten vertraglichen Regelung muss der Verkehrsunternehmer außerdem die **Zulassungsvoraussetzungen zum Linienverkehr** einschließlich der Sonderformen des Linienverkehrs des Art. 3 Abs. 1 VO (EG) 1073/2009 erfüllen, nämlich

- im **Niederlassungsmitgliedstaat** die **Genehmigung** für Personenbeförderungen mit Kraftomnibussen im Linienverkehr, einschließlich der Sonderformen des Linienverkehrs, oder im Gelegenheitsverkehr gemäß den Bedingungen für den Marktzugang nach innerstaatlichem Recht erhalten haben;
- die Voraussetzungen der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften über die **Zulassung** zum Beruf des Personenkraftverkehrsunternehmers im innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Verkehr erfüllt haben und
- die dort genannten Rechtsvorschriften über die **Sicherheit** im Straßenverkehr für Fahrer und Fahrzeuge erfüllt haben.

- 89 Zum **Nachweis** des Vorliegens einer genehmigungsfreien Sonderform des Linienverkehrs nach der VO (EG) 1073/2009 lässt die Finanzverwaltung die Vorlage des zwischen dem Veranstalter und dem Verkehrsunternehmer abgeschlossenen Beförderungsvertrags (Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 VO [EG] 1073/2009) genügen.¹

(4) Insbesondere: Genehmigungsfreie Beförderung von Arbeitnehmern

- 90 Als praktisch bedeutsame Form dieses genehmigungsfreien Linienverkehrs erachtet die Finanzverwaltung die Beförderungen durch die Streitkräfte und die Polizei

¹ Abschn. 12.13 Abs. 5 Satz 10 UStAE.

mit eigenen Fahrzeugen (§ 1 Satz 1 Nr. 5 und 6 Freistellungs-VO) sowie die in § 1 Satz 1 Nr. 4 Freistellungs-VO genannten Beförderungen, bei denen von den beförderten Personen selbst ein Entgelt (grundsätzlich) nicht zu entrichten ist¹, insbesondere also die **unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle** durch den Arbeitgeber².

Diese kann bei dem befördernden Arbeitgeber die Voraussetzungen einer steuerbaren Leistung in Form einer **unentgeltlichen Wertabgabe** i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG erfüllen. Gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung (als die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes i.S.v. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH **dient** eine unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen PKW durch den Arbeitgeber **grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer** und damit unternehmensfremden Zwecken. Das ist nicht der Fall, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände – wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benutzen, und wechselnde Arbeitsstätten – es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird. Dies gilt auch für den Fall, dass der Arbeitgeber die Arbeitnehmer nicht in eigenen Fahrzeugen befördert, sondern einen seiner Arbeitnehmer mit der Beförderung in dessen Privatfahrzeug beauftragt.³

91

Die steuerbare genehmigungsfreie Arbeitnehmerbeförderung, die dem genehmigten Linienverkehr gleichsteht, soll nach **bisheriger Sicht des BFH** und der Verwaltung nur in den Fällen dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegen, in denen der Arbeitgeber selbst **mit eigenen Fahrzeugen** seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert⁴, nicht aber wenn er hierfür ein Beförderungsunternehmen beauftragt, weil er dann seine Beförderungsleistung nicht – wie § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG voraussetzt – als Beförderungsunternehmer erbringe, sondern lediglich als Veranstalter der Berufsverkehre auftrete⁵. Diese Sichtweise erscheint insbesondere auch im Hinblick auf die

92

1 Vgl. Abschn. 12.13 Abs. 5 Satz 5 UStAE.

2 Vgl. Abschn. 12.15 UStAE.

3 BFH, Urt. v. 5.6.2014 – XI R 36/12, BStBl. II 2015, 43 = UR 2014, 977 – Rz. 15; EuGH, Urt. v. 16.10.1997 – C-258/95 – Fillibeck, EuGHE 1997, I-5577 = UR 1998, 61 – Leitsatz 2; EuGH, Urt. v. 16.2.2012 – C-118/11 – Eon Aset Menidjmont OOD, UR 2012, 230 – Rz. 51 f.; EuGH, Urt. v. 18.7.2013 – Rs. C-124/12 – AES, UR 2014, 398 – Rz. 29.

4 BFH, Urt. v. 11.3.1988 – V R 114/83, BStBl. II 1988, 651 = UR 1988, 319; Abschn. 12.15 Abs. 2 UStAE.

5 BFH, Urt. v. 11.3.1988 – V R 30/84, BStBl. II 1988, 643 = UR 1988, 317 – unter II.3.; Abschn. 12.15 Abs. 3 UStAE.

darin liegende ungleiche Besteuerung vergleichbarer Sachverhalte **zweifelhaft**.¹ Aus der maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsverbrauchers bzw. Arbeitnehmers wird die Beförderungsleistung zur Arbeitsstelle von seinem Arbeitgeber erbracht, der sich hierfür lediglich eines Subunternehmers bedient. Zu Recht hat daher der BFH in neuerer Zeit entschieden, dass ein „Verkehr mit Taxen“ als Voraussetzung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auch dann vorliegt, wenn der leistende Unternehmer ohne eigene Genehmigung für den Verkehr mit Taxen die Personenbeförderungsleistung nicht selbst mit eigenbetriebenen Taxen durchführt, sondern durch einen Subunternehmer, welcher über eine entsprechende Genehmigung verfügt, durchführen lässt² (vgl. Anm. 98).

93–94 frei

e) Verkehr mit Taxen (Alternative 4)

- 95 Des Weiteren fallen auch Personenbeförderungen „im Verkehr mit Taxen“ (Alternative 4) unter den Ermäßigungstatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG. **Verkehr mit Taxen** (bis zum Inkrafttreten des JStG 2007 „Kraftdroschken“, Anm. 15) ist gesetzlich definiert als die Beförderung von Personen mit Personenkraftwagen, die der Unternehmer an behördlich zugelassenen Stellen bereithält und mit denen er Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt (§ 47 Abs. 1 Satz 1 PBefG). Der Unternehmer kann Beförderungsaufträge auch während einer Fahrt oder am Betriebssitz entgegennehmen (§ 47 Abs. 1 Satz 2 PBefG).
- 96 **Personenkraftwagen** sind Kraftfahrzeuge³, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als neun Personen (einschließlich Führer) geeignet und bestimmt sind (§ 4 Abs. 4 Nr. 1 PBefG).
- 97 Das in § 47 Abs. 1 Satz 1 PBefG enthaltene Tatbestandsmerkmal „zu einem **vom Fahrgast bestimmten Ziel**“, das der Abgrenzung zum Linienverkehr (§ 42 PBefG) und zum Ausflugsfahrtenverkehr (§ 48 PBefG) dient⁴, bei denen das Fahrtziel nicht von der „Fahrgastseite“, sondern ausschließlich von Seiten des Beförderungsunternehmers festgelegt wird, ist auch dann erfüllt, wenn nicht die

1 *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, Forschungsgutachten 2010, 71 – unter VI.2.

2 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 14, 24; Abschn. 12.13 Abs. 7 Satz 7 f. UStAE. – Die vor dem 2.6.2016 geltende, nunmehr überholte Fassung des Abschn. 12.13 Abs. 7 Satz 6 UStAE lautete: „Eine begünstigte Personenbeförderungsleistung setzt voraus, dass sie durch den Genehmigungsinhaber mit eigenbetriebenen Taxen erbracht wird.“

3 Kraftfahrzeuge sind gem. § 4 Abs. 4 Einleitungssatz PBefG Straßenfahrzeuge, die durch eigene Maschinenkraft bewegt werden, ohne an Schienen oder eine Fahrleitung gebunden zu sein.

4 FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 15.9.2016 – 4 K 70/14, EFG 2017, 69 – Rz. 24; OLG Karlsruhe, Urt. v. 15.6.1988 – 6 U 115/87, juris m.w.N.; Abschn. 12.13 Abs. 7 Satz 3 UStAE.

zu befördernde Person persönlich, sondern eine dritte, der Sphäre des Fahrgastes zuzurechnende Person das Fahrtziel gegenüber dem Taxiunternehmer benennt.¹

Auch wenn § 47 Abs. 1 Satz 1 PBefG davon spricht, dass „der Unternehmer“ die Fahrten mit dem Taxi ausführt und damit ein personenbezogenes Tatbestandsmerkmal enthält, liegt ein „Verkehr mit Taxen“ als Voraussetzung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auch dann vor, wenn der leistende Unternehmer ohne eigene Genehmigung für den Verkehr mit Taxen die Personenbeförderungsleistung nicht selbst mit eigenbetrieblenen Taxen durchführt, sondern **durch einen Subunternehmer**, welcher über eine entsprechende Genehmigung verfügt, durchführen lässt.² Entscheidend ist insoweit, dass aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers die Leistungserbringung, also die entgeltliche Personenbeförderungsleistung selbst, im genehmigten Verkehr mit Taxen erbracht wird³, unabhängig davon, ob sich hierfür der Beförderungsunternehmer fremder Hilfe bedient. 98

Der **Verkehr mit Taxen** ist eine besondere Form des Gelegenheitsverkehrs (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 PBefG) und **unterliegt** nach dem PBefG **besonderen Bedingungen**. Der Verkehr mit Taxen bedarf einer speziellen, für die Beförderungsform geltenden Genehmigung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 9 Abs. 1 Nr. 5, § 46 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 PBefG). Der Taxiunternehmer muss im Besitz einer gültigen Genehmigungsurkunde sein, welche den inhaltlichen Anforderungen der §§ 17 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 5 PBefG entspricht und die während der Taxifahrt mitzuführen ist (§ 17 Abs. 4 PBefG). Die Genehmigung ist nach der besonderen Zulassungsschranke des § 13 Abs. 4 PBefG beim Verkehr mit Taxen zu versagen, wenn die öffentlichen Verkehrsinteressen dadurch beeinträchtigt werden, dass durch die Ausübung des beantragten Verkehrs das örtliche Taxengewerbe in seiner Funktionsfähigkeit bedroht wird (§ 13 Abs. 4 Satz 1 PBefG). Des Weiteren werden die Beförderungsentgelte und -bedingungen für Taxen durch Rechtsverordnung festgesetzt (§ 51 Abs. 1 PBefG). Für den Pflichtfahrbereich, dem räumlichen Geltungsbereich der festgesetzten Beförderungsentgelte (§ 47 Abs. 4 PBefG), sind Sondervereinbarungen – zwischen dem örtlichen Taxigewerbe und Großkunden – unter den weiteren Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 PBefG zulässig. Im Pflichtfahrbereich besteht nach § 22 i.V.m. § 47 Abs. 4 PBefG eine Beförderungspflicht. Die Unternehmer des Taxenverkehrs unterliegen einer Betriebspflicht, die allgemein auf die ordnungsmäßige Einrichtung und Aufrechterhaltung des Betriebs gerichtet ist (§ 21 PBefG) und deren Umfang durch Rechtsverordnung noch weiter ausgestaltet werden kann, insbesondere auch durch Vorschriften über das Bereithalten von Taxen in Sonderfällen einschließlich eines Bereitschaftsdienstes (§ 47 Abs. 3 Nr. 1 PBefG). Soweit im Bereich des Verkehrs mit Taxen ein Verstoß gegen die an diese Verkehrsart geknüpften öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen vorliegt, hat dieser Verstoß keine Auswir- 99

1 FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 15.9.2016 – 4 K 70/14, EFG 2017, 69 – Rz. 25 ff.; Abschn. 12.13 Abs. 7 Satz 3 UStAE.

2 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 14, 24; Abschn. 12.13 Abs. 7 Sätze 7 f. UStAE.

3 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 24 f.

kungen auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Beförderungsart.¹ So ist es etwa unbeachtlich, wenn beim Verkehr mit Taxen die vertraglich vereinbarten Vergütungen (das Beförderungsentgelt) zwischen dem Unternehmer und dem Fahrgast von den Vergütungsregelungen des § 51 Abs. 1 Nr. 1 PersBefG i.V.m. der entsprechenden Tarifordnung abweichen, ohne dass die zuständige Behörde eine Sondervereinbarung genehmigt hätte. Ein Verstoß gegen die Ordnungsvorschriften stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, ohne dass das Gesetz bei einem solchen Verstoß weitere Rechtsfolgen vorsieht. Allein ein solcher Verstoß führt nicht dazu, dass eine Beförderung im Rahmen des Taxenverkehrs nicht mehr als Verkehr mit Taxen i.S.d. § 47 PersBefG und des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG zu beurteilen ist.²

100 **Nicht** unter den nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG steuerbegünstigten Verkehr mit Taxen (§ 47 PBefG) fällt der hiervon im PBefG abgegrenzte **Gelegenheitsverkehr in Form des Verkehrs mit Mietwagen** (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 2 i.V.m. § 49 Abs. 4 PBefG). Personenbeförderungsleistungen mit Mietwagen unterliegen **grundsätzlich** (Ausnahme Anm. 103) nicht dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG.³ Das ist im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichbehandlungsgrundsatz) und das Grundrecht des Art. 12 Abs. 1 GG (Berufsfreiheit) verfassungsgemäß⁴ und grundsätzlich unionsrechtskonform, denn der nationale Gesetzgeber ist dazu befugt, die Ermächtigung zur Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für die Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks (Anhang III Nr. 5 MwStSystRL) auf bestimmte Teile einer Kategorie – wie den Verkehr mit Taxen – zu beschränken, weil diese Dienstleistung sich von anderen Teilen dieser Kategorie abgrenzen lässt und die Beschränkung grundsätzlich dem Grundsatz der Neutralität entspricht (Anm. 28 f.).

101 **Verkehr mit Mietwagen** ist die Beförderung von Personen mit Personenkraftwagen, die nur im ganzen zur Beförderung gemietet werden und mit denen der Unternehmer Fahrten ausführt, deren Zweck, Ziel und Ablauf der Mieter bestimmt und die nicht Verkehr mit Taxen nach § 47 PBefG sind (§ 49 Abs. 4 Satz 1 PBefG). Mit Mietwagen dürfen nur Beförderungsaufträge ausgeführt werden, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen sind (§ 49 Abs. 4 Satz 2 PBefG). Nach Ausführung des Beförderungsauftrages hat der Mietwagen unverzüglich zum Betriebssitz zurückzukehren, es sei denn, er

1 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 23, 26 f.

2 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 23, 26 f.

3 BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 19 m.w.N.; EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl. II 2015, 437 = UR 2014, 490 – Rz. 41 ff. – nachfolgend BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 22/10, BStBl. II 2015, 416 = UR 2015, 22 – Leitsatz; BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 39/10, BStBl. II 2015, 421 = UR 2015, 28 – Leitsatz 1. – *Ismer/Kaul/Reiß/Rath* halten die Unterscheidung zwischen steuerermäßigten Umsätzen mit Taxen einerseits und Mietwagen mit Fahrer andererseits ohne weitere Begründung für „wenig überzeugend“, *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, Forschungsgutachten 2010, 71 – unter VI.2.

4 BVerfG, Beschl. v. 11.2.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 = NJW 1992, 1815 – Leitsatz; BFH, Urt. v. 23.9.2015 – V R 4/15, BStBl. II 2016, 494 = UR 2016, 244 – Rz. 27; BFH, Urt. v. 30.10.1969 – V R 99/69, BStBl. II 1970, 78.

hat vor der Fahrt von seinem Betriebssitz oder der Wohnung oder während der Fahrt fernmündlich einen neuen Beförderungsauftrag erhalten (§ 49 Abs. 4 Satz 3 PBefG). Der Eingang des Beförderungsauftrages am Betriebssitz oder in der Wohnung hat der Mietwagenunternehmer buchmäßig zu erfassen und die Aufzeichnung ein Jahr aufzubewahren (§ 49 Abs. 4 Satz 4 PBefG). Annahme, Vermittlung und Ausführung von Beförderungsaufträgen, das Bereithalten des Mietwagens sowie Werbung für Mietwagenverkehr dürfen weder allein noch in ihrer Verbindung geeignet sein, zur Verwechslung mit dem Taxenverkehr zu führen (§ 49 Abs. 4 Satz 5 PBefG). Den Taxen vorbehaltene Zeichen und Merkmale dürfen für Mietwagen nicht verwendet werden (§ 49 Abs. 4 Satz 6 PBefG).

Der wesentliche **Unterschied zwischen Taxi- und Mietwagenverkehr** liegt 102 entgegen der Verwaltungsauffassung¹ nicht (nur) darin, dass im Mietwagenverkehr gem. § 49 Abs. 4 Satz 2 PBefG nur Beförderungsaufträge ausgeführt werden dürfen, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen sind. Vielmehr unterliegen die Mietwagenunternehmer nicht den erheblichen Verpflichtungen, denen die Taxiunternehmer im Interesse der Aufrechterhaltung des öffentlichen Verkehrsbedürfnisses unterliegen. Für Mietwagenunternehmer besteht, anders als für Taxiunternehmer (§ 21 f. PBefG), keine Betriebs- und Beförderungspflicht (§ 49 Abs. 4 Satz 7 PBefG). Außerdem unterliegen die Mietwagenunternehmen nicht den Tarifvorschriften über die Beförderungsentgelte und -bedingungen, denen die Taxifahrer (§ 51 PBefG) unterliegen. Außerdem besteht für den Verkehr mit Mietwagen nicht die den Verkehr mit Taxen als öffentliche Dienstleistung treffende besondere Zulassungsschranke des § 13 Abs. 4 PBefG, wonach die Genehmigung bei Beeinträchtigung bestimmter öffentlicher Verkehrsinteressen zu versagen ist.

Nur **ausnahmsweise** können **Personenbeförderungen von Mietwagenunternehmern mit Fahrgestellung** dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 103 Nr. 10 UStG unterliegen, nämlich dann, wenn die Beförderungsleistungen auf der Grundlage von gleichermaßen für Taxiunternehmer geltenden Sondervereinbarungen erfolgen, z.B. bei von einem Mietwagenunternehmen durchgeführten Krankentransporten, die auf mit Krankenkassen geschlossenen Sondervereinbarungen beruhen, die ebenfalls für Taxiunternehmen gelten.² Diese Personenbeförderungen sind als **gleichartig** anzusehen³ mit der Folge, dass die Personenbeförderung im Verkehr mit Mietwagen wie eine Personenbeförderung im Verkehr mit Taxen zu behandeln und über eine **entsprechende Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG** zu berücksichtigen ist.

Zur **Beförderungsstrecke** bei Taxifahrten siehe Anm. 150 f.

104

1 Abschn. 12.13 Abs. 8 Satz 2 UStAE.

2 BFH, Urt. v. 2.7.2014 – XI R 39/10, BStBl. II 2015, 421 = UR 2015, 28 – Leitsatz 2 – Nachfolgeentscheidung zu EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl. II 2015, 437 = UR 2014, 490; Abschn. 12.13 Abs. 8 Satz 3 UStAE.

3 EuGH, Urt. v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl. II 2015, 437 = UR 2014, 490 – Rz. 64.

105–108 frei

f) Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegs- hilfen aller Art (Alternative 5)

109 Weitere in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannte Verkehrsart ist die Personenbeförderung „im **Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegs-
hilfen aller Art**“ (Alternative 5). Die Regelung **gilt** erst **seit** dem **1.1.2008**. Bis zum 31.12.2007 war die „Personenbeförderung mit Bergbahnen“ ausdrücklich von der Steuerermäßigung für Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr ausgenommen. Begründet wurde diese Ausklammerung aus der Steuerermäßigung bereits seit Einführung des Mehrwertsteuersystems zum 1.1.1968 stets damit, dass Steuervergünstigungen im Rahmen der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer grundsätzlich nur im Interesse der Letztverbraucher und nur zur Vermeidung sozialer Härten als erforderlich angesehen würden und eine solche Ausnahmesituation nur für den öffentlichen Personennahverkehr anerkannt sei, nicht aber für die Bergbahnen, Seilbahnen, Sessellifte usw., welche weit überwiegend der Touristik dienen, auch wenn die Bergbahnen zumindest teilweise öffentlichen Nahverkehr darstellen¹ (Anm. 16). Auf jahrzehntelanges Betreiben des Bundesrates wurde die Ausnahme der Bergbahnen von der Steuerermäßigung durch das JStG 2008 überraschenderweise gestrichen und der ermäßigte Steuersatz stattdessen auf Personenbeförderungen „im Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegs-
hilfen aller Art“ ausgedehnt. Dies soll dazu dienen, eine steuerrechtliche Gleichstellung mit dem bereits begünstigten öffentlichen Nahverkehr herzustellen, vor allem aber um die **Konkurrenzfähigkeit** und Leistungsfähigkeit dieser die Attraktivität **der deutschen Gebirgsregionen als Reiseziel** mitbestimmenden Einrichtungen zu erhalten (Anm. 17).

110 Nach dem Gesetzeswortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG, der von „Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegs-
hilfen aller Art“ spricht, sind die „**mechanischen Aufstiegs-
hilfen**“ als **Oberbegriff** der Drahtseilbahnen zu verstehen.² Dem Begriff der „**Aufstiegshilfe**“ ist immanent, dass das Beförderungsmittel der **Höhenüberwindung** dient.³ Entgegen anderer Auffassung⁴ führt das Motiv des Gesetzgebers, über die Ausweitung der Begünstigung auf „Drahtseilbahnen und sonstige Aufstiegs-
hilfen aller Art“ u.a. die touristische Konkurrenzfähigkeit der deutschen Bergregionen zu fördern (Anm. 109, 17), nicht zu einer Einschränkung des Tatbestands auf „Aufstiegshilfen in den Gebirgsregionen“, weil dieses Motiv kein ausschließliches ist und sich auch nicht als solches im Gesetzestext niedergeschlagen hat, nicht zum „objektivierten“ Willen des Gesetzgebers geworden ist. Folglich können auch Drahtseilbahnen in einer nicht in ei-

1 BFH, Urt. v. 16.5.1974 – V R 109/72, BStBl. II 1974, 1338 = UR 1974, 226; Abg. *Schmidt* (Kempten), Stenographischer Bericht über die 105. Sitzung des Deutschen Bundestages v. 26.4.1967, 4880.

2 Zutreffend FG München Urt. v. 2.2.2011 – 3 K 2953, EFG 2011, 1293 = juris – Rz. 19, unter 1.b.

3 Zutreffend FG München Urt. v. 2.2.2011 – 3 K 2953, EFG 2011, 1293 = juris – Rz. 19, unter 1.b.

4 FG München Urt. v. 2.2.2011 – 3 K 2953, EFG 2011, 1293 = juris – Rz. 19, unter 1.b.

ner Gebirgsregion gelegenen Großstadt unter den Ermäßigungstatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Alt. 5 UStG fallen.

Eine gesetzliche Definition der mechanischen Aufstiegshilfe oder der Drahtseilbahn existiert nicht. **Begriffsbestimmungen** der „Seilbahn“ enthält jedoch die (bis zum 20.4.2018 gültige) Richtlinie 2000/9/EG über Seilbahnen für den Personenverkehr¹, welche zur richtlinienkonformen Auslegung des Begriffs „Drahtseilbahn“ herangezogen werden können: 111

Richtlinie 2000/9/EG

Artikel 1

(1) Diese Richtlinie betrifft **Seilbahnen** für den Personenverkehr.

(2) Im Sinne dieser Richtlinie sind Seilbahnen für den Personenverkehr Anlagen aus mehreren Bauteilen, die geplant, gebaut, montiert und in Betrieb genommen werden, um Personen zu befördern.

Bei diesen an ihrem Bestimmungsort errichteten Anlagen werden Personen in Fahrzeugen oder mit Schleppeneinrichtungen befördert, welche durch entlang der Trasse verlaufende Seile bewegt und/oder getragen werden.

(3) Bei den betreffenden Anlagen handelt es sich um

- a) Standseilbahnen und andere Anlagen, deren Fahrzeuge von Rädern oder anderen Einrichtungen getragen und durch ein oder mehrere Seile bewegt werden;
- b) Seilschwebbahnen, deren Fahrzeuge von einem oder mehreren Seilen getragen und/oder bewegt werden; dazu gehören auch Kabinenbahnen und Sesselbahnen;
- c) Schleppaufzüge, bei denen mit geeigneten Geräten ausgerüstete Benutzer durch ein Seil fortbewegt werden.

...

(6) Diese Richtlinie gilt nicht für

- Aufzüge im Sinne der Richtlinie 95/16/EG(10);
- seilbetriebene Straßenbahnen herkömmlicher Bauart;
- zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzte Anlagen;
- feststehende und verfahrbare Jahrmarktgeräte sowie Anlagen in Vergnügungsparks, die zur Freizeitgestaltung und nicht als Personenverkehrsmittel dienen;
- bergbauliche Anlagen sowie zu industriellen Zwecken aufgestellte und genutzte Anlagen;
- seilbetriebene Fähren;
- Zahnradbahnen;
- durch Ketten gezogene Anlagen.

In Anlehnung an die vorstehende Richtlinie zählt die Finanzverwaltung zu den **„Drahtseilbahnen“** 112

- Standseilbahnen und andere Anlagen, deren Fahrzeuge von Rädern oder anderen Einrichtungen getragen und durch ein oder mehrere Seile bewegt werden,

1 Richtlinie 2000/9/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20.3.2000 über Seilbahnen für den Personenverkehr, ABl. EG Nr. L 106 v. 3.5.2000, 21.

- Seilschwebbahnen, deren Fahrzeuge von einem oder mehreren Seilen getragen und/oder bewegt werden (einschließlich Kabinenbahnen und Sesselbahnen) und
- Schleppaufzüge, bei denen mit geeigneten Geräten ausgerüstete Benutzer durch ein Seil fortbewegt werden.¹

- 113 Zu den „**sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art**“ gehören auch Seilschwebbahnen, Sessellifte und Skilifte² (siehe aber Anm. 115) sowie Zahnradbahnen und durch Ketten gezogene Anlagen, wenn sie zum Aufstieg, also der Höhenüberwindung dienen.
- 114 **Nicht** zu den „Drahtseilbahnen“ oder den „sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art“ i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG gehören **Aufzüge** in Hochhäusern oder Bergwerken³, denn die gesetzlichen Begriffe sind teleologisch auf Bergbahnen oder diesen vergleichbare Bahnen (z.B. Städteseilbahnen) bzw. diesen vergleichbare sonstige mechanische Aufstiegshilfen zu reduzieren.⁴
- 115 Die **Bergaufbeförderung** mittels eines **Skilifts**⁵ zur anschließenden Talfahrt oder mittels eines auf Rädern laufenden **Schlittens** über ein Drahtseil in einer vorgefertigten Metallmulde zur sich anschließenden Abfahrt auf einer Sommerrodelbahn⁶ fallen isoliert betrachtet unter die Personenbeförderung im „Verkehr mit mechanischen Aufstiegshilfen“⁷, sind aber dann nicht gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG begünstigt, wenn die Bergaufbeförderung nicht die Hauptleistung, sondern nur Teil einer komplexen Gesamtleistung ist, welcher die Abfahrt oder sonstige touristische Leistungselemente ihr Gepräge geben (Anm. 48 ff.). Die Beförderung mittels einer **Wasserski-Seilbahn** fällt überdies schon nicht unter den Begriff der Aufstiegshilfe, weil sie nicht der Höhenüberwindung dient.⁸

116–118 frei

1 Abschn. 12.13 Abs. 9 Satz 1 UStAE.

2 Abschn. 12.13 Abs. 9 Satz 2 UStAE.

3 *Püschner* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 65 f. – Oktober 2013; **a.A.** *Birkenfeld* in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, § 148 Rz. 122 – Juli 2009; *Huschens* in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 96 – Mai 2015.

4 Vgl. FG München, Urt. v. 2.2.2011 – 3 K 2953/10, EFG 2011, 1293 = juris – Rz. 19; *Püschner* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 65 f. – Oktober 2013.

5 Niedersächsisches FG, Urt. v. 19.8.2010 – 16 K 332/09, EFG 2011, 83 – bestätigt durch BFH, Beschl. v. 28.6.2011 – XI B 87/10, BFH/NV 2011, 2128; s.a. BFH, Beschl. v. 2.10.2013 – V B 49/12, BFH/NV 2014, 189.

6 Thüringer FG, Urt. v. 11.12.2013 – 3 K 506/13, EFG 2014, 593 – bestätigt durch BFH, Beschl. v. 2.4.2014 – XI B 16/14, BFH/NV 2014, 1098.

7 Unzutreffend verneint das Thüringer FG bereits eine Beförderungsleistung, Thüringer FG, Urt. v. 11.12.2013 – 3 K 506/13, EFG 2014, 593 – Rz. 22.

8 FG München, Urt. v. 2.2.2011 – 3 K 2953/10, EFG 2011, 1293.

g) Genehmigter Linienverkehr mit Schiffen (Alternative 6)

Seit dem 1.1.2012 fallen unter die Ermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG (bei 119
Vorliegen der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen) Personenbeförderungen
„**im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen**“ (Alternative 6). Bis zum 31.12.
2011 war die heute wieder geltende Beschränkung auf den „genehmigten Linien-
verkehr“ durch eine Übergangsregelung suspendiert; erfasst wurden zuvor
schlicht „Beförderungen von Personen mit Schiffen“, also nicht nur im geneh-
migten Linienverkehr, sondern beispielsweise auch im Gelegenheitsverkehr in
Form von Ausflugsfahrten wie Fahrten von Tanzschiffen und auch nicht be-
grenzt auf Beförderungen im Nahverkehr (Anm. 11 ff., 18).

Der **Begriff „Schiff“** ist im Umsatzsteuergesetz nicht definiert. Nach den auf 120
den Landeswassergesetzen basierenden Schifffahrtsverordnungen der Länder
sind Schiffe mit einem Antrieb ausgestattete Wasserfahrzeuge zur Beförderung
von Personen oder Ladungen.¹ Zu den Schiffen zählen auch Fähren² (der eben-
falls in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG enthaltene Steuerermäßigungstatbestand für
„Beförderungen im Fährverkehr“ ist jedoch weitergehend, da er nicht auf „ge-
nehmigten Linienverkehr“ beschränkt ist und überdies auch Beförderungen von
Sachen umfasst, Anm. 133 ff.). Flöße und Schlauchboote ohne eigenen Antrieb,
die z.B. für Wildwasserraffing-Touren eingesetzt werden, fallen nicht unter den
Schiffsbegriff.

Der Begriff „**Linienverkehr**“ wird für die Verkehrsart „Linienverkehr mit Kraft- 121
fahrzeugen“ in § 42 PBefG definiert. Die Legaldefinition lautet:

§ 42 – Begriffsbestimmung Linienverkehr

Linienverkehr ist eine zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichtete re-
gelmäßige Verkehrsverbindung, auf der Fahrgäste an bestimmten Haltestellen ein- und aus-
steigen können. Er setzt nicht voraus, dass ein Fahrplan mit bestimmten Abfahrts- und An-
kunftszeiten besteht oder Zwischenhaltestellen eingerichtet sind.

Die Definition des „Linienverkehrs“ mit Kraftfahrzeugen gilt für den „Linienver-
kehr mit Schiffen“ sinngemäß³, ebenso wie die diesbezüglichen Erläuterungen zu
den begriffsbestimmenden Elementen des Linienverkehrs, nämlich bestimmte
Ausgangs- und Endpunkte, regelmäßige Verkehrsverbindung, Bestimmung der
Beförderungsstrecke durch den Unternehmer, Fahrgastfreiheit, sofern nicht Son-
derformen des Linienverkehrs vorliegen (zu den einzelnen Merkmalen siehe
Anm. 66 ff.).

Obwohl es für „Linienverkehr“ weder nach § 42 PBefG noch § 12 Abs. 2 Nr. 10 122
UStG auf das Motiv für die Beförderung ankommt, eine Beförderung im geneh-
migten Linienverkehr also auch dann stattfinden kann, wenn es sich dabei um
Beförderungen im Freizeit- oder Tourismusverkehr handelt, die dem Ver-

1 So z.B. § 2 Nr. 1 Thüringer Verordnung zur Regelung der Schiff- und Floßfahrt, Thür.
GVBl. 2012, 230.

2 Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 853 – September 2015.

3 Abschn. 12.13 Abs. 10a UStAE.

gnügen dienen¹, sollen nach Ansicht der Finanzverwaltung Personenbeförderungsleistungen zur Ausübung des Wassersports nicht unter Linienverkehr fallen, z.B. Floßfahrten und Wildwasserrafting-Touren.² Richtigerweise liegt das nicht am Ausflugszweck, sondern daran, dass Flöße und Wildwasserfahrzeuge ohne eigenen Antrieb nicht unter den Schiffsbegriff (Anm. 120) fallen. Und obwohl es für die Annahme eines Linienverkehrs unerheblich ist, ob es sich um eine Rundfahrt handelt, bei der Anfangspunkt und Endpunkt der Strecke zusammenfallen³ und ob hierbei Zwischenhalte eingerichtet sind (§ 42 Satz 2 PBefG), verneint die Verwaltung einen Linienverkehr stets bei **Rundfahrten mit Schiffen**, bei denen Anfangs- und Endpunkt identisch sind und kein Zwischenhalt angeboten wird.⁴ Überdies verneint sie bei **Hafenrundfahrten** ausnahmslos einen Linienverkehr mit der Begründung, diese würden keinem Verkehrsinteresse dienen und daher Gelegenheitsverkehr in Form einer Ausflugsfahrt i.S.v. § 46 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 48 Abs. 1 PBefG darstellen.⁵ Diese strikte Sichtweise widerspricht dem Gesetz und der zutreffenden Rechtsprechung des BFH, welcher – vergleichbar – Stadtrundfahrten mit Bussen als Linienverkehr angesehen hat.⁶ Richtigerweise ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Linienverkehrs (§§ 42 ff. PBefG) vorliegen. In diesem Fall ist nach der Gesetzessystematik nicht mehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Gelegenheitsverkehrs in Form von Ausflugsfahrten erfüllt sind (Anm. 68, 76 ff.).

- 123 Demgegenüber fallen **Sonderfahrten** mit Schiffen wie z.B. Sommernachts- oder Feiertagsfahrten **nicht** unter Linienverkehr⁷, weil es ihnen an einer regelmäßigen Verkehrsverbindung fehlt. **Organisierte Schiffsfahrten** mit Tanz-, Verkaufs- oder ähnlicher Veranstaltung lassen sich entgegen der Verwaltungsauffassung⁸ nicht pauschal aus dem Anwendungsbereich des Linienverkehrs streichen, vielmehr sind in jedem Einzelfall die Voraussetzungen des Linienverkehrs zu prüfen, insbesondere eine regelmäßige Verkehrsverbindung; liegen diese vor, so muss die Personenbeförderungsleistung die eigentliche Hauptleistung einer ggf. **komplexen Leistung** darstellen (siehe Anm. 48 ff.), um als Beförderungsleistung unter den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG zu fallen. Steht bei diesem Leistungsbündel das Kombinationserlebnis Schifffahrt, Essen/Trinken und kulturelle Umrahmung im Vordergrund, liegt insgesamt keine Personenbeförderungsleistung, sondern eine komplexe Leistung eigener Art vor, die nicht dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt.⁹

1 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 19.

2 Abschn. 12.13 Abs. 10a Satz 2 UStAE.

3 BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863 – Rz. 19; BFH, Urt. v. 14.12.1951 – II 176/51 U, BStBl. III 1952, 22 = FR 1952, 166.

4 Abschn. 12.13 Abs. 10a Satz 3 UStAE; OFD Frankfurt a.M., VfG. v. 17.7.2014 – S 7244 A - 23 - St 16, UR 2014, 795.

5 OFD Frankfurt a.M., VfG. v. 17.7.2014 – S 7244 A - 23 - St 16, UR 2014, 795.

6 BFH, Urt. v. 18.11.2015 – XI R 32/14, UR 2016, 361; BFH, Urt. v. 30.6.2011 – V R 44/10, BStBl. II 2011, 1003 = UR 2011, 863.

7 Abschn. 12.13 Abs. 10a Satz 3 UStAE.

8 Abschn. 12.13 Abs. 10a Satz 3 UStAE.

9 FinMin. Schleswig-Holstein, VfG. v. 8.11.2011 – VI 358 - S 7244 - 047, juris.

Bei der **Vercharterung von Schiffen inklusive Besatzung** zum Transport geschlossener Gesellschaften, z.B. anlässlich von Betriebsausflügen oder von privaten Feiern, die die Verwaltung pauschal als nicht begünstigt ansieht¹, ist richtigerweise zu prüfen, ob überhaupt eine Beförderungsleistung oder aber eine mietähnliche Überlassung mit Personalgestellung (Anm. 44) und ein Linienverkehr (Anm. 66 ff.), insbesondere also eine regelmäßige Verkehrsverbindung vorliegen. 124

Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Schiffen sind nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nur dann begünstigt, wenn der Linienverkehr **genehmigt** ist. Das setzt voraus, dass der Linienverkehr mit Schiffen zu genehmigen ist. Nach Angaben der Finanzverwaltung besteht in den meisten Bundesländern keine Genehmigungspflicht für Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Schiffen.² Soweit nach den verkehrsrechtlichen Bestimmungen des Bundes und der Länder kein Genehmigungsverfahren durchzuführen ist, geht die Finanzverwaltung von einer stillschweigenden Genehmigung des Linienverkehrs aus.³ 125

Einzelleistungen, die neben der eigentlichen Beförderungsleistung im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen erbracht werden, wie z.B. **Restaurationsleistungen**, sind regelmäßig nicht als unselbständige **Nebenleistung** der Beförderungsleistung, sondern – wegen Fehlens einer untrennbaren Verzahnung der beiden Leistungselemente – als selbständige Einzelleistungen anzusehen, die nicht dem ermäßigten Steuersatz für die Beförderungsleistung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegen⁴ (vgl. Anm. 54). Allerdings hat der BFH bei einer Pauschalreise mit einem Kabinenschiff auf Binnenwasserstraßen Unterkunft und Verpflegung als Nebenleistungen (vgl. Anm. 51 ff.) zur im Vordergrund stehenden Personenbeförderung angesehen⁵, ebenso bei einer mehrtägigen Hochseeangelreise⁶. Die **Beförderung eines Personenkraftwagens** auf einem Schiff bei Mitnahme durch den Reisenden ist regelmäßig als unselbständige Nebenleistung der Personenbeförderungsleistung anzusehen (Anm. 53). 126

Die **unentgeltliche Verpflegung des Bordpersonals** auf Personenschiffen kann die Voraussetzungen einer steuerbaren Leistung in Form einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG erfüllen. Gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung (als die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes i.S.v. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen. Die unentgeltliche Verpflegung des Bordpersonals dient grundsätzlich dem typisch privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit un- 127

1 Abschn. 12.13 Abs. 10a Satz 3 UStAE.

2 OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 17.7.2014 – S 7244 A - 23 - St 16, UR 2014, 795.

3 Abschn. 12.13 Abs. 10a Satz 5 UStAE; OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 17.7.2014 – S 7244 A - 23 - St 16, UR 2014, 795.

4 Abschn. 12.13 Abs. 10a Satz 6 UStAE.

5 BFH, Urt. v. 1.8.1996 – V R 58/94, BStBl. II 1997, 160 = UR 1997, 95.

6 BFH, Urt. v. 2.3.2011 – XI R 25/09, BStBl. II 2011, 737 = UR 2011, 692 – Rz. 18 f.

ternehmensfremden Zwecken. Etwas anderes gilt nur bei einem durch besondere Unternehmensumstände hervorgerufenen Mehrbedarf.¹

128–131 frei

h) Fährverkehr (Alternative 7)

132 Unter die begünstigten Verkehrsarten des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG fallen schließlich auch „**Beförderungen im Fährverkehr**“ (Alternative 7), wie bei allen anderen begünstigten Verkehrsarten beschränkt auf den Nahverkehr. Umfasst sind im Unterschied zu allen anderen genannten Verkehrsarten nicht nur Beförderungen von Personen, sondern schlicht alle „Beförderungen“, also auch nur von Sachen.

133 **Fährverkehr** ist der Übersetzverkehr mit Schiffen zwischen zwei festen Anlegestellen, z.B. zwischen zwei Häfen, bei Flussüberquerungen oder zwischen dem Festland und den Inseln.² Eine Genehmigung des Fährverkehrs ist keine Tatbestandsvoraussetzung für die Ermäßigung für „Beförderungen im Fährverkehr“ (anders als für Beförderungen im „genehmigten Linienverkehr mit Schiffen“).

134–135 frei

i) Nicht: andere Verkehrsarten

136 Beförderungen in anderen als den im Tatbestand genannten Verkehrsarten fallen grundsätzlich nicht unter den Ermäßigungstatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG (Ausnahme: Personenbeförderungen durch Mietwagenunternehmer mit Fahrgestellung unter gleichen Bedingungen wie Taxibeförderungen, Anm. 103). So fallen Personenbeförderungen mit einem **von zwei Pferden gezogenen Wattwagen** unter keine der in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannten Verkehrsarten.³

137–139 frei

4. Beförderungsstrecke

a) Allgemeines

140 Für alle im Tatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannten Verkehrsarten setzt die Vorschrift schließlich voraus, dass die

- Beförderung **innerhalb einer Gemeinde** verläuft (Buchst. a) oder
- die Beförderungsstrecke **nicht mehr als 50 Kilometer** beträgt (Buchst. b).

Die beiden unterschiedlichen Einschränkungen dienen dazu, (nur) die Beförderungen im Nahverkehr zu begünstigen (Anm.4). Sie stellen verfassungskonfor-

1 BFH, Urt. v. 28.5.1998 – V R 26/95, BStBl. II 1998, 589 = UR 1998, 417.

2 Abschn. 12.13 Abs. 10b Satz 1 UStAE.

3 FG Hamburg, Beschl. v. 30.10.2012 – 2 V 240/12, EFG 2013, 253 – Rz. 11.

me, gesetzgeberische Typisierungen dar.¹ Für Beförderungen von Personen mit Schiffen bis zum 31.12.2011 kommt es nicht auf die Lage oder die Länge der Beförderungsstrecke an (Anm. 12 ff.).

frei

141–142

b) Innerhalb einer Gemeinde (Buchst. a)

Gemeinde ist die politische Gemeinde bzw. kommunale Gebietskörperschaft unterster Ebene. Das **Gebiet** der Gemeinde setzt sich nach den Bestimmungen der Kommunal- oder Gemeindeordnungen der Länder aus den zu der Gemeinde gehörenden Grundstücken zusammen.² Grundsätzlich soll jedes Grundstück zu einer Gemeinde gehören.³ Grundstücke, die zu keiner Gemeinde gehören, bilden gemeindefreie Gebiete; diese Grundstücke sind Teil des Gebiets der Landkreise, nicht einer Gemeinde.⁴ 143

Bei Beförderungen innerhalb einer Gemeinde gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG kommt es nicht auf die **Länge** der Beförderungsstrecke an, sie kann also mehr als 50 Kilometer betragen. 144

frei

145–146

c) Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer (Buchst. b)

Beförderungsstrecke ist die Strecke, auf der der Beförderungsunternehmer (oder sein Subunternehmer) einen oder mehrere Fahrgäste aufgrund eines oder mehrerer Beförderungsverträge befördert⁵ bzw. die vom Beförderungsunternehmer aufgrund des Beförderungsvertrags zurückgelegte Strecke⁶, also die Strecke, auf welcher der Beförderungsunternehmer seine (eigentliche) Beförderungsleistung ausführt⁷. Die Beförderungsstrecke ist **für jede einzelne Beförderungsleistung** zu bemessen.⁸ 147

Werden **mehrere Personen** (z.B. Schüler von verschiedenen Wohnorten zu ihren Schulen) **befördert**, ist zu entscheiden, **wie viele Beförderungsleistungen** vorliegen, insbesondere also eine einheitliche Leistung über die Beförderung einer Personenmehrheit oder aber mehrere einzelne Leistungen über die Beförderung ein- 148

1 BFH, Urt. v. 19.7.2007 – V R 68/05, BStBl. II 2008, 208 = UR 2007, 903; BVerfG, Beschl. v. 11.2.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 = NJW 1992, 1815.

2 Z.B. § 8 Abs. 1 Satz 1 ThürKO; § 16 Abs. 1 Satz 1 GemO NRW.

3 Z.B. § 16 Abs. 2 GemO NRW.

4 Z.B. § 8 Abs. 1 Satz 2 ThürKO.

5 Abschn. 12.14 Abs. 2 Satz 1 UStAE; *Birkenfeld* in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, § 148 Rz. 203 – Juli 2009.

6 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 25.

7 Thüringer FG, Urt. v. 25.4.2017 – 2 K 664/16, EFG 2017, 1035 – Rz. 9; Anm. *Frye*, EFG 2017, 1037.

8 Thüringer FG, Urt. v. 25.4.2017 – 2 K 664/16, EFG 2017, 1035 – Rz. 9; Anm. *Frye*, EFG 2017, 1037; Abschn. 12.14 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

zelter Personen oder mehrerer einzelner Personengruppen. Die Finanzverwaltung will diese Frage anhand der Anzahl der abgeschlossenen Beförderungsverträge beantworten: Werden mehrere Beförderungsverträge abgeschlossen, soll der Beförderungsunternehmer eine entsprechende Zahl von Beförderungsleistungen erbringen.¹ Schließt der Beförderungsunternehmer nur einen Beförderungsvertrag mit einer Mehrzahl von Personen bzw. zu deren Beförderung ab, soll nur eine Beförderungsleistung vorliegen.² Der BFH hat offen gelassen, ob er sich dieser Auffassung anschließt.³

- 149 **Richtigerweise** kann entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung nicht allein anhand der Anzahl der abgeschlossenen Beförderungsverträge auf die Anzahl der Beförderungsleistungen geschlossen werden. Entscheidend sind die allgemein geltenden Grundsätze zur Beurteilung von Leistungen, die aus mehreren Leistungselementen (Beförderungen mehrerer Personen) bestehen.⁴ Danach ist einerseits regelmäßig jede Leistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Andererseits darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems ein aus mehreren Einzelleistungen zusammengesetzter Umsatz (Leistungsbündel), bei dem die einzelnen Leistungselemente so eng miteinander verknüpft sind, dass sie objektiv einen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, nicht künstlich in seine einzelnen Leistungsbestandteile aufgespalten werden, sondern ist als einheitliche, komplexe Leistung anzusehen.⁵ Um festzustellen, ob der Unternehmer mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine **Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt**⁶, insbesondere also der **Inhalt der zugrundeliegenden Vereinbarungen und ihre Durchführung**.⁷ Ist Gegenstand eines Vertrages die Beförderung mehrerer Fahrgäste von deren Wohnorten zu deren Schulen oder Werkstätten, und kommt es dafür nicht auf die Anzahl der Fahrgäste und

1 Abschn. 12.14 Abs. 2 Satz 2 UStAE; ebenso z.B. *Huschens* in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 111 f. – Mai 2015; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 867 f. – September 2015; *Waza* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 81 – November 2012.

2 Abschn. 12.14 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

3 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 24.

4 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 20.

5 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834, Rz. 23, m.w.N., Beförderung durch Taxiunternehmer; EuGH, Urt. v. 17.1.2013 – C-224/11 – BGZ Leasing, UR 2013, 262, Rz. 29 ff., m.w.N.; Thüringer FG, Urt. v. 25.4.2017 – 2 K 664/16, EFG 2017, 1035 – Rz. 11; Anm. *Frye*, EFG 2017, 1037.

6 BFH, Urt. v. 31.5.2007 – V R 18/05, BStBl. II 2008, 206 = UR 2007, 691 – Beförderung durch Taxiunternehmer („Doppelfahrt“); BFH, Urt. v. 19.7.2007 – V R 68/05, BStBl. II 2008, 208 = UR 2007, 903 – Beförderung durch Taxiunternehmer („Wartefahrt“); BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 20 ff., m.w.N. – Beförderung mehrerer Personen; Thüringer FG, Urt. v. 25.4.2017 – 2 K 664/16, EFG 2017, 1035 – Rz. 12 – Beförderung mehrerer Schüler zu ihren unterschiedlichen Schulen; Anm. *Frye*, EFG 2017, 1037.

7 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834 – Rz. 24; Thüringer FG, Urt. v. 25.4.2017 – 2 K 664/16, EFG 2017, 1036 – Rz. 13; Anm. *Frye*, EFG 2017, 1037.

die von jedem Fahrgast individuell zurückgelegte Strecke an, sondern auf die insgesamt in eine Richtung gefahrenen Kilometer und auf die Größe des eingesetzten Fahrzeugs und wird dies auch so abgerechnet, so liegt nur eine **einheitliche Leistung über die Beförderung sämtlicher Fahrgäste** vor.¹ In diesem Fall **beginnt** die aufgrund des Beförderungsvertrags zurückgelegte **Beförderungsstrecke mit dem Einstieg der ersten und endet mit dem Ausstieg der letzten beförderten Person** innerhalb einer Fahrtrichtung.²

Die Beförderungsstrecke bemisst sich nach der Entfernung vom Anfangs- bis zum Endpunkt der eigentlichen Beförderung, auch bei Fahrtunterbrechungen oder beim Umsteigen auf ein anderes Verkehrsmittel desselben Beförderungsunternehmers.³ Gefahrene Umwege sind mit in die Beförderungsstrecke einzubeziehen.⁴ Die Leerfahrt bzw. Anfahrt zum Anfangs- oder Abholpunkt (etwa bei Taxibeförderung) zählt nicht zur Beförderungsstrecke, weil hierbei keine Beförderung stattfindet, sondern diese nur vorbereitet wird.⁵ 150

Hin- und Rückfahrten sind aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers regelmäßig als zwei getrennte, jeweils eigenständige Beförderungsleistungen anzusehen, sodass für jede von ihnen eine eigene Beförderungsstrecke zu bemessen ist.⁶ Das gilt nicht nur bei der Ausgabe von Fahrausweisen, die zur Hin- und Rückfahrt berechtigen, sondern auch für Taxibeförderungen, bei denen das Taxi nach der Hinfahrt (auch aufgrund vorheriger Vereinbarung) den Fahrgast am Zielort abholt und zum Ausgangspunkt zurückbefördert („Doppelfahrt“).⁷ Demgegenüber sind aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers Hin- und Rückfahrt ausnahmsweise als eine einheitliche Beförderungsleistung anzusehen, wenn vereinbarungsgemäß die Fahrt nur kurzfristig unterbrochen wird und der Fahrer auf den Fahrgast wartet, um ihn wieder zum Ausgangspunkt zurückzubefördern („Wartefahrt“).⁸ In diesem Fall ist die für die einheitliche Beförderungsleistung gefahrene Gesamtfahrtstrecke einschließlich Hin- und Rückfahrt maßgebend. 151

Bei der Ausgabe von Fahrausweisen bemisst sich die Beförderungsstrecke ggf. nach der im Fahrausweis angegebenen Tarifentfernung.⁹ Bei Bezirkskarten, Netzkarten, Streifenkarten usw. ist als Beförderungsstrecke die längste Strecke, die der 152

1 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834, Rz. 20 ff., m.w.N., Beförderung mehrerer Personen; Thüringer FG, Urt. v. 25.4.2017 – 2 K 664/16, EFG 2017, 1035 – Rz. 12 – Beförderung mehrerer Schüler zu ihren unterschiedlichen Schulen; Anm. Frye, EFG 2017, 1037.

2 BFH, Urt. v. 19.4.2012 – V R 35/11, BFH/NV 2012, 1834, Rz. 25; Thüringer FG, Urt. v. 25.4.2017 – 2 K 664/16, EFG 2017, 1035 – Rz. 14; Anm. Frye, EFG 2017, 1037; Abschn. 12.14 Abs. 2 Satz 5 UStAE.

3 Abschn. 12.14 Abs. 3 Satz 3 UStAE.

4 Abschn. 12.14 Abs. 3 Satz 4 UStAE.

5 BFH, Urt. v. 31.5.2007 – V R 18/05, BStBl. II 2008, 206 = UR 2007, 691 – unter II.2.

6 Abschn. 12.14 Abs. 3 Satz 6 UStAE.

7 BFH, Urt. v. 31.5.2007 – V R 18/05, BStBl. II 2008, 206 = UR 2007, 691.

8 BFH, Urt. v. 19.7.2007 – V R 68/05, BStBl. II 2008, 208 = UR 2007, 903; BFH, Beschl. v. 24.10.1990 – V B 60/89, UR 1991, 169.

9 Abschn. 12.14 Abs. 3 Satz 1 UStAE.

Fahrgast mit der Fahrkarte zurücklegen kann, für die Bemessung der Beförderungsstrecke zugrunde zu legen.¹

- 153 Bei der Ausgabe von Fahrausweisen in einem Verkehrsverbund, mit denen der Fahrgast die verschiedenen Beförderungsmittel der im Verbund zusammengeschlossenen Unternehmer benutzt bzw. benutzen kann (Wechselverkehr), wird es sich aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers regelmäßig um eine einheitliche Beförderungsleistung der im Verbund zusammengeschlossenen Beförderungsunternehmer handeln, mit der Folge, dass die Beförderungsstrecke vom Anfangs- bis zum Endpunkt der Gesamtbeförderung zu bemessen ist. Allerdings geht die Finanzverwaltung davon aus, dass jeder beteiligte Beförderungsunternehmer mit seinem Verkehrsmittel jeweils eine eigene Beförderungsleistung mit eigener Beförderungsstrecke ausführt, wenn in den Tarifen der beteiligten Beförderungsunternehmer bzw. des Verkehrsverbundes festgelegt ist, dass
- der Fahrgast den Beförderungsvertrag jeweils mit dem Beförderungsunternehmer abschließt, mit dessen Verkehrsmittel er befördert wird,
 - die Fahrausweise im Namen und für Rechnung des jeweiligen Beförderungsunternehmers verkauft werden,
 - für die von ihm durchfahrene Beförderungsstrecke seine Beförderungsbedingungen gelten und
- die praktische Durchführung der Beförderung den Tarifbedingungen entspricht.²

154–156 frei

d) Grenzüberschreitende Beförderungen

- 157 Bei grenzüberschreitenden Beförderungen ist für die **Bemessung** der Beförderungsstrecke auf die **gesamte Beförderungsstrecke einschließlich des ausländischen Streckenanteils** abzustellen.³ Beträgt die gesamte Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer, ist hiervon grundsätzlich nur der auf das Inland entfallende Anteil der Beförderungsleistung steuerbar (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG) und auch nur insoweit dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG zu unterstellen. Nichts anderes soll wohl die missverständliche Formulierung der Finanzverwaltung im UStAE⁴, wonach nur der inländische Streckenanteil maßgebend sei, zum Ausdruck bringen, nicht aber etwa, dass für die Ermittlung der Beförderungsstrecke nur auf die Länge des inländischen Streckenanteils abzustel-

1 Abschn. 12.14 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

2 Abschn. 12.14 Abs. 4 UStAE.

3 Zutreffend *Kraeusel* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 385 – November 2015; *Wazza* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Rz. 82 – November 2012.

4 In Abschn. 12.14 Abs. 2 Sätze 6 und 7 UStAE heißt es unter der Überschrift „Begünstigte Beförderungsstrecken“: „Bei grenzüberschreitenden Beförderungen ist nur die Länge des auf das Inland entfallenden Teils der Beförderungsstrecke maßgebend“; ähnlich Abschn. 12.14 Abs. 3 Satz 2 UStAE: „Bei Fahrausweisen für grenzüberschreitende Beförderungen ist die Tarifentfernung der auf das Inland entfallenden Beförderungsstrecke unter Berücksichtigung der §§ 2 bis 7 UStDV maßgebend.“

len wäre. Anderenfalls würde zweckwidrig nicht nur Nahverkehr gefördert (vgl. Anm. 4), sondern auch grenzüberschreitender Fernverkehr, weil z.B. bei einer Zugfahrt mit dem TGV von Saarbrücken nach Paris mit einer Gesamtbeförderungsstrecke von deutlich über 50 Kilometer der inländische Streckenanteil unterhalb dieser Grenze liegt.

Der **Ort der Beförderungsleistung** und damit deren Steuerbarkeit richtet sich nach § 3b UStG i.V.m. den Sonderregelungen der §§ 2 bis 7 UStDV insbesondere für grenzüberschreitende Beförderungen. Danach werden z.B. bestimmte kurze inländische Beförderungsstrecken als ausländische und kurze ausländische Beförderungsstrecken als inländische angesehen (§ 3b Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 UStG i.V.m. §§ 2ff. UStDV). 158