
Datum: 25.07.2023
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 1512/19
ECLI: ECLI:DE:FGK:2023:0725.8K1512.19.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V B 59/23

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darum, ob die Klägerin im Jahr 2009 selbst
Autovermietungsleistungen an Endkunden im Rahmen einer Vermietungskette oder
Vermittlungsleistungen an Autovermietungsunternehmen erbracht hat.

2

Die Klägerin ist eine nach... Recht gegründete Gesellschaft mit Sitz in Z, Über das
Internetportal „X“ können Kunden Mietwagen verschiedener Anbieter von
Autovermietungsleistungen buchen. Durch Angabe seines Wohnorts wird dem Kunden die
Internetseite der Klägerin in seiner jeweiligen Landessprache angezeigt. Der Kunde gibt im
Folgenden über eine Eingabemaske das Land, die Stadt, den Ort der Abholung des
Mietwagens, das Anmietdatum und die Anmietuhrzeit ein. Anschließend erhält er einen
Überblick über die buchbaren Fahrzeugkategorien der einzelnen Autovermieter und die
jeweiligen Preise. Durch „Klick“ auf einen bestimmten Preis erscheinen die Fahrzeugtypen,
die bei dem ausgewählten Autovermieter in die jeweilige Fahrzeugkategorie (zum Beispiel
Mittelklasse) fallen. Nach Auswahl eines Angebots werden die im Preis inkludierten
Leistungen angezeigt. Zusätzlich hat der Kunde die Möglichkeit, seine Selbstbeteiligung im
Schadensfall zu reduzieren. Nach Eingabe seiner Kontakt- und Zahlungsinformationen und
Akzeptieren der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin kann der Kunde eine

3

zahlungspflichtige Buchung vornehmen.

Auf der Startseite der Klägerin im Streitjahr 2009 hat der Besucher der Seite die Möglichkeit, sich für ihren Newsletter „... Angebote von X“ anzumelden. Es wird zudem darauf hingewiesen, dass die Klägerin nicht nur günstige Mietwagen-Angebote, sondern auch einige wichtige Informationen für das Reiseziel des Endkunden bereitstellt. ... Ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen mit Stand April 2009 sind mit „AGB – Allgemeine Vermittlungs- und Geschäftsbedingungen“ überschrieben und weisen ...darauf hin, dass die Klägerin weltweit Mietwagen für verschiedene Autovermieter vermittelt. Des Weiteren sehen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin vor, dass der Kunde nach der Reservierungsbestätigung und Zahlung einen Gutschein/Voucher erhält, den er dem jeweiligen Autovermieter bei Anmietung des Fahrzeugs vorlegen muss. Der Mietvertrag werde vor Ort zwischen dem Mieter und der Autovermietfirma geschlossen und richte sich nach deren Bedingungen. Die Klägerin behält sich zudem vor, je nach Verfügbarkeit den Vermietpartner kurzfristig zu ändern und den Kunden hierüber rechtzeitig zu informieren. Nach der Reservierungsbestätigung durch die Klägerin ist der Gesamtpreis umgehend an sie zu zahlen. Unter der Überschrift „Kundenservice“ wird ausgeführt, dass die Klägerin den Kunden bei der Regulierung von unverschuldeten Problemen mit dem Autovermieter unterstützt. Sie als Vermittlerin übernehme jedoch keine Gewährleistung oder Haftung für die Erbringung von Leistungen durch die jeweilige Autovermietung gemäß Mietvertrag oder Erstattung von Beträgen durch die Autovermieter. Ausweislich der Allgemeinen Geschäftsbedingungen haftet die Klägerin als Vermittlerin ausschließlich für die ordnungsgemäße Erbringung der Mietwagenvermittlung. Sie übernimmt keine Haftung für den Fall nicht zustande gekommener Mietverträge vor Ort, wenn Gründe vorliegen, die der Kunde zu vertreten hat. Sie hafte ferner nicht für Ansprüche, die sich aus dem Mietverhältnis mit dem Vermieter ergeben. Sie übernehme auch keinerlei Gewähr für das Mietobjekt selbst. Insoweit sei der Kunde auf seinen Vertragspartner vor Ort beschränkt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin mit Stand April 2009 Bezug genommen. 4

Die Klägerin übernimmt die weitere Abwicklung des gebuchten Vorgangs und insbesondere die Reservierung eines Fahrzeugs bei dem jeweiligen Autovermieter sowie die Verifizierung der Zahlungsinformationen des Kunden. Nach Belastung des Gesamtpreises erhält der Kunde von der Klägerin den Voucher, der dem Autovermieter bei der Abholung des Mietwagens vorzulegen ist. Der Voucher enthält ...das Firmenlogo der Klägerin und unter anderem Informationen zum jeweiligen Autovermieter, zur Abholung und Rückgabe des Fahrzeugs sowie zum Gesamtpreis, den der Kunde für die Anmietung zu entrichten hatte. Nach den auf dem Voucher abgedruckten „Vermittlungs-/Vermietkonditionen“ ist die Klägerin eine unabhängige Firma und keine Agentur eines Autovermieters. Der Voucher sei kein Mietvertrag. Zum Zeitpunkt der Anmietung gehe der Endkunde einen Mietvertrag mit dem genannten Autovermieter ein. Im Laufe des Jahres 2009 fügte die Klägerin den ausgegebenen Gutscheinen weitere ...bei. Danach handelt sie bei der Buchung der Autovermietung zwischen dem auf der Buchungsbestätigung angegebenen Autovermieter und dem Endkunden als Buchungsvermittlerin. Die Buchungsbestätigung sei kein Mietvertrag und sie, die Klägerin, vermiete keine Fahrzeuge. Zum Anmietzeitpunkt müsse der Endkunde mit dem auf der Buchungsbestätigung genannten Autovermieter einen Mietvertrag abschließen. Sie sei eine Vermittlerin und könne keine Rechnung für Umsatzsteuerzwecke ausstellen. 5

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den zu den Akten gereichten Voucher der Klägerin und die diesem im Laufe des Jahres 2009 beigefügten Geschäftsbedingungen (Anlagen 2 und 3 zur Klagebegründung) Bezug genommen. 6

Bei Abholung des Mietwagens unterzeichnet der Kunde vor Ort ein Schriftstück, das im Erscheinungsbild dem üblichen Mietvertrag des Autovermieters entspricht.	7
Der Kunde zahlt den Gesamtpreis für die Anmietung eines Fahrzeugs vollständig an die Klägerin. Zum Beispiel in dem Rahmenvertrag vom ...2009 zwischen X ...(im Folgenden „X“) und Q ...(im Folgenden „Q“), der nach seinen Textziffern ... auch für ihre Tochterunternehmen maßgebend ist und auf ...ebene durch ...Verträge umgesetzt wird, wurde keine Provision für X vereinbart. Q stellt X sogenannte Netto-Mietraten („Net Rates“) zur Verfügung. Die Klägerin bestimmt den Aufschlag auf die „Net Rates“ selbst und berechnet dem Endkunden den so ermittelten Gesamtpreis für die Autovermietung. Der Gesamtpreis ist Q zunächst nicht bekannt. Die Klägerin leitet lediglich die „Net Rates“ nach Abrechnung durch Q an das Autovermietungsunternehmen weiter.	8
Den Gegensatz zu den „Net Rates“ bilden sogenannte „Retail Rates“, bei denen im Voraus ein fester Prozentsatz auf den finalen Preis des Endkunden für die Anmietung eines Fahrzeugs als Provision für die Klägerin mit den Autovermietern festgelegt wird.	9
Dem Kunden wurde im Streitjahr weder von der Klägerin noch von dem Autovermieter eine ordnungsgemäße Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne ausgestellt. Bei Problemen mit der Autovermietung kann sich der Kunde über eine kostenfreie Servicenummer in seiner Landessprache mit der Klägerin in Verbindung setzen. Ebenso unterstützt sie ihn bei einer eventuellen Schadensregulierung.	10
Die Klägerin hat mit verschiedenen Autovermietungsunternehmen auf Konzernebene Rahmenverträge abgeschlossen, die auch die Basis für die vertraglichen Vereinbarungen der jeweiligen Landesgesellschaften bilden.	11
Der mit Q am ... 2009 zum ... 2008 geschlossene Vertrag (Anlage 5c zur Klagebegründung) ist mit „Framework Vehicle Rental Supply Agreement“ überschrieben und hat unter anderem folgenden Regelungsinhalt:	12
<ul style="list-style-type: none"> • Tz. ...: X benennt Q als Dienstleister beziehungsweise Zulieferer von im Voraus gebuchten Autovermietungsleistungen an X und deren Kunden. 	13
<ul style="list-style-type: none"> • Tz....: Die jeweiligen Tochtergesellschaften von Q und X sollen ein „National Agreement“ abschließen, das auf dem Rahmenvertrag vom ...2009 basiert. Sowohl die jeweiligen Landesgesellschaften von X als auch von Q sollen nach Textziffer ... in ihrem Verhalten dem Rahmenvertrag entsprechen. 	15
<ul style="list-style-type: none"> • Tz. ...: Q stellt X täglich Nettotarife („Net Rates“) zur Verfügung. 	16
<ul style="list-style-type: none"> • Tz. ...: Q rechnet auf monatlicher Basis gegenüber X ab. Die Abrechnung erfolgt sowohl über die durchgeführten Vermietungen als auch über eine „Management Fee“ bei sogenannten „No Shows“. Textziffer ... enthält Ausführungen zur Abrechnung, die durch die Q-Landesgesellschaften und Lizenznehmer erfolgt. 	17
<ul style="list-style-type: none"> • Tz. ...: X stellt den Kunden sogenannte Voucher bereit. Die Form der Voucher wird durch Q genehmigt. Q ist gegenüber X berechtigt, den jeweiligen Voucherwert unabhängig von der Anzahl der tatsächlichen Miettage in Rechnung zu stellen. 	18
<ul style="list-style-type: none"> • 	19

Tz. ...: Q ist aufgrund des Vertrags nicht verpflichtet, einen Mietwagen an Mieter herauszugeben, die die Voraussetzungen der standardisierten Mietbedingungen von Q nicht erfüllen. Zu diesen Bedingungen zählen unter anderem das Alter des Mieters, der jeweils notwendige Führerschein, die Liquidität und bestimmte Versicherungsanforderungen für Vermietungen über die Landesgrenze hinaus. Der jeweilige Mieter muss einen standardisierten Q-Mietvertrag abschließen, um zu bestätigen, dass er die Bedingungen erfüllt.

- Tz. ...: X und Q treten als unabhängige Unternehmer auf. Eine Vertragspartei wird nicht zur Vertreterin der anderen bestellt oder bevollmächtigt, als solche zu handeln. Keine Vertragspartei ist bevollmächtigt, im Namen der anderen zu handeln oder die andere Vertragspartei auf sonstige Weise zu binden. 20

Nach den Textziffern ... des dem Rahmenvertrag angehängten Musters eines nationalen Vertrags verpflichten sich X zum Kauf und die nationale Q-Tochtergesellschaft zur Bereitstellung gewisser Mietvolumina. 21

Der der Klagebegründung als Anlage 5a beigefügte Vertrag mit Y Limited (im Folgenden „Y“) vom ...2008 ist mit „Car Rental Agency Agreement“ überschrieben und bezeichnet X ausdrücklich als „Vermittler“. Nach Textziffer ... des Vertrags wird X als Beauftragte von Y bevollmächtigt, Verträge über die Durchführung der Autovermietungsleistungen im Namen von Y zu schließen. Nach Textziffer ... ist X verpflichtet sicherzustellen, dass allen Endkunden bewusst ist, dass ihr Fahrzeugmietvertrag nicht mit X, sondern mit Y abgeschlossen wird. In Textziffer ... ist die Vergütung von X geregelt. Danach erhält X für die Vermittlung von Kunden an Y eine Basisprovision, die sich als fester Prozentsatz der verschiedenen verfügbaren Tarife von Y berechnet. Nach Textziffer ... zieht X die Zahlung vom Endkunden ein und zahlt Y die Vertragsgebühren aus. Die Basisprovision wird hierbei abgezogen. 22

In dem Rahmenvertrag der Klägerin mit W (im Folgenden „W“) vom ...2008 (Anlage 5b zur Klagebegründung) ist ebenfalls die Rede von einer Kundenvermittlung an W durch die Klägerin. Nach der Präambel des Vertrags ist sie eine Vermittlerin, deren Hauptgeschäft darin besteht, durch ihre Vertriebskanäle als Maklerin zwischen den Anbietern von Autovermietungsleistungen und Kunden zu agieren. Nach Art. ... des Vertrags steht es der Klägerin unbeschadet der ihren Kunden von W eingeräumten Vorzugstarifen frei, die für ihre Kunden geltenden Tarife festzulegen. Nach Art. ... begründet der Rahmenvertrag keine Vertretungsbeziehung. Keine Partei sei Vertreterin der anderen, bevollmächtigt, für die andere zu handeln, oder auf andere Weise berechtigt, eine Verpflichtung im Namen der anderen Partei zu begründen oder zu übernehmen. Nach der Anlage 3 zum Vertrag erhält die Klägerin von W keine Provision. 23

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die jeweiligen Rahmenverträge verwiesen. 24

Für das Jahr 2009 erklärte die Klägerin keine steuerpflichtigen Umsätze in Deutschland, da sie nach ihrer Auffassung als Vermittlerin aufgetreten ist und die Steuerschuldnerschaft daher nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auf die in Deutschland ansässigen Leistungsempfänger übergegangen sei. 25

Nach Auffassung des Beklagten hat die Klägerin dagegen in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Autovermietungsleistungen erbracht. Mit nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 21. Dezember 2016 setzte er die Umsatzsteuer 2009 auf ... Euro bei einer 26

Bemessungsgrundlage von ... Euro fest. Die auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhende Steuerfestsetzung basiert auf von der X ... vorgelegten Zahlen für die Jahre 2010 bis 2014.

Zur Begründung führte der Beklagte aus, aufgrund von vorliegendem Kontrollmaterial sei davon auszugehen, dass die Klägerin Vermittlungsleistungen erbracht habe, welche nicht versteuert worden seien. Bezüglich der „Altverträge“ liege eine Reihenvermietung vor, aus der sich eine Umsatzsteuerpflicht für die Klägerin ergebe, da eine Leistung an den Endkunden vorliege. Dieser zahle ein einheitliches Entgelt an die Klägerin für die über sie bezogene Gesamtleistung. Sie behalte sich ein kurzfristiges Austausch des Autovermieters vor. Beschwerden würden an die Klägerin gerichtet und nicht an den Autovermieter. Nach Textziffer ... des „Altvertrags“ mit Q trete die Klägerin nicht im Namen von Q auf. Demnach liege keine Vermittlungsleistung für Q vor. Laut den Bestimmungen über Gebühren und Zahlungen in den „Altverträgen“ würden zum Beispiel von Q monatliche Rechnungen über die abgeschlossenen Vermietungen und Verwaltungsgebühren bei nicht wahrgenommenen Vermietungen erstellt. In den „Neuverträgen“ würden nur Provisionen über die abgeschlossenen Vermietungen abgerechnet.

27

Der Ort der Vermietungsleistung bestimme sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG und sei in den Fällen der Vermietung in Deutschland dort steuerbar und steuerpflichtig. Für die Zeit vor Änderung der Verträge mit den einzelnen Autovermietern habe eine Versteuerung durch die Klägerin zu erfolgen. Für das Jahr 2009 sei die Versteuerung durch ihn, den Beklagten, im Rahmen einer Schätzung sichergestellt worden. Diese sei auf Grundlage der von der X ...Corp gelieferten Zahlen im Rahmen der Bundesbetriebsprüfung für 2010 in Höhe von ... Euro für Deutschland erfolgt. Es werde um Vorlage der genauen Zahlen für 2009 gebeten.

28

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, die Autovermietungsleistung werde vom jeweiligen Autovermieter erbracht, während sie als Vermittlerin wahrgenommen werde. Deshalb seien Vereinbarungen zwischen ihr und dem Autovermieter für die Beurteilung der dem Rechtsstreit zugrundeliegenden Frage nicht von entscheidender Bedeutung. Ob ein Unternehmer als Eigenhändler oder Vermittler auftrete, beurteile sich nach dem Außenverhältnis. Bei den mit ihren Kunden abgeschlossenen Verträgen handele es sich um Ausgabeverträge, die durch Übergabe des Vouchers erfüllt würden. Die Ausstellung des Vouchers stelle eine Nebenpflicht zum Vermittlungsvertrag dar. Den Hauptvertrag schließe der Kunde mit dem Autovermieter. Der Voucher sei lediglich eine Buchungsbestätigung und kein Mietvertrag. Dem Kunden sei bereits bei Buchung die Notwendigkeit bekannt, zu einem Dritten in unmittelbare Rechtsbeziehung treten zu müssen, um das gebuchte Fahrzeug zu erhalten. In ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen werde der Kunde auf ihre Vermittlerstellung hingewiesen sowie darauf, dass sie keine Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausstelle. Weiter legten die Autovermieter die Bedingungen fest, unter welchen einem Kunden ein Fahrzeug ausgehändigt werde (zum Beispiel Alter, Besitz eines gültigen Führerscheins). Die Voraussetzungen des Abschnitts 3.7 Abs. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) für die Annahme einer Vermittlungsleistung seien erfüllt. Auch Textziffer ... des in 2009 geltenden „Altvertrags“ mit Q sehe ausdrücklich den Abschluss eines Mietvertrags zwischen dem jeweiligen Autovermieter und dem Kunden vor. Aus seiner Sicht sei sowohl ihr Auftreten nach außen als auch das des jeweiligen Autovermieters konsequent und stimmig. Von ihr erhalte der Kunde den Voucher als Buchungsbestätigung. Der Mietvertrag werde mit dem Autovermieter selbst geschlossen. Daher könne sie auch nicht als Vertreterin ohne Vertretungsmacht tätig geworden sein. Die Beigeladene schließe die Mietverträge mit dem jeweiligen Mieter ab, ohne sich hierbei unmittelbar oder mittelbar von ihr vertreten zu lassen. Der Bundesgerichtshof habe mit Urteil

29

vom 23. November 2016 – IV ZR 50/16 –, NJW 2017, 393, bereits entschieden, dass sie Vermittlungsleistungen erbringe.

Dass sie den Gesamtbetrag vereinnahme, stehe ihrer Auffassung nicht entgegen. Nach dem Urteil des Oberlandesgerichts Frankfurt am Main vom 28. September 2009 – 16 U 238/08 –, MMR 2010, 94, gehöre die Weiterleitung des Entgelts zu den Aufgaben eines Vermittlers. Der Voucher enthalte den Hinweis, dass sie die Zahlung im Namen des Autovermieters abbuche. Die Zahlung des Gesamtpreises entspreche dem Standard in der Autovermittlerbranche. 30

Dass sie sich vorbehalte, je nach Verfügbarkeit den Vermietungspartner kurzfristig zu ändern, beeinflusse die Kundensicht nicht. Der Vorbehalt sei vielmehr ein Indiz dafür, dass sie als Vermittlerin auftrete. 31

Sie trage nicht die wesentlichen Chancen und Risiken aus der Autovermietung, da sie keine Kosten für die Anschaffung und Anmietung der Fahrzeuge zu tragen habe. Bei ihr verbleibe lediglich die Chance, durch die Vermittlung eine Provision zu erzielen. Bei der zu leistenden „Management Fee“ handele es sich um Zahlungen, die den vergeblichen Aufwand der Autovermieter ausgleichen sollten. Soweit Q von ihr Verwaltungsgebühren für sogenannte „No Shows“ verlange, sei dies nicht widersprüchlich, da im Ergebnis der Kunde für eine nicht wahrgenommene Vermietung zahle. Daher sei es nachvollziehbar, dass Q diese Kundenzahlung nicht allein der Klägerin als Vermittlerin überlassen wolle. Aus dem Blickwinkel des Endkunden und auch rechtlich trete sie in fremdem Namen und für fremde Rechnung auf. 32

Zivilrechtlich ziele durch die konkrete Auswahl einer Mietwagenfirma und der anschließenden Buchung auf ihrer Homepage durch den Kunden sein Angebot auf Abschluss eines Mietvertrags zwischen ihm und der Mietwagenfirma ab. Sie, die Klägerin, nehme die Rolle eines Handelsvertreters im Sinne des § 84 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ein und trete als Vermittlerin auf, da sie Geschäfte für einen anderen Unternehmer – den jeweiligen Autovermieter – vermittele. 33

Eine Annahme des Angebots auf Abschluss eines Mietvertrags könne weder in der Ausstellung des Vouchers noch in der Entgegennahme der Zahlung des Mietpreises gesehen werden. Mit der Ausgabe des Vouchers komme kein Mietvertrag zwischen ihr und dem Kunden zustande. Die Vermittlungsleistung stelle ihr zentrales Leistungselement dar. Über die Vermittlung von Mietwagen hinaus gebe sie kein eigenes Leistungsversprechen betreffend den tatsächlichen Mietvertrag ab. Weder der Kunde beim Ausfüllen der Eingabemaske als Angebot noch sie bei Abwicklung dieses Angebots brächten mit ihren jeweiligen Willenserklärungen zum Ausdruck, dass sie selbst Vertragspartei des mit dem Kunden letztlich zu schließenden Mietvertrags werde. 34

Dies werde durch die Rahmenverträge, die sie mit verschiedenen Mietwagenunternehmen unterhalte, bestätigt. Dort sowie in den Mietvertragsbedingungen werde der Abschluss eines Mietvertrags durch den Endkunden von den Autovermietern selbst gefordert. Dies spreche dagegen, dass sie als Hauptmieter mit dem Recht zur Untervermietung an den Endkunden auftreten wolle. Dem Autovermieter obliege vor Vertragsschluss auch die Prüfung der Standardbedingungen für die Anmietung eines Fahrzeugs. Erfülle der Mieter diese nicht, sei der Autovermieter nicht verpflichtet, eine Autovermietungsleistung zu erbringen. Auch der Kunde dürfe durch die Ausstellung des Vouchers nicht von einer auf den Abschluss eines Mietvertrags gerichteten Willenserklärung durch sie, die Klägerin, ausgehen. Für den durchschnittlichen Kunden sei anhand des ausgestellten Vouchers erkennbar, dass die Autovermietung nicht durch sie erfolge, sondern durch den konkret ausgewählten 35

Autovermieter. Dieser werde dort explizit als „Vermieter“ ausgewiesen. In den Vermittlungs- und Vermietkonditionen werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Voucher kein Mietvertrag sei und ein Mietverhältnis zwischen ihr und dem Kunden nicht zustande komme. Es werde zudem ausdrücklich darüber informiert, dass zum Zeitpunkt der Anmietung eines Fahrzeugs ein Mietvertrag mit dem im Voucher aufgeführten Autovermieter bei Fahrzeugabholung geschlossen werden müsse. Der Voucher könne aus Sicht eines durchschnittlichen Empfängers lediglich als Reservierungs- oder Buchungsbestätigung verstanden werden. Dies habe das Finanzgericht Schleswig-Holstein in seinem Urteil vom 6. Februar 2018 – 4 K 121/16 – ebenso gesehen.

Dass sie Vermittlerin sei, werde durch ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen bestätigt. 36
Dort werde klargestellt, dass sie bei der Buchung zwischen dem auf der Buchungsbestätigung angegebenen Autovermieter und dem Kunden nur als Buchungsvermittlerin tätig werde. Zudem werde deutlich gemacht, dass sie selbst keine Fahrzeuge vermiete und durch die Buchungsbestätigung kein Mietvertrag geschlossen werde. Schließlich werde auch darauf hingewiesen, dass ihr gegenüber kein Anspruch auf Erteilung einer Rechnung für Umsatzsteuerzwecke bestehe.

Auch die von den Autovermietern verwendeten Allgemeinen Geschäftsbedingungen 37
verdeutlichten, dass sie selbst den Mietvertrag mit den Kunden abschließen wollten. So werde in den Mietvertragsbedingungen der Beigeladenen explizit erwähnt, dass diese als Vermieter des vom Kunden gebuchten Kraftfahrzeugs auftrete. Soweit die Autovermieter ihre eigenen Mietvertragsvordrucke verwendeten, bestünden aus Sicht des Endkunden keine Zweifel daran, dass diese benutzt würden, um einen Mietvertrag mit ihm zu schließen.

Zudem sei die bestehende Interessenlage zu berücksichtigen. Diese spreche dafür, dass der 38
Mietvertragsschluss zwischen Autovermieter und Kunde erfolge. Der durchschnittliche Kunde erachte bei der Anmietung eines Fahrzeugs den Autovermieter als relevante Vertragspartei. Es würden sich zudem nicht gewollte Interessenkonflikte zu den Autovermietern ergeben, wenn sie als Hauptmieterin der Autovermieter mit den Kunden als Untermieter aufträte.

Die Entgegennahme der Zahlung könne nicht als Annahme eines Mietvertrags zwischen ihr 39
und dem Kunden gewertet werden. Sie wickle den Zahlungsverkehr für Rechnung des Autovermieters ab. Ihr komme eine Art Inkassobefugnis zu. Eine Weiterleitung des Entgelts an die Autovermieter gehöre zu den Aufgaben eines Vermittlers. Dies sei üblich und mit der Buchung einer Reise über ein Reisebüro vergleichbar. Auch hier werde der Reisepreis an das Reisebüro entrichtet.

Sie, die Klägerin, fungiere auch nicht als Stellvertreterin der Autovermieter im Sinne der §§ 40
164 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Sie gebe keine Willenserklärung im Namen der Autovermieter ab und trete nicht als deren Vertreterin gegenüber den Kunden in Erscheinung. Vielmehr schließe sie den Vermittlungsvertrag im eigenen Namen. Aufgrund des fehlenden Handelns im fremden Namen könne der Mietvertrag zwischen ihr und den Kunden damit auch nicht als Eigengeschäft zustande kommen. Auch übe sie im Rahmen ihrer Vermittlungstätigkeit Aufgaben aus, die einer bloßen Übermittlung von Willenserklärungen entgegenstünden. Sie nehme auf Preise und Konditionen Einfluss, leiste Vorauszahlungen, biete zusätzliche Dienstleistungen sowie Stornierungsbedingungen an und trage das Betrugs- und Währungsrisiko.

Durch die Vorlage des Vouchers bei der Autovermietung mache der Kunde den in dem 41
Papier enthaltenen Anspruch auf Abschluss eines Mietvertrags zu den durch die Buchung vorbestimmten Konditionen geltend. Die Autovermietung nehme das Angebot durch

- Verwendung, Vorlage und Unterzeichnung der eigenen Mietvertragsvordrucke an. So komme ein Mietvertrag zwischen dem Autovermieter und dem Endkunden zustande. Dies decke sich mit der Auffassung des Bundesgerichtshofs, der sie als Vermittlerin angesehen habe. Der Voucher sei eine Buchungsbestätigung, die die Konditionen verbriefe, zu denen der spätere Mietvertrag geschlossen werden könne.
- Die Rechnungen der Autovermieter über erbrachte Autovermietungsleistungen an sie seien unrichtig, da sie nicht Empfängerin dieser Leistungen sei. Soweit die von ihr an die Autovermieter erbrachte Vermittlungsleistung in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig sei, gehe die Steuerschuldnerschaft auf den jeweiligen Autovermieter als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 2 UStG in der im Streitjahr 2009 geltenden Gesetzesfassung (a.F.) über. 42
- Unter dem 14. Dezember 2017 zog der Beklagte die Q 1 GmbH & Co. KG, V-Straße ..., ... U, gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zum Einspruchsverfahren der Klägerin hinzu. 43
- Mit Einspruchsentscheidung vom 17. Mai 2019 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. 44
- Zur Begründung führte er aus, die Klägerin erbringe steuerbare und steuerpflichtige Autovermietungsleistungen an ihre Kunden, die sie zuvor von verschiedenen Autovermietern im Sinne des „Altvertrags“ einkaufe. Damit erbringe sie eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG, deren Ort sich nach § 3a Abs. 5 UStG a.F. in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 3 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) a.F. bestimme. Danach gelte die sonstige Leistung als im Inland ausgeführt. 45
- Die in Abschnitt 3.7 Abs. 1 UStAE aufgeführten Grundsätze bezüglich der Annahme von Vermittlungsleistungen gelten nicht in den Fällen, in denen durch das Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt werde, dass der Vertreter, die Klägerin, und nicht der Vertretene, der jeweilige Autovermieter, das Umsatzgeschäft ausführe. Dies könne nach R 26 Abs. 1 Satz 1 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2008 insbesondere dann vorliegen, wenn dem Vertreter Substanz, Wert und Ertrag des Liefergegenstands vor der Weiterlieferung an den Leistungsempfänger übertragen worden seien. Übertragen auf die Autovermietungsleistungen sei dies zu bejahen, da die Klägerin das Risiko einer Nichtvermietung durch die „Management Fee“ für die „No Shows“ trage und die Chancen aus der Vermietung durch die freie Bestimmbarkeit des eigenen Preisaufschlags habe. Durch die Bereitstellung der „Net Rates“ hätten die Autovermieter die wesentlichen Chancen und Risiken aus der Vermietung auf die Klägerin übertragen. Unerheblich sei, dass die Klägerin nicht das Risiko zu tragen habe, das mit dem Erwerb der Fahrzeuge einhergehe. 46
- Soweit die Klägerin sich auf das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 23. November 2016 – IV ZR 50/16 –, NJW 2017, 393, stütze, sei dies für die Beurteilung der streitbefangenen Jahre nicht aussagekräftig. Es handele sich bei dem entschiedenen Einzelfall um einen Buchungsvorgang über das Onlineportal aus Februar 2013 und damit nicht mehr im Geltungsbereich der Rahmenvereinbarung vom ...2009. 47
- Grundsätzlich komme es zwar auf das Außenverhältnis an. Gleichwohl sei aber auf die Gesamtumstände und nicht allein auf die von der Klägerin veröffentlichten Allgemeinen Geschäftsbedingungen abzustellen, vgl. BFH, Urteil vom 10. August 2016 – V R 4/16 –, BStBl. II 2017, 135. Aus dem „Altvertrag“ sei nicht ersichtlich, dass der Autovermieter die Klägerin zur Vertreterin im Sinne des § 164 Abs. 1 BGB ernannt habe. Vielmehr sei ein Auftreten im Namen und auf Rechnung der jeweils anderen Partei nach Textziffer ... sogar 48

untersagt gewesen. Damit sei die Klägerin als Vertreterin ohne Vertretungsmacht tätig geworden. Der Vertrag über die Anmietung der Fahrzeuge sei zwischen ihr und dem Endkunden geschlossen worden. Zivilrechtlich liege damit ein Eigengeschäft nach den §§ 177, 179 BGB vor, das umsatzsteuerrechtlich zu einer Leistung durch die vollmachtlose Vertreterin, die Klägerin, führe, vgl. BFH, Urteil vom 10. August 2016 – V R 4/16 –, BStBl. II 2017, 135, und vom 25. April 2013 – V R 28/11 –, BStBl. II 2013, 656.

Neben der Bekanntmachung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen durch die Klägerin und der Akzeptanz durch den Kunden bedürfte es bei der vorgetragenen Vermittlertätigkeit der Zustimmung der jeweiligen Autovermieter. Diese sei weder ausdrücklich erteilt noch in einem konkludenten Handeln der Autovermieter zu sehen. 49

Das Außenverhältnis sei für eine Gesamtbetrachtung von besonderer Bedeutung. Zu berücksichtigen sei aber sowohl das Auftreten der Klägerin als auch das des Autovermieters. Vor dem Hintergrund der interpretationsbedürftigen Vertragslage dürfe für Zwecke einer Gesamtbetrachtung nicht allein auf den zwischen dem Autovermieter und dem Kunden vermeintlich abgeschlossenen Mietvertrag abgestellt werden. 50

Das Interesse des Kunden liege darin, einen möglichst preiswerten Mietwagen mit bestimmten Ausstattungsmerkmalen zu buchen. Hierzu bediene er sich der Internetplattform der Klägerin. Aus Sicht eines durchschnittlichen Empfängers habe dieser mit der Buchungsbestätigung und der Zahlung des Gesamtpreises an die Klägerin ein Fahrzeug gemietet. Der geschlossene „Mietvertrag“ diene bei der Annahme einer Vermietungskette sowohl der Absicherung der Klägerin als auch der Autovermieter. Ohne die Unterstützung der Autovermieter könnte die Klägerin keine Vermietung von Fahrzeugen betreiben. Die Autovermieter würden als Dienstleister der Klägerin tätig und hätten zu prüfen, ob der jeweilige Mieter berechtigt sei, das Fahrzeug zu mieten. Dass die Autovermieter das Vorhandensein eines gültigen Führerscheins und das Alter des Mieters prüften, sei kein Indiz dafür, dass die Autovermieter nur in eigenem Interesse handelten. Es sei verboten, ein Fahrzeug an Personen zu vermieten, ohne sich zuvor des Vorhandenseins einer gültigen Fahrerlaubnis zu versichern. 51

Die Vereinbarungen zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Autovermieter seien für die umsatzsteuerliche Würdigung zwar von untergeordneter Bedeutung, müssten aber dennoch berücksichtigt werden. Das Auftreten der Klägerin als Vermittlerin sei ohne Bedeutung, sofern es an einer vertraglichen Grundlage fehle. 52

Aus den Angaben auf dem Voucher lasse sich nicht herleiten, dass die Klägerin umsatzsteuerlich als Vermittlerin anzusehen sei. Aus dem zwischen dem Kunden und dem Autovermieter geschlossenen „Mietvertrag“ könne auch nicht ohne Weiteres gefolgert werden, dass der Autovermieter als Leistender gegenüber dem Endkunden auftrete. Der Abschluss des Mietvertrags erfolge auch im Interesse der Klägerin. Die Autovermieter prüften und dokumentierten vor Ort, ob der Kunde die Voraussetzungen für die Anmietung eines Mietwagens erfülle und das Auto körperlich übernommen habe. Die Autovermieter übernahmen damit im Rahmen der Vermietungskette Aufgaben, die originär von der Klägerin zu erbringen seien. Der Abschluss eines Mietvertrags sei zwingend notwendig. Es müsse überprüft werden, ob der Mieter berechtigt sei, das Fahrzeug zu führen, und es müsse der Zustand des Fahrzeugs bei Abholung und Rückgabe dokumentiert werden. Diese Aufgabe übernehme notwendigerweise der jeweilige Autovermieter, da die Klägerin nicht über Räumlichkeiten verfüge, um mit den Kunden persönlich in Kontakt zu treten. Daraus, dass die Autovermieter ihre eigenen Mietvertragsvordrucke verwendeten, könne keine Würdigung allein zuungunsten der Autovermieter erfolgen. Es entspräche nicht der Praxis, wenn die 53

Autovermieter für den jeweiligen Provider spezielle Mietverträge in ihre Systeme einzupflegen hätten. Die Qualifikation der Klägerin als Vermieterin im Rahmen einer Reihenvermietung entspreche einer am Markt üblichen Vertragsgestaltung.

Dass die Kunden durchaus die Klägerin als Erbringerin der Vermietungsleistungen ansähen, werde dadurch belegt, dass sich zum Vorsteuerabzug berechnete Kunden an sie zwecks Erteilung einer Rechnung wendeten. Hieraus sei ein Verständnis des Kunden über eine einheitliche Leistungserbringung durch die Klägerin ersichtlich. Sie trete im Außenverhältnis als Eigenhändlerin auf. Einzig sie bestimme das gezahlte Gesamtentgelt des Kunden für den Voucher und sei damit tatsächlich in der Lage, Rechnungen gemäß § 14 UStG auszustellen. Der Autovermieter habe keinen Einfluss auf den Endpreis, den der Kunde zu zahlen habe. Erst bei Vorlage des Vouchers könne der Beschäftigte der Autovermietung den Endpreis erkennen. Die Klägerin bestimme die Höhe der bei ihr verbleibenden Einnahmen selbst. Sie erhalte keine Vermittlungsprovision von den Autovermietern, sondern vereinnahme den von ihr bestimmten Preis und zahle die zuvor vereinbarten „Net Rates“ an die Autovermieter aus. Auch dass sich die Kunden bei Beschwerden an die Klägerin wendeten, sei ein Indiz dafür, dass diese sie als leistende Unternehmerin ansähen. 54

Das Innenverhältnis zwischen der Klägerin und den Autovermietern habe im Rahmen der umsatzsteuerlichen Würdigung zwar eine untergeordnete Bedeutung, sei im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aber dennoch zu berücksichtigen. Das von der Klägerin angenommene Vermittlungsverhältnis müsse sich an den schuldrechtlichen Erfordernissen für einen Vertragsschluss messen lassen. Die Klägerin gehe von einem Handelsvertreterverhältnis zu den jeweiligen Vermietungsgesellschaften aus, nicht jedoch zu den Endkunden. Es komme nicht ausschließlich darauf an, wie der Endkunde die Vertragsbeziehung ausweislich der verwendeten Allgemeinen Geschäftsbedingungen habe verstehen dürfen. Zu beurteilen sei ebenfalls, ob die Vermietungsgesellschaft als Vertragspartnerin der Klägerin den Parteiwillen auf Abschluss eines Vermittlungsverhältnisses gehabt habe. Nach Auffassung der zu dem Verfahren hinzugezogenen Beigeladenen habe die Klägerin im eigenen Namen gehandelt. Die Rahmenvereinbarung vom ...2009 stelle einen Vertrag dar, mit dem den Autovermietern ermöglicht werde, Zugang zum ... und ... Kundenstamm der Klägerin mit Anmietungsinteressen im ... Raum zu erhalten. Hierfür räumten die Autovermieter vergünstigte Großkundenkonditionen in Form der „Net Rates“ ein. Andererseits sichere sich die Klägerin durch die „Net Rates“ marginoptimierende, günstige Eingangsleistungen, um den Endkunden attraktive Anmietangebote offerieren zu können. Der Voucher sei Belegnachweis für die erfolgte Endvermietung, zu deren Umsetzung sich der Autovermieter gegenüber der Klägerin verpflichtet habe. Entscheide sich der Endkunde vor Ort zu vom Voucher abweichenden Mietbedingungen (zum Beispiel Verlängerung der Mietdauer, Einweg, Kindersitz etc.) komme insoweit ein eigenes Mietverhältnis der Autovermietung mit dem Endkunden zustande und werde gesondert mit diesem abgerechnet. 55

Eine Verpflichtung zum Abschluss eines Mietvertrags zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Mieter bestehe nach dem Rahmenvertrag zwar nicht, aber selbst wenn eine derartige Verpflichtung bestünde, wäre fraglich, wie die Klägerin dieser nachkommen sollte. Nach Textziffer ... des Rahmenvertrags vom ...2009 benenne X Q als Zulieferer von zuvor gebuchten Fahrzeugvermietungsleistungen. Aus dieser Formulierung ergebe sich nicht, dass Q ausschließlich Leistungen an X beziehungsweise ihre Tochtergesellschaften zu erbringen habe. Gleichwohl schließe diese Formulierung ein Auftreten von X beziehungsweise ihrer Tochtergesellschaften als Vertreterinnen aus. Sofern X hätte als Vertreterin tätig werden sollen, hätte Q diese zur Vertreterin ernennen müssen. X ernenne Q zum Zulieferer. Eine Vermittlertätigkeit scheidet damit aus vertraglicher Sicht aus. Die Autovermieter hätten der 56

Klägerin monatliche Abrechnungen über(Reihen-)Vermietungsleistungen zukommen lassen. Für die umsatzsteuerliche Behandlung als Vertreter bedürfe es eines Handelns im fremden Namen (Außenverhältnis) und auf fremde Rechnung (Innenverhältnis). Da nach Textziffer ... des Rahmenvertrags mit Q jede Partei ihre Geschäfte selbst abschließe, liege bei beiden Parteien ein Handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vor. Bei einem derartigen Auftreten der beteiligten Unternehmer ergebe sich eine Vermietungskette.

Die Klägerin hat am 13. Juni 2019 Klage erhoben. 57

Zur Begründung wiederholt sie weitgehend ihre Ausführungen im Einspruchsverfahren und führt ergänzend aus, das Umsatzsteuerrecht folge grundsätzlich dem Zivilrecht. Nach der bereits im Zivilrechtsstreit „M gegen X“ geklärten Rechtslage bestehe ihre zentrale vertragliche Verpflichtung in der Vermittlung und nicht in der Vermietung von Mietwagen, vgl. BGH, Urteil vom 23. November 2016 – IV ZR 50/16 –, NJW 2017, 393. Wer Leistender sei, richte sich nach seinem Auftreten nach außen. Es komme auf die dem Leistungspartner objektiv erkennbaren Umstände an. 58

Danach hätten ihre, der Klägerin, Kunden nicht davon ausgehen können, dass sie selbst Vermietungsleistungen erbringe. Während des Internetkontakts werde dem Kunden klar, dass er es mit zwei Rechtsbeziehungen, nämlich mit den Vertragsbeziehungen zu ihr, der Klägerin, und den zu dem Autovermieter zu tun habe. Die Notwendigkeit des Abschlusses eines Mietvertrags mit dem Autovermieter schließe es aus, dass sie Vermieterin sei. 59

Dieser Eindruck werde durch den Inhalt der Verträge bestätigt. Aus ihren vom Kunden zu bestätigenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen ergebe sich, dass er vor Ort einen Mietvertrag mit dem Autovermieter zu dessen Bedingungen abschließen müsse. Aus dem Voucher sei ersichtlich, dass dieser kein Mietvertrag sei. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sie, die Klägerin, bei der Buchung nur als Vermittlerin handle. Der Voucher beinhalte eine Reservierungsbestätigung und einen Gutschein in Höhe des zu leistenden Mietpreises, vgl. auch FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 6. Februar 2018 – 4 K 121/16 –. Der Mietpreis sei brutto ausgewiesen und enthalte keinen Hinweis auf eine vom Kunden zu leistende Provision. Der Kunde müsse davon ausgehen, dass die Provision vom Autovermieter zu zahlen sei. Tatsächlich behalte sie, die Klägerin, die von den Autovermietern zu zahlende Provision ein und überweise ihnen den Restbetrag. Mit dem von ihr vom Kunden eingeforderten Betrag in Höhe des Mietpreises werde sie als Einzugsbevollmächtigte tätig. Dementsprechend werde im Voucher darauf hingewiesen, dass sie die Zahlung im Namen der Autovermieter abbuche. 60

Die Autoverleihfirmen schlossen mit den Kunden im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Mietvertrag. Die Mietvertragsbedingungen kennzeichneten eindeutig die Autoverleihfirmen als Vermieter und den Kunden als Mieter. Es sei unzweifelhaft, dass im Fall von durch den Kunden verursachten Schäden der Vermieter der Geschädigte sei und andererseits sich der Kunde bei nicht sachgemäßem Zustand des Autos an den Vermieter halten müsse. 61

Die Vertragsbeziehungen zwischen ihr und den Autoverleihfirmen beträfen das Innenverhältnis und seien dem Kunden nicht bekannt. Zudem ergebe sich aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Autoverleihfirmen, dass diese selbst die Mietverträge mit den Kunden abschließen wollten. Dies werde durch die mit den Autoverleihfirmen geschlossenen Rahmenverträge bestätigt. Aus dem mit Q geschlossenen Rahmenvertrag ergebe sich, dass der Mieter eines Fahrzeugs einen Mietvertrag mit Q abschließen müsse, sie, die Klägerin, und Q als unabhängige Vertragsparteien handelten und 62

keine Partei berechtigt sei, als Vertreterin für die andere zu handeln beziehungsweise diese durch ihr Handeln in irgendeiner Weise zu binden. In Verbindung mit den Regelungen zur Vermittlungsprovision der Vertragsparteien ergebe sich ein stimmiges Konzept der Leistungsbeziehungen im Außen- und Innenverhältnis.

Dafür, dass es sich bei ihrer Vermittlungstätigkeit um ein verdecktes Eigengeschäft handele, bestünden keine Anhaltspunkte. Der Bundesfinanzhof nehme ein verdecktes Eigengeschäft nur an, wenn der Unternehmer im Außenverhältnis nicht hinreichend deutlich gemacht habe, dass er die Leistung nicht selbst, sondern für einen Dritten erbringe (vgl. BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361; BFH, Urteil vom 10. August 2016 – V R 4/16 –, BStBl. II 2017, 135). Sie habe ihren Kunden gegenüber klar zu erkennen gegeben, dass die Vermietungsleistung nicht durch sie, sondern durch die Autovermieter erbracht werde, und sie die Zahlungen als Einzugsbevollmächtigte entgegennehme. Vertretungsmacht zum Abschluss der Mietverträge habe sie nicht. Die Autoverleihfirmen hätten nicht Substanz, Wert und Ertrag des Mietrechts auf sie übertragen. Dies sei den internen Abrechnungen eindeutig zu entnehmen. Es könne deshalb auch keine Rede davon sein, dass sie das Risiko einer Nichtvermietung trage. Sie trage dieses weder als Eigenhändlerin noch nach § 179 Abs. 1 BGB als vollmachtlose Vertreterin, falls die Autoverleihfirmen das Geschäft nicht genehmigen sollten. Sie trage nur das Risiko, im Fall des Scheiterns ihrer Vermittlungsbemühungen keine Provision zu erhalten, wobei es nicht darauf ankomme, ob es sich um eine fest vereinbarte oder eine von ihr selbst durch individuellen Aufschlag auf die „Net Rates“ festgelegte Provision handele. 63

Für den Fall der „Net Rates“ weise sie darauf hin, dass sie keinesfalls allein bestimmen könne, welchen Preis sie den Kunden in Rechnung stelle. Die „Net Rates“ stellten ihr die Autovermieter zur Verfügung. Der vom Kunden zu zahlende Endpreis bestimme sich anhand der Marktkonkurrenz sowie der jeweils geltenden Umrechnungskurse. Sie könne auf die Höhe der Provision nur in sehr begrenztem Umfang Einfluss nehmen. 64

Komme die Vermittlung zustande, werde der vereinbarte Endpreis anschließend dem jeweiligen Autovermieter mitgeteilt. Die Mitteilung finde in jedem Fall statt, entweder nach erfolgter Vermittlung oder – wie im Fall von Q – durch Vorlage des Vouchers durch den Endkunden. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sei der Endpreis für die Autovermieter erkennbar. Die Rechnungen der Autovermieter würden letztlich ausgehend von dem im Voucher ersichtlichen Endpreis ausgestellt. Dies zeige sich dadurch, dass in den Rechnungen anhand der Kostenstelle beziehungsweise der Voucher-Nummer explizit auf den jeweiligen Voucher Bezug genommen werde. Weshalb die beispielhaft beigefügte Rechnung der Beigeladenen den Voucherwert nicht korrekt wiedergebe und fälschlicherweise auf sie, die Klägerin, und nicht auf den Mieter als Empfänger der Leistung ausgestellt worden sei, sei nicht nachvollziehbar. Im Hinblick auf die getroffenen Provisionsvereinbarungen werde beispielhaft auf den der Klagebegründung als Anlage 5a beigefügten Rahmenvertrag mit Y und dort insbesondere auf die Ziffer 5 verwiesen. Auch werde auf Ziffer 4.7 hingewiesen, in der der ausdrückliche Wille der Autovermieter niedergeschrieben sei, dass der Mietvertrag zwischen Kunde und Autovermieter bestehe. 65

Soweit der Beklagte behaupte, dass eine Verrechnung der von ihr vereinnahmten Entgelte nicht statfinde, treffe dies nicht zu. Sie leite je nach Vereinbarung entweder den erhaltenen Gesamtpreis abzüglich der vereinbarten Provision („Retail Rates“) oder den zwischen ihr und dem Autovermieter vereinbarten Preis („Net Rates“) an diesen weiter, so dass in jedem Fall eine Verrechnung des vom Endkunden vereinnahmten Gesamtpreises und im Ergebnis eine Weiterleitung des um die Provision geminderten Endpreises statfinde. Bei der Differenz 66

zwischen dem vom Autovermieter in Rechnung gestellten Betrag und dem vom Kunden gezahlten Betrag handele es sich um ihre Provision für die Vermittlung. Die Provision sei durch sie nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Dass sich Kunden bei Beschwerden an sie wendeten, stelle kein Indiz gegen ihre Vermittlerstellung dar. Dadurch solle den Kunden die Möglichkeit gegeben werden, in ihrer Landessprache über ihre Anliegen sprechen zu können. Außerdem entspreche es zum Beispiel auch bei Reisen oder Versicherungen der Praxis, dass sich Kunden bei Problemen in Bezug auf die vermittelte Leistung zunächst an den Vermittler und nicht direkt an den Leistenden wendeten. Dies führe aber nicht dazu, dass der Kunde das Reisebüro als Reiseveranstalter oder den Versicherungsmakler als Versicherer betrachte. 67

Dass sich Kunden wegen einer Rechnung auch an sie gewandt hätten, liege unter anderem daran, dass sie von den jeweiligen Autovermietern zu Unrecht keine Rechnung über die ausgeführten Leistungen erhalten hätten. 68

Den Vertragsbeziehungen mit Q, Y und W entstamme der Großteil der im Jahr 2009 erhaltenen Provisionszahlungen. Zu einem geringen Teil habe sie Provisionszahlungen auch von anderen Autovermietungsunternehmen vereinnahmt. Hierzu lägen ihr jedoch keine vertraglichen Dokumente vor. Die Provisionen, die sie von den Autovermietungsunternehmen im Zusammenhang mit Autovermietungen in Deutschland erhalten habe, beliefen sich in 2009 auf insgesamt ... Euro. 69

Der Klagebegründung sind unter anderem Allgemeine Geschäftsbedingungen der Klägerin (Stand unbekannt), ein Voucher sowie weitere dem Voucher im Laufe des Jahres 2009 beigefügte Geschäftsbedingungen der Klägerin, die Mietvertragsbedingungen der Beigeladenen (Stand 1. Januar 2008 und 1. März 2009) sowie die Rahmenverträge mit den Autovermietungen der Firmen Q vom ...2009, Y vom ... 2008 und W vom ...2008 beigefügt. Wegen der Einzelheiten wird auf die der Klage beigefügten Anlagen Bezug genommen. 70

Die Klägerin beantragt, 71

den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Dezember 2016 und die Einspruchsentscheidung vom 17. Mai 2019 aufzuheben. 72

Der Beklagte beantragt, 73

die Klage abzuweisen. 74

Zur Begründung führt er ergänzend aus, der Sachverhaltsdarstellung der Klägerin, dass sie die Zahlungen der Kunden als Einzugsbevollmächtigte im Namen der Autovermietung Q vereinnahmt habe, könne nicht gefolgt werden. Die Klägerin bestimme den Endpreis. Die Autovermietung habe keinen Einfluss darauf, welchen Preis der Endkunde zu zahlen habe. Sie könne erst bei Vorlage des Vouchers den Endpreis erkennen. Aus den vorgelegten Verträgen gehe nicht hervor, dass Q die Klägerin berechtigt habe, Forderungen in ihr unbekannter Höhe in ihrem Namen zu vereinnahmen. Für ihn, den Beklagten, stelle sich der Sachverhalt so dar, dass die Klägerin die Beträge in eigenem Namen vereinnahme. Q rechne danach auf monatlicher Basis gegenüber der Klägerin ab und stelle die zuvor vereinbarten „Net Rates“ sowie die „Management Fee“ für die „No Shows“ in Rechnung. Auch wenn in den dem Voucher beigefügten Geschäftsbedingungen ausgeführt sei, dass die Klägerin die Zahlung im Namen der Autovermietung abbuche, ändere dies nichts daran, dass sie dies tatsächlich im eigenen Namen tue. Da keine Provisionen mit den Autovermietungen 75

vereinbart seien, sondern die Klägerin den Endpreis und damit die Höhe ihrer Marge selbst bestimmt habe, könne ihren Ausführungen nicht gefolgt werden. Dass sich der zu erzielende Endpreis nach der Situation am Markt und nach den Preisen der Mitbewerber richte, sei in allen Branchen üblich. Dass die Klägerin sich bei der Bestimmung ihrer Marge an der Konkurrenz orientieren müsse, führe nicht dazu, dass Vermittlungsleistungen anzunehmen seien.

Es sei zweifelhaft, dass es aus Kundensicht nach Abschluss des Buchungsvorgangs und Bezahlung eindeutig sei, dass der Kunde noch kein Fahrzeug gemietet, sondern nur reserviert und dafür schon den Gesamtpreis gezahlt habe. Auch, dass sich Kunden bei Beschwerden an die Klägerin wendeten und von ihr die Ausstellung einer Rechnung verlangten, sei ein Indiz dafür, dass die Kunden die Klägerin als leistende Unternehmerin wahrnahmen. 76

Die Klägerin habe den Sachverhalt im Klageverfahren erstmals in abgewandelter Form dargestellt, indem sie ausgeführt habe, dass der vereinbarte Endpreis anschließend dem jeweiligen Autovermieter mitgeteilt werde. Nach der bisherigen Sachverhaltsdarstellung, die auch von der bereits im Einspruchsverfahren hinzugezogenen Beigeladenen bestätigt worden sei, erfolge keine Mitteilung des Endpreises. Erst bei Vorlage des Vouchers und Abholung des Fahrzeugs durch den Kunden sei der Endpreis für die Autovermieter erkennbar, für ihre Abrechnung jedoch ohne Bedeutung. Nach den vorliegenden Abrechnungsunterlagen erhalte die Klägerin monatlich eine Abrechnung auf Grundlage der vereinbarten „Net Rates“ über die von den Autovermietungen erbrachten Leistungen. Diese Rechnung werde von der Klägerin beglichen. Eine Durchleitung oder Verrechnung der von ihr vereinnahmten Entgelte der buchenden Kunden finde nicht statt. Würde man den Ausführungen der Klägerin folgen, müssten von den Autovermietungen festgelegte Provisionen an sie gezahlt oder die vereinnahmten Entgelte abzüglich einer vereinbarten Provision an die Autovermietungen weitergeleitet werden. 77

Nach den Feststellungen der Bundesbetriebsprüfung seien den Endkunden keine Rechnungen ausgestellt worden. Die Autovermieter seien im Streitjahr davon ausgegangen, dass die Klägerin Vermietungsleistungen erbringe. Daher sei die von der Klägerin beispielhaft eingereichte Rechnung der Beigeladenen nicht auf den Mieter, sondern auf sie ausgestellt worden. Der von der Beigeladenen in Rechnung gestellte Betrag sei geringer als der vom Endkunden für den Voucher gezahlte Betrag. Die Differenz sei der von der Klägerin selbst bestimmte Aufschlag. Dieser sei bisher im Streitjahr in Deutschland nicht umsatzversteuert worden. 78

Die bereits im Einspruchsverfahren hinzugezogene Beigeladene habe seine, des Beklagten, Rechtsauffassung geteilt. Sie sei davon ausgegangen, dass die Klägerin im eigenen Namen handele. Nach ihrem Verständnis habe sie ausschließlich Autovermietungsleistungen an die Klägerin entsprechend der Regelungen im Rahmenvertrag erbracht. 79

Die Klägerin habe bisher für das Streitjahr 2009 keine Steuererklärung eingereicht. 80

Der Beklagte hat unter dem 17. Oktober 2019 angeregt, die Q 1 GmbH & Co KG, V?Straße ..., ... U, zu dem Verfahren beizuladen. Mit Beschluss vom 7. Juni 2023 ist das Gericht dem nachgekommen. 81

Das Gericht hat sowohl den aktuellen, im Zeitpunkt der Entscheidungsfindung abrufbaren als auch den Internetauftritt der Klägerin im Streitjahr (Stand ... 2009), soweit er über „web.archive.org“ abrufbar war, in Augenschein und – soweit für die richterliche Entscheidung 82

relevant – per Screenshots zu den Akten genommen. Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

83

I. Die Klage ist unbegründet.

84

Der Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Dezember 2016 und die Einspruchsentscheidung vom 17. Mai 2019 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO. Soweit die Klägerin nach eigenen Angaben „Provisionen für Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit Autovermietungen in Deutschland“ von der Beigeladenen in Höhe von ... Euro erhalten hat, hat der Beklagte diese Zahlungen zu Recht als eigene steuerbare und steuerpflichtige Autovermietungsleistungen der Klägerin an die Endkunden behandelt und der Besteuerung unterworfen. Soweit der Beklagte in dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid darüber hinaus weitere steuerbare und steuerpflichtige Autovermietungsleistungen der Klägerin in Höhe von ... Euro angenommen hat, hält der Senat auch dies aufgrund seiner eigenen Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO in Verbindung mit § 162 AO für rechtmäßig.

85

1. Der Beklagte hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin im Rahmen einer Vermietungskette Autovermietungsleistungen von der Beigeladenen eingekauft und anschließend selbst Autovermietungsleistungen an die Endkunden erbracht hat, die in Deutschland zu steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen der Klägerin im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG – nach eigenen Angaben laut Anhang zum Schriftsatz vom 28. Juni 2023 in Höhe von ... Euro – geführt haben. Insoweit ist die Klägerin entgegen ihrer Ansicht nicht als Vermittlerin gegenüber der Beigeladenen, sondern als Eigenhändlerin gegenüber den Endkunden tätig geworden.

86

a) Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für die Besteuerung eines Unternehmers im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG als Steuerschuldner nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist maßgebend, ob und welche Lieferungen oder sonstige Leistungen von ihm erbracht werden (vgl. BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49; BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361).

87

Nach ständiger Rechtsprechung sind entgeltliche Leistungen steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, MwStSystRL) dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. zum Beispiel BFH, Urteil vom 15. März 2022 – V R 35/20 –, BStBl. II 2023, 150; BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49; BFH, Urteil vom 5. Dezember 2007 – V R 60/05 –, BStBl. II 2009, 486; BFH, Urteil vom 27. Januar 2011 – V R 6/09 –, BFH/NV 2011, 1733; BFH, Urteil vom 27. Januar 2011 – V R 7/09 –, BFH/NV 2011, 1030). Nach diesem Rechtsverhältnis bestimmt sich auch die Person des Leistenden und des Leistungsempfängers (vgl. BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49; BFH, Urteil vom 23. September 2009 – XI R 14/08 –, [BStBl. II 2010, 243](#); BFH, Urteil vom 27. Januar 2011 – V R 6/09 –, BFH/NV 2011, 1733; BFH, Urteil vom 27. Januar 2011 – V R 7/09 –, BFH/NV 2011, 1030).

88

Die Beteiligten eines Leistungsaustauschs ergeben sich mithin aus den schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen (vgl. BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49; BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361; BFH, Urteil vom 3. November 2011 – V R 16/09 –, BStBl. II 2012, 378). Dabei sind grundsätzlich die Vertragsverhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsausführung maßgeblich (vgl. Schuska, MwStR 2017, 301; Peltner, in: Weymüller, BeckOK UStG, § 1 Rn. 50, Stand Juni 2023).

b) Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn eine Mittelsperson, die nicht den Platz einer der Parteien des zu vermittelnden Vertrags einnimmt und deren Tätigkeit sich von den vertraglichen Leistungen, die von den Parteien dieses Vertrags erbracht werden, unterscheidet, das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen. Die Mittlertätigkeit kann darin bestehen, einer Vertragspartei Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Unerheblich für die Beurteilung als Vermittlungstätigkeit ist, dass der Kunde des Vermittlers, wenn er sich für einen der nachgewiesenen Vertragspartner entscheidet, den Vertragsabschluss selbst bewirken muss (vgl. BFH, Urteil vom 15. März 2022 – V R 35/20 –, BStBl. II 2023, 150; BFH, Urteil vom 8. September 2011 – V R 42/10 –, BStBl. II 2012, 248). 89

c) Die Leistungen und Leistungsbeziehungen werden nach dem der Leistung zugrundeliegende Rechtsverhältnis bestimmt. Hierbei folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht. Danach kommt es für die Abgrenzung zwischen Eigengeschäft und Vermittlungsleistung, die ein Handeln in fremdem Namen erfordert, maßgeblich darauf an, wie der Unternehmer nach außen auftritt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Wille, in fremdem Namen zu handeln, nach § 164 Abs. 2 BGB unbeachtlich ist, wenn er sich nicht aus einer Erklärung des Handelnden oder aus den Umständen ergibt (vgl. BFH, Urteil vom 15. März 2022 – V R 35/20 –, BStBl. II 2023, 150; BFH, Urteil vom 22. August 2019 – V R 12/19 (V R 9/16) –, BStBl. II 2021, 498). Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der Unternehmer ("Hauptunternehmer") die Leistung unter Einschaltung eines anderen Unternehmers ("Subunternehmer") erbringt, der wiederum seine Tätigkeit im Außenverhältnis zum Kunden des "Hauptunternehmers" als dessen Erfüllungsgehilfe ausübt (vgl. BFH, Urteil vom 15. März 2022 – V R 35/20 –, BStBl. II 2023, 150; BFH, Urteil vom 26. November 2019 – V B 70/18 –, BFH/NV 2020, 388). 90

Bei einem Handeln in fremdem Namen, wie dies bei einer Vermittlungsleistung gegeben sein muss, ist umsatzsteuerrechtlich die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung entsprechend der Regelung des § 164 Abs. 1 BGB grundsätzlich dem Vertretenen zuzurechnen. Dabei kann sich ein Handeln in fremdem Namen auch aus den Umständen ergeben. Ein Vertreter leistet dagegen selbst, wenn durch sein Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass er und nicht der Vertretene die Leistung erbringt (vgl. BFH, Urteil vom 10. August 2016 – V R 4/16 –, BStBl. II 2017, 135; BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. Juni 2019 – 7 K 5277/16 –). Der „Vertreter“ handelt in diesem Fall zwar in fremdem Namen, aber auf eigene Rechnung (vgl. Schuska, MwStR 2017, 301 <302>). Dies kann zum Beispiel dann der Fall sein, wenn ihm von dem Vertretenen Substanz, Wert und Ertrag des Leistungsgegenstands vor der Leistungserbringung an den Leistungsempfänger übertragen worden sind (vgl. BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361). Der Unternehmer kann sich durch die Wahl einer bestimmten bürgerlich-rechtlichen Form nicht den vom Umsatzsteuergesetz angeordneten steuerrechtlichen Folgen entziehen, wonach die Lieferungen und sonstigen Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG der Umsatzsteuer unterliegen, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden (vgl. BFH, Urteil vom 25. Juni 1987 – V R 78/79 –, BStBl. II 1987, 91

Ebenso liegt bei einem mit dem Leistungsempfänger vereinbarten Handeln im fremden Namen zivilrechtlich ein Eigengeschäft des vermeintlichen Vermittlers nach §§ 177, 179 BGB vor, soweit der Steuerpflichtige im Verhältnis zum „Vertretenen“ ohne Vertretungsmacht tätig geworden ist, was umsatzsteuerrechtlich zu einer Leistung durch den vollmachtlosen Vertreter führt (vgl. BFH, Urteil vom 10. August 2016 – V R 4/16 –, BStBl. II 2017, 135; BFH, Urteil vom 25. April 2013 – V R 28/11 –, BStBl. II 2013, 656; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. Juni 2019 – 7 K 5277/16 –).

d) Im Rahmen der Bestimmung der Leistungen und Leistungsbeziehungen ist nach den Grundsätzen der sogenannten Ladenrechtsprechung zu beachten, dass derjenige, der im eigenen Laden Waren verkauft, umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich als Eigenhändler und nicht als Vermittler anzusehen ist (vgl. zum Beispiel BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49; BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361; BFH, Urteil vom 9. April 1970 – V R 80/66 –, [BStBl. II 1970, 506](#); BFH, Urteil vom 14. Mai 1970 – V R 77-78/66 –, [BStBl. II 1970, 511](#); BFH, Urteil vom 16. Dezember 1987 – X R 32/82 –, BFH/NV 1988, 331). Denn der Kunde, der in einem Laden Waren kauft, will grundsätzlich nur mit dem Ladeninhaber in Geschäftsbeziehungen treten. Ihm sind im Regelfall etwaige Vereinbarungen zwischen dem Ladeninhaber und einem Dritten, wonach es sich lediglich um eine Vermittlungstätigkeit handeln soll, nicht bekannt. Vermittler kann der Ladeninhaber demnach nur sein, wenn zwischen demjenigen, von dem er die Ware bezieht, und dem Käufer unmittelbare Rechtsbeziehungen zustande kommen. Auf das Innenverhältnis des Ladeninhabers zu seinem Vertragspartner, der Waren oder Leistungen zur Verfügung stellt, kommt es für die Frage, ob Eigenhandels- oder Vermittlungsgeschäfte vorliegen, nicht entscheidend an. Wesentlich ist das Außenverhältnis, also das Auftreten des Ladeninhabers dem Kunden gegenüber. Nur wenn der Ladeninhaber in eindeutiger Weise vor oder bei dem Geschäftsabschluss zu erkennen gibt, dass er für einen anderen tätig wird, also in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, und der Kunde, der dies erkannt hat, sich ausdrücklich oder stillschweigend damit einverstanden erklärt, kann die Vermittlereigenschaft des Ladeninhabers umsatzsteuerrechtlich anerkannt werden (vgl. BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49; BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361; BFH, Urteil vom 9. April 1970 – V R 80/66 –, BStBl. II 1970, 506). An die Deutlichmachung der Vermittlerstellung sind strenge Anforderungen zu stellen (vgl. BFH, Urteil vom 24. August 1961 – V 98/59 U –, BStBl. III 1961, 492; Dietsch/Stelzer, MwStR 2021, 182 <183>). Die Vermittlereigenschaft ist nur dann hinreichend kenntlich gemacht, wenn den Kunden von vorneherein klar ist, dass der Ladeninhaber ihnen nicht als Eigenhändler gegenübertritt, sondern Geschäftsbeziehungen zu einem Dritten knüpfen will (vgl. Robisch, in: Bunjes, UStG, 22. Auflage 2023, § 1 Rn. 98a). Ist eine Erklärung des vermeintlichen Vermittlers objektiv mehrdeutig und kann sowohl als Handeln im eigenen als auch als Handeln im fremden Namen verstanden werden, geht dies zulasten des Erklärenden. In diesem Fall wird der vermeintliche Vermittler, der seine Vermittlerrolle nicht hinreichend deutlich macht, verpflichtet (vgl. BFH, Beschluss vom 3. Februar 2021 – XI B 45/20 –, BFH/NV 2021, 673).

e) Diese Grundsätze gelten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch für die Erbringung von sonstigen Leistungen, soweit sie im Internet angeboten werden. Der Betreiber einer Internetseite, der dort kostenpflichtige Leistungen anbietet, ist mit einem Unternehmer vergleichbar, der im eigenen Laden Waren verkauft. So wie dieser umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich als Eigenhändler anzusehen ist, ist auch der Betreiber einer Internetseite als derjenige zu behandeln, der die dort angebotenen Leistungen erbracht

hat. Genau wie der Kunde, der in einem Laden Waren kauft, will grundsätzlich auch der Nutzer, der über das Internet eine kostenpflichtige Leistung in Anspruch nimmt, nur mit dem „Ladeninhaber“ in Geschäftsbeziehungen treten. Auch ihm sind etwaige Vereinbarungen zwischen dem Betreiber der Internetseite und einem Dritten weder bekannt noch für ihn von Interesse. Auch bei über das Internet bezogenen kostenpflichtigen Leistungen ist damit das Außenverhältnis wesentlich, das heißt das Auftreten des Betreibers einer Internetseite dem Nutzer gegenüber. Nur wenn der Betreiber einer Internetseite in eindeutiger Weise vor oder bei Geschäftsabschluss zu erkennen gibt, dass er für einen anderen tätig wird, also in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, und der Kunde, der dies erkannt hat, sich ausdrücklich oder stillschweigend damit einverstanden erklärt, kann dessen Vermittlereigenschaft umsatzsteuerrechtlich anerkannt werden (vgl. grundlegend BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49; FG Hamburg, Urteil vom 25. Februar 2020 – 6 K 111/18 –, EFG 2020, 874).

f) Unter Anwendung dieser Grundsätze ist der Klägerin zwar zuzugeben, dass sie im Außenverhältnis gegenüber den Nutzern ihrer Internetseite als Vermittlerin aufgetreten ist, indem sie gegenüber diesen hinreichend deutlich zu erkennen gegeben hat, im Namen und für Rechnung der auf ihrer Internetseite zur Auswahl stehenden Autovermietungsunternehmen handeln zu wollen. In Bezug auf die Beigeladene hat die Klägerin nach Auffassung des Senats durch ihr Handeln in fremdem Namen jedoch lediglich verdeckt, dass sie insoweit tatsächlich auf eigene Rechnung tätig geworden ist. Die über die Beigeladene erbrachten Autovermietungsleistungen sind der Klägerin daher als eigene Leistungen gegenüber den Endkunden zuzurechnen. 95

aa) Die Klägerin hat als Betreiberin ihrer Internetseite gegenüber den Nutzern nach Auffassung des Senats im Streitjahr hinreichend deutlich zu erkennen gegeben, dass sie für die verschiedenen dort aufgeführten Autovermietungsunternehmen als Vermittlerin tätig werden wollte, also in deren Namen und vermeintlich auch für deren Rechnung gehandelt hat. Dies gilt für sämtliche der angebotenen Fahrzeuge der verschiedenen Autovermietungsunternehmen gleichermaßen, da die Klägerin auf ihrer Internetseite insoweit keine Differenzierung vorgenommen hat. Für die Beurteilung hat der Senat insbesondere die Gestaltung des Internetauftritts der Klägerin, wie sie sich aktuell darstellt und nach Überzeugung des Senats Rückschlüsse auf das Streitjahr zulässt (vgl. Bl. 394I f. d.A.), den zumindest teilweise noch über „web.archive.org“ abrufbaren Internetauftritt der Klägerin im Streitjahr 2009 (vgl. auch Bl. 394A ff. d.A.), den Buchungsvorgang sowie die darin einbezogenen im Streitjahr geltenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin (Bl. 394F ff. d.A.) in den Blick genommen. 96

(1) Zwar wird auf der Startseite der Klägerin im Streitjahr ihre angestrebte Vermittlerstellung nicht erwähnt. Vielmehr ist dort sogar ausdrücklich von „Mietwagen Angeboten von X“ die Rede. Allerdings wird der Nutzer an anderer Stelle des Internetauftritts der Klägerin und während des gesamten Buchungsvorgangs wiederholt und nach Auffassung des Senats hinreichend deutlich auf die angestrebte Vermittlerstellung der Klägerin aufmerksam gemacht. Nicht unberücksichtigt bleiben darf in diesem Zusammenhang auch die Erwartungshaltung eines durchschnittlichen Nutzers der klägerischen Internetseite (vgl. in diese Richtung auch Luther/Dachauer/Zawodsky, DStR 2021, 517 <524>). 97

(2) Für eine Vermittlerstellung der Klägerin nach außen sprechen danach die folgenden Erwägungen. Zwar nicht auf der Startseite, aber unter der Registerkarte „Über uns & AGB“ (Stand ...2009; vgl. auch Bl. 394D d.A.) wird ihre Firmengeschichte dargestellt und ausgeführt, dass sie seit über ... Jahren „... führenden Vermittler von Mietwagen“ sei. 98

Darüber hinaus entspricht die Tätigkeit der Klägerin, eine Internetplattform zur Buchung von Mietwagen verschiedener Autovermietungsunternehmen zur Verfügung zu stellen, schon nach der Erwartungshaltung des durchschnittlichen Internetnutzers einer typischen Vermittlungstätigkeit. Der Kunde, dem nach Auffassung des Senats auch im Streitjahr 2009 schon gewisse Vorkenntnisse und Erfahrungen zugeschrieben werden können, erwartet, dass die Klägerin in die Vertragsbeziehungen zwischen ihm und dem jeweiligen Autovermieter lediglich als Vermittlerin eingeschaltet ist und zu ihm, dem Kunden, allenfalls in Form eines Abwicklungsverhältnisses (vgl. insoweit auch Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 6. Februar 2019 – 4 K 121/16 –) in vertragliche Beziehungen tritt. Dieser Erwartungshaltung entspricht es, dass auf der Homepage der Klägerin und im weiteren Verlauf des Buchungsvorgangs (vgl. auch Bl. 394I f. d.A.) nicht nur ihr eigenes Firmenlogo, sondern jeweils auch das der Autovermietungsunternehmen deutlich und nicht lediglich untergeordnet dargestellt wird. Im Übrigen ist die Internetseite der Klägerin wie ein Vergleichsportal aufgebaut, bei dem der Kunde nach vollständigem Ausfüllen der Eingabemaske die „Angebote“ der einzelnen Autovermietungsunternehmen – zum Beispiel preislich sortiert – miteinander vergleichen kann.

99

Schließlich wird der Kunde auch in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin (Stand ...2009; Bl. 394F ff. d.A.) deutlich darauf hingewiesen, dass sie lediglich als Vermittlerin in die Leistungsbeziehungen zwischen den Autovermietungsunternehmen und den Endkunden eingebunden sein will. Zwar könnte es gegen ihre Vermittlerstellung sprechen, dass der Kunde auf der Internetseite der Klägerin im Rahmen des Buchungsvorgangs gerade die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin und nicht des jeweiligen Autovermietungsunternehmens, mit dem der Kunde in Mietvertragsbeziehungen treten will, akzeptieren muss (vgl. Luther/Dachauer/Zawodsky, DStR 2021, 517 <524>). Allerdings tritt der Kunde mit der Klägerin durch die Buchung eines Mietwagens über ihre Internetseite zugleich wenigstens insoweit in Vertragsbeziehungen ein, als die Klägerin die weitere Abwicklung des Buchungsvorgangs übernehmen soll. In dieses vertragliche Abwicklungsverhältnis zu dem Kunden sind ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen nach Maßgabe des § 305 Abs. 2 BGB wirksam einbezogen worden, indem der Kunde diese zwingend akzeptieren muss, um eine kostenpflichtige Buchung auf der Internetseite der Klägerin vornehmen zu können. In diesen Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin wird der Kunde außer auf die weitere Vertragsabwicklung gleich mehrfach auf ihre erstrebte Vermittlerstellung hingewiesen. Die im Streitjahr 2009 geltenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin (Stand ...2009) sind unter anderem bereits mit „Vermittlungsbedingungen“ überschrieben. Direkt im ersten Satz unter der Überschrift „Vermittlung“ wird der Kunde darauf hingewiesen, dass die Klägerin weltweit für verschiedene Autovermieter Mietwagen vermittelt. Unter der Überschrift „Kundenservice“ wird ausgeführt, dass die Klägerin als Vermittler keine Gewährleistung oder Haftung für die Erbringung von Leistungen durch die jeweilige Autovermietung gemäß Mietvertrag oder Erstattung von Beträgen durch die Autovermieter übernehme. Unter „Haftungsbeschränkungen“ wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Klägerin als Vermittler ausschließlich für die ordnungsgemäße Erbringung der Mietwagenvermittlung hafte.

100

Dass eine nicht unerhebliche Zahl der Kunden die Allgemeinen Geschäftsbedingungen vor Abschluss des Buchungsvorgangs höchstwahrscheinlich gar nicht liest, worauf der Geschäftsführer der X ... GmbH ... in der mündlichen Verhandlung zu Recht hingewiesen haben dürfte, kann der Klägerin nach Auffassung des Senats nicht dahingehend zum Nachteil gereichen, dass sie schon ihre angestrebte Vermittlerstellung nicht hinreichend deutlich gemacht hätte. Denn hierauf kann es nicht entscheidend ankommen.

101

Dem im Streitjahr erst nach Abschluss des Buchungsvorgangs und der vollständigen Bezahlung an den Kunden versandten Voucher sowie den diesem von der Klägerin im Laufe des Jahres 2009 beigefügten „Terms and Conditions“ misst der Senat demgegenüber zwar nur eine untergeordnete Bedeutung zu, da der Kunde den Voucher nicht vor oder bei Geschäftsabschluss, sondern erst nach Buchung und Zahlung erhält. Allerdings wird der Kunde auch hier ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Klägerin bei der Buchung der Autovermietungsleistungen als Vermittlerin tätig werde. Die Buchungsbestätigung sei kein Mietvertrag und sie, die Klägerin, vermiete keine Fahrzeuge. 102

Entgegen der Auffassung des Beklagten steht es einer möglichen Vermittlerstellung der Klägerin im Übrigen nicht entgegen, dass sie das Entgelt von den Endkunden vereinnahmt und Zahlungen gegebenenfalls – sei es in Form von „Net Rates“ oder „Retail Rates“ – an die Autovermieter weiterleitet, da der Zahlungsfluss für die Bestimmung des Leistenden nicht entscheidend ist (vgl. BFH, Urteil vom 15. März 2022 – V R 35/20 –, BStBl. II 2023, 150; BFH, Urteil vom 15. Mai 2012 – XI R 16/10 –, BStBl. II 2013, 49). 103

bb) Soweit die Klägerin auf ihrer Internetseite jedoch auch Autovermietungsleistungen der Beigeladenen angeboten hat und im Außenverhältnis gegenüber den Kunden in fremdem Namen aufgetreten ist, hat sie hierdurch verdeckt, dass sie tatsächlich nicht für fremde Rechnung und damit nicht als Vermittlerin, sondern auf eigene Rechnung und somit umsatzsteuerlich als Eigenhändlerin tätig geworden ist. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist insoweit nicht allein das Außenverhältnis zum Kunden maßgeblich, sondern auch das Innenverhältnis zu der Beigeladenen in den Blick zu nehmen (vgl. insoweit auch BFH, Urteil vom 16. März 2000 – V R 44/99 –, BStBl. II 2000, 361). Die internen Vereinbarungen von X mit Q im Rahmenvertrag vom ...2009, der nach seinen Textziffern ... und dem Anhang zum Vertrag auch für die nationalen Landesgesellschaften von X und Q bindend war, sprechen dafür, dass die Klägerin selbst Autovermietungsleistungen an die Endkunden erbracht und die Beigeladene hierbei lediglich als ihre Erfüllungsgehilfin eingebunden war, von der wiederum die Klägerin selbst Autovermietungsleistungen bezogen hat. 104

Dies schließt der Senat insbesondere daraus, dass sich X nach Ziffer ... des Anhangs zum Rahmenvertrag mit Q vom ...2009 zur Form des nationalen Vertrags ausdrücklich zum Kauf und Q zur Bereitstellung gewisser Mietvolumina verpflichtet haben. Dass die Klägerin danach selbst Autovermietungsleistungen von der Beigeladenen einkauft, steht ihrer nach außen beabsichtigten Stellung als Vermittlerin diametral entgegen, wonach allenfalls ein Automietvertrag zwischen der Beigeladenen und dem Kunden hätte zustande kommen sollen. 105

Weiterhin war die Möglichkeit der Gewinnerzielung im Fall der Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs durch die Beigeladene bereits vor der Buchung durch den Endkunden auf der Internetseite der Klägerin endgültig auf diese übergegangen, da der vom Kunden zu zahlende Endpreis allein durch die Klägerin bestimmt werden konnte, ohne dass dem eine vertragliche Vereinbarung mit Q zugrunde lag, wonach der über die sogenannten „Net Rates“ hinaus erwirtschaftete Mehrerlös X beziehungsweise der Klägerin als Provision zustehen sollte. Zwar ist der Klägerin zuzugeben, dass eine Provisionsvereinbarung auch dergestalt getroffen werden kann, dass die Provision des Vermittlers variabel ausgestaltet ist und von seinem persönlichen Verhandlungsgeschick bei der Festlegung des Endpreises abhängig gemacht werden kann (vgl. insoweit auch FG Köln, Urteil vom 26. Juni 2014 – 3 K 2924/11 –, EFG 2015, 1131, bestätigt durch BFH, Urteil vom 10. September 2015 – V R 41/14 –, BStBl. II 2016, 308). Eine derartige Provisionsvereinbarung oder überhaupt eine Provisionsvereinbarung enthält der mit Q geschlossene Rahmenvertrag vom ...2009 jedoch 106

nicht. Dort ist lediglich vorgesehen, dass Q X täglich Nettotarife mitteilt und monatlich über abgeschlossene Vermietungen und Verwaltungsgebühren im Fall von Fahrzeugnichtabholungen („No Shows“) abrechnet. Damit aber hat Q X und somit auch der Klägerin im Ergebnis bereits Substanz, Wert und Ertrag der Autovermietungsleistungen vor der Leistungserbringung an die Endkunden übertragen.

Auch im Übrigen sprechen die vertraglichen Vereinbarungen mit Q im Rahmenvertrag vom ...2009 dafür, dass die Beigeladene Autovermietungsleistungen an die Klägerin und nicht an die Endkunden als Vertragspartner erbringen sollte. Der Vertrag ist mit „Framework Vehicle Rental Supply Agreement“ („Rahmenvertrag über Autovermietungsleistungen“) überschrieben. Nach Textziffer ... des Vertrags benennt X Q als Erbringer von vorausgebuchten Autovermietungsleistungen für ihre Firma und ihre Kunden. Q und folglich auch die Beigeladene sollten damit in die Vermietungsleistungen der Klägerin als Erfüllungsgehilfinnen eingebunden werden. 107

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Klausel unter „... Rental Terms“ nicht eindeutig dahingehend zu verstehen, dass der Mietvertragsschluss als solcher zwischen Q und dem Endkunden erfolgen sollte. Sie kann auch dahingehend ausgelegt werden, dass der Endkunde den Mietvertrag von Q lediglich als Bestätigung dafür unterzeichnen muss, die Mietbedingungen von Q zu erfüllen, da Q sich vorbehalten hat, die Vermietungsleistung nicht zu erbringen, wenn der Endkunde diese Mietbedingungen nicht erfüllt. Die so verstandene Auslegung der Klausel fügt sich ohne Weiteres in die Vertragsgestaltung ein, dass Q als Erfüllungsgehilfin für X in die Erbringung ihrer Vermietungsleistungen an die Endkunden eingebunden werden sollte. Nach Textziffer ... des Rahmenvertrags sollte zudem keine Partei dazu berechtigt sein, im Namen der anderen zu handeln oder die andere Vertragspartei auf sonstige Weise zu binden. Diese Regelung erweist sich im Fall einer Vermietungskette als sinnvoll, aber nicht, wenn die Klägerin als Vermittlerin für die Beigeladene hätte tätig werden sollen. Dass X überhaupt als Vermittlerin für Q tätig werden sollte, lässt sich dem Rahmenvertrag im Übrigen an keiner Stelle entnehmen. 108

Auch dass Q nach dem Rahmenvertrag dazu berechtigt ist, X Verwaltungsgebühren für den Fall nichtabgeholter Fahrzeuge („No Shows“) in Rechnung zu stellen, verdeutlicht, dass Q nach den vertraglichen Vereinbarungen Autovermietungsleistungen an X und nicht unmittelbar an die Endkunden erbringen sollte. Zwar mag der Klägerin insoweit zuzugeben sein, dass das Risiko der Nichtabholung eines gemieteten Fahrzeugs letztlich der Kunde trägt. Dies gilt aber nur deshalb, weil die Klägerin die Verwaltungsgebühren im Ergebnis entlang der Vermietungskette an den Endkunden weiterreicht. Wie der Geschäftsführer der X ... GmbH ... in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, behält die Klägerin im Fall der „No Shows“ im Allgemeinen das Geld, außer bei guten Kunden aus Kulanz. 109

Schließlich ist die Beigeladene ebenfalls davon ausgegangen, Autovermietungsleistungen an die Klägerin und nicht unmittelbar an die Endkunden zu erbringen, und hat daher konsequenterweise auch gegenüber der Klägerin (mit Umsatzsteuerausweis) in Höhe der „Net Rates“ und nicht gegenüber den Endkunden abgerechnet. Zwar ist diese Abrechnungsweise lediglich ein Indiz für die zwischen Q und X tatsächlich bestehenden Vereinbarungen. Die Umsetzung der im Rahmenvertrag festgehaltenen vertraglichen Vereinbarungen durch die Beigeladene deckt sich aber mit dem, wie auch das Gericht sie zu seiner Überzeugung annimmt. Dies ist zudem der Grund dafür, warum die Beträge im Voucher und in der Rechnung der Beigeladenen an die Klägerin voneinander abweichen. Den Ausführungen der Klägerin, dass die Rechnungen der Beigeladenen unrichtig seien, folgt der Senat vor diesem Hintergrund nicht. Im Übrigen stellt auch der Voucher für die 110

Beigeladene nur einen Beleg dafür dar, dass die Klägerin ihrerseits ein Fahrzeug an einen Endkunden vermietet hat und die Beigeladene den Mietvertrag nunmehr für die Klägerin – vorbehaltlich des Einhaltens der eigenen Mietbedingungen durch den Endkunden – erfüllen muss.

Dass die Endkunden möglicherweise, worauf die Klägerin in der mündlichen Verhandlung nochmals hingewiesen hat, nur „vor Ort“ im unmittelbaren Kontakt mit der Beigeladenen die Option haben, bestimmte Zusatzleistungen in Anspruch zu nehmen – wie zum Beispiel einen weiteren Fahrer anzugeben oder bestimmte Versicherungen dazu zu buchen – steht der Annahme von eigenen Autovermietungsleistungen der Klägerin an die Endkunden nach Auffassung des Senats ebenfalls nicht entgegen. Dies gilt gleichermaßen für den Umstand, dass der Endkunde bei der Beigeladenen und nicht schon bei der Klägerin eine Kautions für die Übernahme des gemieteten Fahrzeugs hinterlegen muss. Denn auch insoweit findet lediglich eine Durchreichung des Kautionserfordernisses entlang der Vermietungskette statt. 111

g) Die von der Klägerin an die Endkunden erbrachten Autovermietungsleistungen sind, soweit sie Autovermietungsleistungen innerhalb der Bundesrepublik Deutschland betreffen, im Inland steuerbar und mangels Steuerbefreiung zum Regelsteuersatz von 19 % auch steuerpflichtig. 112

Der Ort der von der Klägerin im Streitjahr 2009 erbrachten sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG richtet sich nach § 3a Abs. 5 UStG a.F. in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStDV a.F. Nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG a.F. kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung, um eine Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden oder um Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, bei den in § 3a Abs. 4 Nr. 1 bis 13 UStG a.F. bezeichneten sonstigen Leistungen und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln den Ort dieser Leistungen abweichend von den Absätzen 1 und 3 danach bestimmen, wo die sonstigen Leistungen genutzt oder ausgewertet werden. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStDV a.F. ist eine Leistung abweichend von § 3a Abs. 1 des Gesetzes als im Inland ausgeführt zu behandeln, wenn ein Unternehmer, der sein Unternehmen von einem im Drittlandsgebiet liegenden Ort aus betreibt, die Vermietung von Beförderungsmitteln erbringt und diese Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Da sich die von der in den USA ansässigen Klägerin unter Einschaltung der Beigeladenen als Erfüllungsgehilfin erbrachten Autovermietungsleistungen auf solche in der Bundesrepublik Deutschland beziehen, liegt der Ort der von der Klägerin an die Endkunden erbrachten Autovermietungsleistungen im Inland. 113

2. Soweit der Beklagte in dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Dezember 2016 über den von der Klägerin in Bezug auf die Beigeladene selbst angegebenen Betrag von ... Euro weitere steuerbare und steuerpflichtige Autovermietungsleistungen der Klägerin in Höhe von ... Euro in Anlehnung an die von der X ... im Rahmen der Bundesbetriebsprüfung gelieferten Zahlen für das Jahr 2010 angenommen hat, vermag der Senat dem Klagebegehren der Klägerin auch insoweit nicht stattzugeben. Der Senat macht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO in Verbindung mit § 162 AO von seiner eigenen Schätzungsbefugnis Gebrauch und kommt zu dem Ergebnis, dass der Beklagte die insoweit angesetzten Besteuerungsgrundlagen jedenfalls nicht zu hoch angesetzt hat. An der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, die zu einem über den im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Dezember 2016 festgesetzten Steuerbetrag von ... Euro hinausgehenden Steuerbetrag führen, ist der Senat aufgrund des in § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO verankerten Verböserungsverbots gehindert. 114

a) Eine Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 1 AO und § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ist gegeben. Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie nicht ermittelt oder berechnet werden können. Nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn Steuerpflichtige über ihre Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermögen oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigern oder ihre Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzen.

Eine Befugnis zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der Klägerin besteht insbesondere deshalb, weil sie bisher trotz Verpflichtung gemäß § 149 Abs. 1 Satz 1 AO in Verbindung mit § 18 Abs. 3 UStG a.F. keine Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2009 abgegeben hat. Insoweit hatte der Beklagte sie bereits in den Erläuterungen zum Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Dezember 2016 um Vorlage der genauen Zahlen für das Streitjahr gebeten. Dass die Klägerin der Auffassung ist, keine steuerbaren und steuerpflichtigen Autovermietungsleistungen erbracht zu haben und demnach nicht erklärungs pflichtig zu sein, ist ohne Belang (vgl. Brandl, in: Bunjes, UStG, 22. Auflage 2023, § 18 Rn. 16). 116

b) Der Senat hält die vom Beklagten in dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 21. Dezember 2016 insgesamt angesetzten steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen der Klägerin in Höhe von ... Euro unter Zugrundelegung seiner eigenen Schätzungsbefugnis nicht für zu hoch. 117

aa) Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei einer Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für sie von Bedeutung sind. Das Schätzergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Ziel einer Schätzung ist es, bezogen auf den jeweils festgestellten Sachverhalt die zahlenmäßigen Auswirkungen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahekommen. Deshalb sind alle möglichen Anhaltspunkte – unter anderem zum Beispiel das Vorbringen der Steuerpflichtigen oder eine an sich fehlerhafte Buchführung – zu beachten und alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln (vgl. BFH, Beschluss vom 26. Februar 2018 – X B 53/17 – BFH/NV 2018, 820; BFH, Urteil vom 29. Mai 2008 – VI R 11/07 –, BStBl. II 2008, 933 jeweils m.w.N.). 118

bb) Unter Beachtung dieser Grundsätze zieht der Senat im Rahmen seiner eigenen Schätzungsbefugnis insbesondere die von der Klägerin nach Aufforderung durch das Gericht mit Schriftsatz vom 28. Juni 2023 vorgelegte Aufstellung für das Streitjahr heran. Daraus ist ersichtlich, dass die Klägerin schon allein in Bezug auf die Beigeladene nach dem obigen Ergebnis eigene Autovermietungsleistungen zu einem bisher un versteuerten Betrag von ... Euro erbracht hat. 119

Soweit der Beklagte im Schätzungsweg von einer weitergehenden Bemessungsgrundlage von ... Euro zulasten der Klägerin ausgegangen ist, hält der Senat dies aufgrund der verbleibenden Sachverhaltsunsicherheiten für angemessen. Zwar gibt der Senat der Klägerin insoweit Recht, dass sie im Streitjahr jedenfalls nach dem Rahmenvertrag vom ...2008 für das Autovermietungsunternehmen Y tatsächlich als Vermittlerin tätig geworden ist und demnach insoweit keine eigenen Autovermietungsleistungen zu versteuern hat. Die von Y erhaltenen Provisionen machen nach der eingereichten Aufstellung der Klägerin jedoch nur einen Betrag von ... Euro von insgesamt ... Euro gegenüber einem vom Beklagten insgesamt geschätzten Betrag von lediglich ... Euro aus und vermögen daher allein nicht zu einer Steuerminderung für die Klägerin zu führen. 120

Soweit die Klägerin im Streitjahr nach ihrer Aufstellung auch zu anderen Autovermietungsunternehmen (...) in Vertragsbeziehungen gestanden und im Zusammenhang mit diesen „Provisionen“ für Autovermietungsleistungen in Deutschland in Höhe von insgesamt ... Euro vereinnahmt hat, vermag der Senat demgegenüber nicht zu beurteilen, ob die Klägerin insoweit tatsächlich Vermittlungsleistungen oder ebenfalls eigene Autovermietungsleistungen an die Endkunden erbracht hat. Auf die Aufforderung des Gerichts vom 19. Januar 2023 hat die Klägerin über die Rahmenverträge mit Q, Y und W hinaus keine weiteren Verträge vorgelegt. Dass sie aber in Bezug auf weitere Autovermietungsunternehmen – wie bei der Beigeladenen – in eine Vermietungskette eingeschaltet gewesen ist, hält der Senat keineswegs für unwahrscheinlich. Denn wie bereits die vorgelegten Rahmenverträge mit Q, Y und W zeigen, hat die Klägerin mit den verschiedenen Autovermietungsunternehmen im Streitjahr durchaus unterschiedliche Vertragsgestaltungen mit daraus resultierenden unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Folgen gewählt. Hinzu kommt, dass auch die von der Klägerin mit Schriftsatz vom 28. Juni 2023 übermittelte Aufstellung die genauen Zahlen der von ihr im Zusammenhang mit Autovermietungsleistungen in Deutschland vereinnahmten Beträge nicht wiedergibt, sondern lediglich auf ... Euro gerundete Beträge enthält. Die genauen Zahlen liegen dem Gericht demnach bis heute nicht vor. Vor dem Hintergrund dieser nach wie vor bestehenden Sachverhaltsunsicherheiten geht der Senat in eigener Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO in Verbindung mit § 162 AO davon aus, dass die Klägerin im Streitjahr jedenfalls weitere steuerbare und zum Regelsteuersatz von 19 % steuerpflichtige Umsätze aus eigenen Autovermietungsleistungen von ... Euro erzielt hat. An einer darüberhinausgehenden Schätzung ist der Senat ohnehin aufgrund des finanzgerichtlichen Verböserungsverbots nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO gehindert.

121

Im Übrigen weist der Senat, ohne dass es darauf entscheidend ankommt und es daher auch keiner abschließenden Festlegung bedarf, darauf hin, dass die Klägerin auch nach dem Vertrag mit W nach Auffassung des Senats jedenfalls nicht zweifelsfrei umsatzsteuerlich als Vermittlerin einzustufen ist. Denn ähnlich wie in dem Rahmenvertrag mit Q enthält auch der Rahmenvertrag mit W vom ...2008 lediglich eine Vereinbarung über die Zurverfügungstellung von Nettotarifen durch W und sieht weder eine Vertretungsbefugnis der Klägerin noch einen Provisionsanspruch gegen W vor.

122

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, da sie keinen Sachantrag gestellt hat.

123