FG Nürnberg Urteil vom 07.07.2015 - 2 K 261/13 (HI8633249)

Fundstellen:HI8633249•EFG 2015, 2003

Normenkette:AO § 168 Sätze 2-3, § 164; UStG § 25

Zusatzinformationen:

- Reiseleistung: Alleinige Vermittlung einer Ferienwohnung als Reiseleistung eines Unternehmers? (HI9667660)

Entscheidungsstichwort (Thema)

Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung als Reiseleistung im Sinne des § 25 UStG. - Revision eingelegt (Aktenzeichen des BFH: V R 9/16)

Leitsatz (redaktionell)

1. § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG erfordert nicht, dass der Unternehmer für eigene Rechnung handeln muss (entgegen Abschn. 3.15. Abs. 4 Satz 5 UStAE).

2. Eine Reiseleistung im Sinne des § 25 UStG liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer nur eine Leistung - wie etwa die Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung - erbringt

Normenkette

AO § 168 Sätze 2-3, § 164; UStG § 25

Tatbestand

Streitig ist, ob der Kläger als Reiseveranstalter oder als Vermittler von Reiseleistungen tätig geworden ist.

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2004 bis 2009 unter der Firma "X." ein Einzelunternehmen, das Privatkunden u.a. Urlaubsunterkünfte (Hotelzimmer, Appartements, Ferienwohnungen) anbot, die vorwiegend in Süd- und Mittelitalien, Sizilien, Sardinien und Rom belegen waren. Einen geringen Teil der angebotenen Unterkünfte mietete er für einen gewissen Zeitraum an und überließ sie dann seinen Kunden gegen Entgelt. In diesen Fällen unterwarf er die Marge der Umsatzsteuer. Der überwiegende Teil der Unterkünfte wurde jedoch erst bei Bedarf gebucht. Das sind die hier streitigen Fälle. Der Kläger behandelte die von ihm einbehaltenen Vermittlungsprovisionen als steuerfrei (vgl. jeweils die den Erklärungen 2004, 2006, 2007, 2008 und 2009 beigefügten Berechnungen).

2004 bis 2006:

Die Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2004 (vom 26.08.2005) und 2005 (vom 13.12.2006) standen nach Zustimmung des Finanzamts einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, §§ 168 Satz 2 und 3, 164 Abgabenordnung (AO). Die Umsatzsteuer 2006 (Erklärungseingang 17.04./02.05.2008) setzte das Amt mit Bescheid vom 16.07.2008 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

In der Zeit vom 09.02.2009 bis zum 18.01.2010 fand beim Kläger für die Jahre 2004 bis 2006 eine Außenprüfung statt.

Der Prüfer war u.a. der Auffassung, dass die streitigen Vermittlungen von Ferienwohnungen und Hotelzimmern in Italien als

Reiseleistungen i.S.d. § 25 Abs.1 Umsatzsteuergesetz (UStG) zu qualifizieren seien. Die erbrachten Dienstleistungen und das Auftreten nach außen gingen über eine reine Vermittlungsleistung hinaus (Tz. 5.2). Die bisher als steuerfreie Provisionserlöse behandelten Beträge i.H.v. 188.131 EUR (2004), 184.361 EUR (2005) und 168.199 EUR (2006) seien mit den Nettobeträgen i. H.v. 162.181 EUR (2004), 158.931 EUR (2005) und 144.999 EUR (2006) den steuerpflichtigen Erlösen (16 %) zuzurechnen. Auf den Prüfungsbericht vom 10.03.2010 wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen.

Das Finanzamt erließ, den Prüfungsfeststellungen folgend, am 11.05.2010 jeweils nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide für die Jahre 2004 bis 2006; den Vorbehalt der Nachprüfung hob es jeweils auf, § 164 Abs. 3 AO.

Gegen die Änderungsbescheide vom 11.05.2010 legte der Kläger am 11.06.2010 Einspruch ein.

2007 und 2008:

Außerdem fand beim Kläger für den Veranlagungszeitraum I/07 bis II/08 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt (Prüfungsbericht vom 20.05.2010, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird), die ebenfalls zu dem Ergebnis kam, dass es sich bei den hier streitigen Leistungen um Reiseleistungen i.S.d. § 25 Abs. 1 UStG handle (vgl. hierzu auch das Schreiben des Prüfers vom 02.08.2010, Bl. 67 Rechtsbehelfsakte). Der Prüfer schätzte die Marge gemäß § 25 Abs. 3 UStG i.H.v. netto 125.000 EUR (2007) und i.H.v. netto 85.000 EUR (1. Halbjahr 2008), da entsprechende Unterlagen nicht vorgelegt werden konnten.

Die Prüfung führte zu weiteren, hier nicht streitigen Änderungen. Aufgrund der Prüfungsfeststellungen erließ das Amt jeweils am 02.07.2010 Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für die Zeiträume IV/2007 und II/2008, gegen die der Kläger am 12.07.2010 Einspruch einlegte.

Die Umsatzsteuererklärung 2007 ging am 09.08.2010 beim Finanzamt ein, die Umsatzsteuererklärung 2008 am 13.12.2010. Das Finanzamt erteilte die Zustimmung nach § 168 Satz 2 AO nicht. Es setzte die Umsatzsteuer 2007 mit Bescheid vom 14.09.2010, die Umsatzsteuer 2008 mit Bescheid vom 24.01.2011 jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Die Bescheide wurden Gegenstand des o.g. Einspruchsverfahrens, § 365 Abs. 3 AO.

2009:

Am 15.04.2011 ging die Umsatzsteuererklärung 2009 – die als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung wirkte – beim Finanzamt ein. Mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 12.08.2011 setzte das Amt die Umsatzsteuer wie in den Vorjahren abweichend von den Erklärungsangaben fest.

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger am 31.08.2011 ebenfalls **Einspruch** ein.

Mit Einspruchsentscheidung vom 25.01.2013, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2008 auf 16.220,47 EUR herab. Dies entspricht dem Ergebnis des Umsatzsteuer-Sonderprüfungsberichts vom 13.08.2012 betreffend das Jahr 2008. Im Übrigen wies das Amt die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Einsprüche vom 11.06.2010, 12.07.2010 und 31.08.2011 als unbegründet zurück und hob den Vorbehalt der Nachprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 auf.

Das Amt führte aus, nach ständiger Rechtsprechung trage der Steuerpflichtige grundsätzlich die Feststellungslast für das Vorliegen und den Umfang von steuermindernden Sachverhalten, wie hier die Steuerfreiheit der Reiseleistungen. Diese sei grundsätzlich nachzuweisen. Vom Kläger lediglich behauptete, aber nicht durch Unterlagen nachgewiesene bzw. glaubhaft gemachte Sachverhalte sowie nachträglich erstellte Belege könnten daher, soweit sie den tatsächlichen Gegebenheiten widersprechen, nicht berücksichtigt werden.

Nach § 25 UStG (2008) gälten alle bei Durchführung einer Reise erbrachten Leistungen als einheitliche sonstige Leistung des Reiseveranstalters an den Leistungsempfänger, soweit ersterer gegenüber letzterem im eigenen Namen aufträte und für die Durchführung der Reise Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter (Reisevorleistungen) in Anspruch nehme. Die sonstige

Leistung werde nach § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Reiseveranstalter sein Unternehmen betreibe.

Zwar finde § 25 UStG keine Anwendung, wenn ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet werde und dabei im eigenen Namen aber für fremde Rechnung handle (Dienstleistungskommission i.S.d. § 3 Abs. 11 UStG (2008)). **Im Streitfall habe der Kläger jedoch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehandelt.**

Ob jemand als Reiseveranstalter im eigenen oder als Reisevermittler **im fremden Namen** handle, richte sich wie im Zivilrecht danach, wie er im allgemeinen Geschäftsverkehr gegenüber dem Kunden auftrete, bzw. als wessen Leistung die Reise am Markt erscheine. Dies sei nach objektiver Würdigung aller Umstände zu entscheiden. In Prospekten und Vordrucken aufgenommene Hinweise auf eine bloße Vermittlertätigkeit könnten umsatzsteuerlich nur bedeutsam sein, wenn sich der Unternehmer auch entsprechend verhalten habe. Der Unternehmer müsse durch eindeutige Vereinbarungen – außerhalb der Allgemeinen Geschäftsbedingungen – AGB – herausstellen, dass er nur als Vermittler auftrete. Die tatsächliche Durchführung müsse dem entsprechen. Der Kläger sei danach bei objektiver Würdigung der Gesamtumstände gegenüber den Kunden wie ein Reiseveranstalter aufgetreten. Der Prospekt sei wie der Katalog eines Reiseveranstalters aufgemacht. Das Titelbild trage – ohne jeden Hinweis auf eine bloße Vermittlerrolle – den Namen des Klägers. Auf Seite 2 des Prospektes verweise der Kläger auf die Vorzüge eines kleinen Anbieters wie X. und eine Selektion "unseres" Gesamtangebotes. Auf den Seiten 72 und 73 des Prospektes seien abschließend die Angebote aufgezählt, die ausdrücklich nur vermittelt würden und für die der Kläger keine Haftung übernehme. Darunter falle nicht die Überlassung von Unterkünften. Auch die AGB wiesen eindeutig auf das Auftreten im eigenen Namen und auf eigenes Risiko hin. Auch im Internet werde man unter "X. – Ihr Reisebüro im Internet" fündig. Die Reservierungsbestätigung und die Rechnung enthielten im Briefkopf als Absenderangabe Name und Adresse des Klägers und vermittelten den Kunden so den Eindruck, dass dieser der Reiseveranstalter sei. Die jeweiligen Vermieter seien dagegen in sämtlichen Unterlagen für die Kunden im Hintergrund geblieben und mangels Angabe einer Anschrift nicht greifbar gewesen.

Der Kläger habe auch **auf eigene Rechnung** gehandelt. Nach seinen Ausgangsrechnungen beanspruche er die Bezahlung des gesamten Reisepreises an sich. Es sei nicht festgestellt worden, dass dies auf Grundlage einer bloßen Inkassovollmacht geschehe. Als einzige Kontaktadresse werde die des Klägers genannt. Ansprüche der Kunden seien gemäß der vertraglichen Vereinbarung ihm gegenüber geltend zu machen. Aus den Unterlagen ergebe sich auch, dass Kunden wegen Reisemängeln an ihn herangetreten seien. Es sei nicht erkennbar, dass er das Risiko der Inanspruchnahme an seine Vorleister weitergegeben habe. Aus den Eingangsrechnungen seien regelmäßig keine Anzeichen dafür ersichtlich, die auf Provisionsvereinbarungen, -zahlungen bzw. auf ein Vermittlungsgeschäft hindeuteten. Erst in den im September 2012 vorgelegten Unterlagen seien erstmals Hinweise auf eine Vermittlertätigkeit zu finden. Diese Belege entbehrten jedoch jeglicher Beweiskraft, da sie nachträglich erstellt worden seien und der tatsächlichen Durchführung nicht entsprächen. Da der Kläger ohne Vermietung keine Einnahmen habe erzielen können, habe er auch insoweit auf eigenes Risiko gehandelt. Mit den Vermietern habe er frei abgerechnet.

Die Klage ging am 28.02.2013 beim Finanzgericht ein.

Die Klägervorteiler sind der Auffassung, der Kläger habe Mietobjekte in den hier streitigen Fällen lediglich vermittelt, weil er nicht im eigenen, sondern im fremden Namen aufgetreten sei. Die Vermittlungsumsätze (Art. 306 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL) seien gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG (a.F.) in Deutschland nicht steuerbar.

Der Kläger biete in den hier streitigen Fällen die Unterkünfte sowohl im Rahmen verschiedener Prospekte unter dem Namen "X." als auch über die Internetseite www.xxxxx an. Die Darbietung auf der Internetseite sei der im Prospekt vergleichbar. Auch auf der Internetseite könnten die Kunden die AGB einsehen.

Die einzelnen Prospekte listeten – aufgeteilt nach Regionen - verschiedene Unterkünfte mit den zugehörigen Preisen auf. Daneben fänden sich in den Prospekten auch allgemeine Informationen zum Unternehmen des Klägers sowie dessen AGB. Im Prospekt weise der Kläger darauf hin, dass es sich bei den Unterkünften um Objekte im Privatbesitz verschiedener Personen handle, die als Vermieter bezeichnet würden. Aus den AGB gehe hervor, dass die *"Buchungsunterlagen [...] dem Reisenden einen unmittelbaren Anspruch gegenüber dem jeweiligen Leistungsträger"* gäben, und, dass der Kläger nicht dieser Leistungsträger sei (Prospekt Süditalien 2004, S. 71, AGB 3b und 6).

Interessiere sich ein Kunde für eine bestimmte Wohnung oder ein bestimmtes Apartment, nehme der Kläger zunächst Kontakt mit dem jeweiligen Vermieter auf und erkundige sich, ob das Objekt für den gewünschten Zeitraum frei sei. Die Buchung komme i.d.R. durch telefonische Entgegennahme durch den Kläger zustande (a.a.O., S. 70, AGB 1). Nach erfolgreicher Buchung versende der Kläger eine Reisebuchungsbestätigung samt Anreisebeschreibung an den Kunden. Daraus ergäben sich eindeutig Name, Anschrift und Telefonnummer des jeweiligen Vermieters (vgl. Anl. 2 bis 4 zur Klage). Dadurch werde der Kunde befähigt, direkt mit dem Vermieter in Kontakt zu treten. In den Buchungsbestätigungen werde zum Teil explizit darauf verwiesen, dass die Unterkünfte nur vermittelt seien (vgl. Anl. 3 und 4). - An die Vermieter sende der Kläger nach erfolgreicher Buchung Voucher mit den Kontaktdaten der Kunden. Alternativ teile er ihnen diese Daten telefonisch mit. Dadurch würden auch die Vermieter befähigt, direkt mit den Kunden in Kontakt zu treten.

Die Kunden zahlten den Mietpreis in voller Höhe an den Kläger. Dieser behalte für seine Tätigkeit eine Provision ein. Den Restbetrag überweise er an den jeweiligen Vermieter. Aus den einzelnen Abrechnungen gehe hervor, in welcher Höhe er die Provision einbehalten habe (vgl. Anl. 5 zur Klage). Die Provisionen habe er als Vermittlungsentgelt behandelt. Der Ort der Vermittlungsleistung befinde sich seiner Meinung nach nicht in Deutschland. Die Umsätze seien hier daher nicht steuerbar. Der Kläger trage hinsichtlich der Vermietung dieser Wohnungen und Unterkünfte kein wirtschaftliches Risiko (Leerstandszeiten etc.). Etwaige Ansprüche wegen Mängeln des Mietobjekts seien gegenüber dem Kläger geltend zu machen, der sie dann an den jeweiligen Vermieter weitergebe (Prospekt 2004, S. 72 AGB 12a).

Für die Frage, ob der Leistende eine einzelne Reiseleistung wie die Unterbringung lediglich vermittele, komme es nach Ansicht des FG Düsseldorf (Urteil vom 19.01.2007 – 1 K 5925/04 U, EFG 2007, 717) *"ebenso wie bei der Beurteilung der zivilrechtlichen Rechtslage darauf an, wie der Unternehmer im allgemeinen Geschäftsverkehr gegenüber dem Leistungsempfänger auftritt bzw. als wessen Leistung die Reise am Markt erscheint. [...] Als Vertreter kann der Unternehmer nur behandelt werden, wenn er durch eindeutige Vereinbarungen, denen auch die tatsächliche Durchführung entspricht, herausstellt, dass er Leistungen als Vermittler erbringt. In der Regel muss dies durch die Prospektgestaltung und klare Hinweise außerhalb seiner AGB geschehen [...]"*.

Nach Auffassung des FG Niedersachsen (Urteil vom 24.03.2011 – 5 K 59/09, juris) ergebe sich die Vermittlerrolle für den Leistungsempfänger nicht eindeutig, wenn *"dem Text der Buchungsbestätigung, der Rechnung und dem Voucher nicht mit hinreichender Klarheit und Einfachheit zu entnehmen [ist], dass der Kläger lediglich als Vermittler auftreten wollte."*

Nach Ansicht der Klägervorteiler ist der Hinweis in der Buchungsbestätigung, dass eine andere Person Vermieter der Unterkunft sei, hinreichend eindeutig in diesem Sinne. Außerdem ergebe sich aus den AGB des Klägers, dass der Kunde einen unmittelbaren Anspruch gegen den Leistungsträger erhalte und dieser nicht identisch mit dem Kläger sei. Zudem weise er in vielen Fällen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei den einzelnen Objekten um "vermittelte" Objekte handle. Das Vermittlungsverhältnis sei auch so gelebt worden. Der Kläger habe erkennbar zwischen Vermittlungsleistungen und Reiseleistungen unterschieden und in den Fällen, in denen er nicht als Vermittler aufgetreten sei, die Margenbesteuerung angewandt.

Hilfsweise sei davon auszugehen, dass es sich hier um Fälle sog. Leistungskommission handle. Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Fremden stelle eine sonstige Leistung im Wege der Duldung dar, § 3 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG a.F., die am Belegenheitsort des Grundstücks ausgeführt werde und deshalb hier nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar sei. Erbringe der Unternehmer die Vermietungsleistung zwar im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, sei er so zu behandeln, als ob er die Leistung selbst erbracht habe, § 3 Abs. 11 UStG a.F. (BFH Urteile vom 31.01.2002 V R 40/00, 41/00, BStBl II 2004, 315 und vom 29.08.2002 V R 8/02, BStBl II 2004, 320).

Schließlich trage das Finanzamt die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 25 UStG.

Der Kläger beantragt, die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2009, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.01.2013, dahingehend zu ändern, dass die bisher festgesetzte Umsatzsteuer für das Jahr 2004 um 26.293,68 EUR herabgesetzt wird, für 2005 um 25.773,61 EUR, für 2006 um 24.858,88 EUR, für 2007 um 26.673,72 EUR, für 2008 um 29.206,84 EUR

und für 2009 um 21.147,61 EUR.

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

Es nimmt im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung Bezug. Ergänzend merkt es an, dass der Kläger und sein Steuerberater noch im Einspruchsschreiben selbst davon ausgegangen seien, dass keine Vermittlungsleistung erbracht werde, weil der Kläger im eigenen Namen gegenüber den Reisenden auftrete.

Schwerpunkt der Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei u.a. die Frage gewesen, in wessen Namen und auf wessen Rechnung der Kläger gehandelt habe. Dazu seien Unterlagen angefordert worden, die einen Abgleich zwischen bezogener Leistung aus Italien und dem Verkauf der Reisen ermöglichten. Der Kläger habe immer noch nicht darlegen können, auf welchen Einzelleistungen die jeweiligen Zahlungen an die Vermieter beruhten. Anschreiben der deutschen Vermieter von Objekten in Italien seien trotz mehrmaliger Mahnung ebenfalls nicht vorgelegt worden. Auch die Anlagen 2 bis 5 der Klageschrift (Buchungsbestätigungen (Voucher) erbrächten keinen Nachweis für ein Handeln in fremdem Namen, da für die vorgelegten Kopien der Voucher keine Buchungsbestätigungen beigebracht worden seien. Ein Abgleich sei somit nicht möglich. Außerdem seien die Zahlungsansprüche der italienischen Vermieter betragsmäßig erst nachträglich eingetragen und nicht immer vollständig nachvollziehbar. Im Rahmen von Vermittlungs- und Inkassotätigkeiten sowie Dienstleistungseinkäufen (auf Gutschriftenbasis) sei die Mindestpflicht zur Rechnungslegung zur gegenseitigen Kontrolle nicht erfüllt. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Kläger diesen relativ leicht zu erbringenden Nachweis nicht vorlegen könne.

Nach den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung seien mehrere Mängelrügen durch den Kläger als rechtsverbindlicher Vertragspartner der Reisenden abgewickelt worden. Dies sei auch damit begründet worden, dass er als Reiseveranstalter auftrete und die Kunden darauf bestünden, den Reisevertrag mit einem deutschen Vertragspartner und Gerichtsstand im Inland abzuschließen.

Der Kläger habe bislang auch keine Umsatzsteueranmeldung in Italien vorgenommen; die italienischen Vertragspartner hätten nach Aktenlage keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis angefordert.

Das Gericht hat Beweis erhoben zu der Frage, ob die Kunden die Möglichkeit hatten, mit den Vermietern in Italien in Kontakt zu treten, durch Vernehmung von C. als Zeugin.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die Voraussetzungen des § 25 UStG sind erfüllt. Insbesondere erfordert die Norm nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nach ihrem klaren Wortlaut nicht, dass der Unternehmer (auch) für eigene Rechnung handeln muss (so aber die frühere Verwaltungsauffassung). Diese BFH-Rechtsprechung ist auch nach Einführung der Dienstleistungskommission in das Umsatzsteuergesetz zum 01.01.2004 anzuwenden (BFH-Beschluss vom 15.07.2011 XI B 71/10, BFH/NV 2011, 1929). Der BFH hat sich in seiner Entscheidung (BStBl II 2004, 308) auf eine richtlinienkonforme Auslegung des UStG durch Heranziehung der Regelungen zur Dienstleistungskommission in Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie gestützt. Diese Bestimmung wurde durch die Neuregelung des § 3 Abs. 11 UStG in der ab 01.01.2004 geltenden Fassung umgesetzt.

1. Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, werden nach § 25 UStG besteuert, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen; ihr Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG; wonach die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die Reiseleistung von einer Betriebstätte ausgeführt, so gilt die Betriebstätte als Ort der sonstigen Leistung. Die Bemessungsgrundlage ist der Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet.

2. Die Voraussetzungen des § 25 UStG sind hier erfüllt. Die streitigen Umsätze des Klägers sind in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig:

1. Der Kläger hat Reiseleistungen gegenüber Endverbrauchern erbracht. Der umsatzsteuerrechtliche Begriff der Reiseleistung ist weiter gefasst als der in § 651 a Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB - verwendete Begriff, der voraussetzt, dass der Reiseveranstalter eine Gesamtheit von Reiseleistungen erbringt und nicht nur eine einzelne Leistung. Demgemäß liegt eine Reiseleistung i.S.d. § 25 UStG auch dann vor, wenn der Unternehmer nur eine Leistung - wie im Streitfall die Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung - erbringt (vgl. BFH-Beschluss vom 21.01.1993 V B 95/92, BFH/NV 1994, 346 und BFH-Urteil vom 07.10.1999 V R 79, 80/98, BStBl II 2004, 308; Niedersächsisches FG Urteil vom 23.06.2010 5 K 60/08, nachgehend BFH-Beschluss vom 15.07.2011 XI B 71/10 BFH/NV 2011, 1929).
2. Er ist dabei auch im eigenen Namen aufgetreten. Entscheidend ist dabei das tatsächliche Auftreten des Unternehmers gegenüber dem Leistungsempfänger, wobei grundsätzlich die zivilrechtliche Betrachtungsweise maßgeblich ist. Hierzu hat das vom Klägervertreter zitierte FG Düsseldorf (Urteil vom 19.01.2007 - 1 K 5925/04 U, EFG 2007, 717) ausgeführt, es komme "ebenso wie bei der Beurteilung der zivilrechtlichen Rechtslage darauf an, wie der Unternehmer im allgemeinen Geschäftsverkehr gegenüber dem Leistungsempfänger auftritt bzw. als wessen Leistung die Reise am Markt erscheint. [...] Als Vertreter kann der Unternehmer nur behandelt werden, wenn er durch eindeutige Vereinbarungen, denen auch die tatsächliche Durchführung entspricht, herausstellt, dass er Leistungen als Vermittler erbringt. In der Regel muss dies durch die Prospektgestaltung und klare Hinweise außerhalb seiner AGB geschehen [...]". Nach dem ebenfalls vom Klägervertreter zitierten Urteil des FG Niedersachsen vom 24.03.2011 (5 K 59/09, juris) ergibt sich die Vermittlerrolle für den Leistungsempfänger nicht eindeutig, wenn "dem Text der Buchungsbestätigung, der Rechnung und dem Voucher nicht mit hinreichender Klarheit und Einfachheit zu entnehmen [ist], dass der Kläger lediglich als Vermittler auftreten wollte."
3. Nach den Feststellungen des Gerichts ist der Kläger unter Anwendung dieser Grundsätze gegenüber den Reisenden als Leistender wegen der Vermietung der Ferienhäuser/Apartments aufgetreten. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger im Namen der jeweiligen Eigentümer die Mietverträge geschlossen hätte, und damit als Vermittler aufgetreten wäre, hat das Gericht aus den vorliegenden Unterlagen nicht feststellen können. Dies hat auch der Prüfer aufgrund der Auswertung der Buchungsbestätigungen, des Prospekts, der Rechnungen und der weiteren Geschäftsunterlagen festgestellt.
 - aa) Klare Hinweise auf eine bloße Vermittlerrolle fehlen außerhalb der AGB des Klägers. Die Aufmachung des Katalogs unterscheidet sich nicht von der klassischer Reiseveranstalter. Zwar werden in den abschließenden Hinweisen mehrfach die Vermieter der vermieteten Grundstücke erwähnt; es wird darauf hingewiesen, dass sich sämtliche Häuser, die "wir im Prospekt vorstellen", in Privatbesitz befinden. Das ist aber kein Zeichen dafür, dass der Kläger in fremdem Namen gehandelt hätte. Niemand geht davon aus, dass dem Katalogschreiber sämtliche angebotenen Immobilien gehören. - Im letzten Absatz heißt es: "Bei der Auswahl der Häuser gehen wir sehr sorgfältig und wählerisch vor: nur ein kleiner Teil der uns angebotenen Häuser wird letztlich in unser Angebot aufgenommen. [...]" Alles in allem bekommt der Kunde den Eindruck, dass der Kläger sein Vertragspartner wird. Diesen Eindruck wollte man auch bewusst nicht zerstören. Die glaubwürdige Zeugin hat ausgesagt, man habe befürchtet, Kunden zu verlieren, wenn man sich als bloßer Vermittler ausgegeben hätte, weil die Kunden einen Vertragspartner in Deutschland wollten. Man habe sich deshalb z.B. am Telefon mit "X." gemeldet, ohne darauf hinzuweisen, dass man nur Vermittler sei.
 - bb) Aber auch die AGB des Klägers sprechen für ein Handeln im eigenen Namen, vgl. hierzu den Katalog 2004:
 - "Der Vertrag kommt mit der telefonischen Annahme der Buchung des Reisenden *durch uns* zustande; in jedem Fall wird dem Reisenden unverzüglich eine schriftliche Buchungsbestätigung zugesandt." (Nr. 1 AGB)
 - "Im Einzelfall können die Rücktrittskosten auch konkret berechnet werden; es bleibt dem Reisenden überlassen, im Einzelfall nachzuweisen, dass *uns* durch den Rücktritt kein oder ein geringerer Schaden entstanden ist." (Nr. 4 AGB).
 - "Nimmt der Reisende Reiseleistungen ganz oder teilweise nicht in Anspruch, ohne dass ein Fall höherer Ge-

walt, der Unmöglichkeit oder der mangelhaften Erfüllung vorliegt, *behalten wir unseren Anspruch* auf den Reisepreis. *Wir* bezahlen an den Reisenden jedoch ersparte Aufwendungen zurück, sobald sie von den einzelnen Leistungsträgern tatsächlich erstattet worden sind." (Nr. 6 AGB).

- "Wird der Vertrag gekündigt, so *verlieren wir unseren Anspruch* auf den Reisepreis,... Soweit der Vertrag *mit uns* die Rückbeförderung umfasst, tragen wir die Hälfte der hierfür entstehenden Mehrkosten. Weitergehende Ansprüche können gegen uns nicht geltend gemacht werden." (Nr. 7 AGB).

"Wird die Reise nicht vertragsgemäß erbracht, so kann der Reisende Abhilfe verlangen. *Wir können die Abhilfe verweigern*, wenn sie einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordert." (Nr. 9a AGB).

"Wird die Reise aufgrund eines Mangels erheblich beeinträchtigt, *und leisten wir* innerhalb angemessener Frist *keine Abhilfe*, so kann der Reisende [...] den Reisevertrag kündigen. [...] Der Bestimmung einer Frist bedarf es nur dann nicht, wenn Abhilfe unmöglich ist oder *von uns verweigert* wird [...] Er *schuldet uns* den auf die in Anspruch genommenen Leistungen entfallenden Teil des Reisepreises, [...]" (Nr. 9c AGB).

- "[...] *Umstand, den wir nicht zu vertreten haben.*" (Nr. 9d AGB).
- "*Unserer Vertragshaftung für Schäden, [...]*"(Nr. 10a AGB).
- "[...] *Schadensersatzansprüche des Reisenden gegen uns* aus unerlaubter Handlung, [...]" (Nr. 10b AGB).
- "*Wir haften nicht für Leistungsstörungen* im Zusammenhang mit *Leistungen, die als Fremdleistungen lediglich vermittelt werden* (z.B. Flüge, Fahrverbindungen, Transfers, Sportveranstaltungen, Ausflüge etc.) und die in der Ausschreibung ausdrücklich als *Fremdleistungen gekennzeichnet sind.*" (Nr. 10e AGB).
- "*Sämtliche Ansprüche wegen nicht vertragsgemäßer Erbringung der Leistung* müssen vom Reisenden [...] *uns gegenüber* geltend gemacht werden." (Nr. 12a AGB).
- "Gerichtsstand [...] B." (Nr. 13 AGB).

cc) In den Reisebuchungsbestätigungen sind die "Vermieter", soweit es sich dabei um Privatpersonen und nicht um Hotels handelt, nur namentlich benannt. Eine Anschrift oder Telefonnummer fehlt. Selbst wenn den Kunden in der Anlage zur Buchungsbestätigung die Adresse und Telefonnummer des "Vermieters" mitgeteilt worden sein sollten, würde das nicht zu einem Handeln des Klägers in fremdem Namen führen. Eine Buchungsbestätigung bestätigt – wie der Name schon sagt – den abgeschlossenen Buchungsvorgang. Die Buchung kam aber zustande, bevor der Kunde die Daten des "Vermieters" kannte. Der "Vermieter" wiederum erhielt die Daten des Kunden – wenn überhaupt – auch erst nach Abschluss des Vertrages. Zweck der Übermittlung der Kontaktdaten war nach Auskunft der Zeugin, dass die Kunden dem "Vermieter" (oder seinem Vertreter vor Ort) die geplante Ankunftszeit mitteilen konnten.

dd) Auch die Tatsache, dass viele Stammkunden seit Jahren "über" den Kläger buchen, häufig sogar ein "Stammquartier", spricht nach Auffassung des Gerichts gegen eine reine Vermittlerrolle des Klägers. In diesen Fällen kannten die Kunden den "Vermieter" bereits. Eine "Vermittlungsleistung" wäre in den Folgejahren nicht mehr nötig gewesen.

4. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Kläger auf eigene Rechnung, oder auf Rechnung der jeweiligen Wohnungseigentümer gehandelt hat. Zwar schloss Abschnitt 32 Abs. 4 Satz 5 Umsatzsteuer-Richtlinien - UStR - in der für die Streitjahre geltenden Fassung die Anwendung des § 25 UStG für die Fälle aus, in denen der Leistende auf fremde Rechnung tätig wird. Eine Begründung für diese Auffassung geben die Richtlinien indes nicht. Aus dem Wortlaut der Norm ergibt sie sich jedenfalls nicht. Der BFH vertritt in ständiger – wortlautgemäßer – Rechtsprechung eine andere Auffassung (z.B. BFH-Beschluss vom 15.07.2011 XI B 71/10, BFH/NV 2011, 1929).
5. Der Kläger hat – selbst wenn er auf fremde Rechnung tätig geworden sein sollte auch sogenannte Reisevorleistungen in Anspruch genommen. Reisevorleistungen sind nach § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen Drit-

ter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen. Das sind hier die Leistungen der Ferienhausbesitzer, Hoteliers usw. Die fiktive Überlassung der Ferienwohnungen an ihn ist als Reisevorleistung in diesem Sinne anzusehen (so auch Niedersächsisches FG a.a.O.). Schon seit Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten (Abgrenzung gegenüber der bisherigen Rechtsprechung zur sog. Leistungskommission). Deshalb ist auch der Unternehmer, der Reiseleistungen im eigenen Namen aber für Rechnung eines Dritten erbringt, so zu behandeln, als ob er die von dem Dritten bezogenen Reisevorleistungen selbst erhalten hätte (BFH-Urteil vom 07.10.1999 V R 79 und 80/98, BStBl II 2004, 308). Auch nach Artikel 6 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

3. § 25 UStG geht als spezielle Regelung für die von ihm erfassten Sachverhalte den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (wie z.B. der Dienstleistungskommission des § 3 Abs. 11 UStG a.F.) vor, also für Reiseleistungen, "die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind", sondern – wie hier – an Endverbraucher erbracht werden (vgl. Schüler-Täsch, in Sölch/Ringleb USt-Kommentar, § 25 UStG Rz. 20 und 22 m.w.N., Stand April 2014).

4. Das in der mündlichen Verhandlung vom Klägerevertreter zitierte Urteil des EuGH vom 26.09.2013, Az. C-189/11, MwStR 2013, 622, UR 2013, 835 (u.a.) und die nachfolgende Entscheidung des BFH vom 20.03.2014 V R 25/11 (BFH/NV 2014, 1173), betreffen einen anderen Sachverhalt, nämlich den der Erbringung von Reiseleistungen an einen anderen Unternehmer (und die Frage, ob § 25 UStG auch hier anwendbar sei, sowie die Frage, ob das Hotelfrühstück eine steuerliche Nebenleistung zur Übernachtung sei).

Die Revision war nicht zuzulassen, weil keiner der in § 115 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Gründe vorliegt.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Fundstellen

Haufe-Index 8633249

EFG 2015, 2003