

Urteil vom 24. September 2015, V R 30/14

Umsatzsteuer im Stundenhotel

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 4 Nr 12 S 2, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2, UStG § 12 Abs 2 Nr 11, UStG VZ 2012

vorgehend FG Hamburg, 07. Mai 2014, Az: 2 K 293/13

Leitsätze

Das halbstündige oder stundenweise Überlassen von Zimmern in einem "Stundenhotel" ist keine Beherbergung i.S. von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 7. Mai 2014 2 K 293/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb ein Hotel in einem Sperrbezirk. Das Hotel war stark renovierungsbedürftig. Lediglich zwei der 16 Zimmer waren renoviert. Aufgrund des schlechten Zustands wurde das Hotel nicht beworben. Die Klägerin war der Auffassung, dass sie zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes berechtigt sei.
- 2** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das vierte Quartal 2012 bis einschließlich zum zweiten Quartal 2013 durch. Nach den Feststellungen des Prüfers seien zwei bis drei der Zimmer dauerhaft zu Wohnzwecken vermietet gewesen. Die fünf bewohnbaren Zimmer im Erdgeschoss habe die Klägerin vornehmlich im Takt von einer halben Stunde vermietet. Diese Zimmer hätten auch Übernachtungsgästen zur Verfügung gestanden. Die Zimmer im Obergeschoss habe die Klägerin für Übernachtungsgäste vorgehalten. Alle Zimmer des Hotels seien wie übliche Hotelzimmer ausgestattet gewesen, wobei keines der Zimmer --auch nicht die renovierten-- über eigene Toiletten verfügt habe; diese seien ausschließlich über Gänge erreichbar gewesen. Es seien auch nicht in allen Zimmern Duschen oder Badewannen vorhanden gewesen. Die halbstundenweise überlassenen Zimmer hätten über keinerlei Sonderausstattungen verfügt, wie sie üblicherweise in einem Bordellbetrieb zu finden seien. Außer dem Wechsel von Bettwäsche und Handtüchern habe die Klägerin auch bei einer halbstündigen Anmietung keine Zusatzleistungen erbracht. Frühstück habe die Klägerin nicht angeboten. Lediglich Getränke und Kondome habe sie an Gäste verkauft. Keines der Zimmer sei an Prostituierte vermietet worden. Die Identität der Hotelgäste sei bei der halbstundenweisen Vermietung nicht festgestellt worden. Insbesondere seien weder die die Zimmer anmietenden männlichen Gäste noch die sie begleitenden Frauen danach befragt worden, ob es in den Zimmern zur Ausübung von Prostitution komme. Die zwei renovierten Zimmer hätten 60 bis 70 € pro Übernachtung gekostet. Für die nicht renovierten Zimmer seien --je nach Zahlungskraft des Gastes-- 25 bis 30 €, manchmal 50 € verlangt worden. Die Bezahlung sei im Voraus bar zu leisten gewesen. Die Tageseinnahmen aus der stundenweisen Vermietung sowie die Erlöse aus der Überlassung der Zimmer an Übernachtungsgäste seien im Streitzeitraum täglich auf jeweils einem DIN A4-Zettel festgehalten worden. Entgelte aus der halbstundenweisen Überlassung der Zimmer und aus der Überlassung für eine Nacht oder

länger seien nicht getrennt verbucht worden. Im Rahmen einer Betriebsprüfung erklärte die Geschäftsführerin der Klägerin, fast sämtliche Umsätze resultierten aus dem Betrieb als Stundenhotel.

- 3 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ das FA am 2. September 2013 einen geänderten Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung III/2012 und versagte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 11 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UStG) lägen für 99 % der Umsätze nicht vor. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1832 veröffentlichten Urteil des FG unterliegt die stundenweise Überlassung von Hotelzimmern nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG, wobei es nicht darauf ankomme, ob die Zimmer an Prostituierte oder deren Kunden vermietet würden. Die Vorschrift setze für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen grundsätzlich voraus, dass dem Gast die Nutzungsmöglichkeit des Zimmers für mindestens eine Übernachtung eingeräumt werde. Eine halbstündige oder stundenweise Überlassung von Hotelzimmern stelle auch keine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken i.S. von § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG dar. Denn nicht die Grundstücksnutzung, sondern die Möglichkeit, sexuelle Dienstleistungen zu empfangen, stehe im Vordergrund. Eine Steuersatzermäßigung ergebe sich auch nicht aus der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH). Abweichendes folge auch nicht aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Somit habe die Klage nur insoweit Erfolg, als der auf die halbstundenweise Überlassung von Räumlichkeiten entfallende Anteil des Gesamtumsatzes nur mit 90 % des Gesamtumsatzes anzusetzen sei.
- 5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Das FG sei zutreffend davon ausgegangen, dass sie ein Hotel betreibe, das in einem Sperrbezirk liege, in dem die Prostitution untersagt sei. Alle Zimmer seien hotelüblich ausgestattet gewesen. Dies gelte auch für die halbstundenweise überlassenen Zimmer. Zusatzleistungen seien nur der Wechsel von Bettwäsche und Handtüchern gewesen. Sie habe keine Zimmer an Prostituierte vermietet. Sie schließe mit den Hotelgästen Beherbergungsverträge ab. Sie stelle keine Infrastruktur für Prostituierte zur Verfügung. Für die Beherbergung komme es nicht auf eine Übernachtung an. Insoweit bestehe auch nicht das Erfordernis einer Mindestverweildauer. Das FG habe den Sachverhalt entgegen § 76 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nur unzureichend aufgeklärt. Es liege auch eine rechtswidrige Schätzung vor.
- 6 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 28. Oktober 2013 aufzuheben und die Umsatzsteuer 2012 unter Abänderung des Umsatzsteuerjahresbescheids 2012 vom 24. Juni 2014 auf ... € herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das FA sieht die Revision mangels hinreichender Auseinandersetzung mit dem FG-Urteil bereits als unzulässig, jedenfalls aber als unbegründet an. Für die Versagung der Steuersatzermäßigung habe das FG gerade nicht auf das Vorliegen eines bordellartigen Betriebs abgestellt. Das FG habe festgestellt, dass die fraglichen Zimmer ggf. auch für die kurzfristige Beherbergung von Übernachtungsgästen bereit gehalten worden seien. Biete ein Unternehmer dieselben Räume wahlweise zur lang- oder kurzfristigen Beherbergung von Fremden an, seien sämtliche Umsätze steuerpflichtig. Dies begründe auch im Streitfall eine Steuerpflicht der Leistungen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Die Sache wird an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).
- 10 Der im Revisionsverfahren ergangene Umsatzsteuerjahresbescheid für 2012 vom 24. Juni 2014 hat den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid III/2012 vom 2. September 2013, der Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war, i.S. von §§ 68 Satz 1, 121 Satz 1 FGO ersetzt. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, wird nach diesen Vorschriften der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens. Das gilt auch für den Umsatzsteuerjahresbescheid im Verhältnis zum

Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 3. Juli 2014 V R 32/13, BFHE 246, 264). Gegenstand der revisionsrechtlichen Prüfung ist deshalb nunmehr die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerjahresbescheids 2012 vom 24. Juni 2014.

- 11** 2. Die --entgegen der Auffassung des FA-- zulässige Revision der Klägerin hat in der Sache aus anderen als den geltend gemachten Gründen Erfolg. Entgegen dem Urteil des FG sind die Leistungen der Klägerin nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Es liegt keine Beherbergung i.S. von § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG vor, so dass die Leistungen der Klägerin mangels Steuerpflicht nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können.
- 12** a) Die Klägerin erbrachte Vermietungsleistungen i.S. von § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.
- 13** Steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG "die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen". Unionsrechtlich befreit Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.
- 14** Wesentliches Merkmal der steuerfreien Vermietung i.S. von § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ist nach der Rechtsprechung des Senats, dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. Februar 2014 V R 5/13, BFHE 245, 92, unter II.2.a aa). Dies trifft entgegen dem Urteil des FG auf die Überlassung von Hotelräumen unabhängig von der Nutzungsdauer zu.
- 15** Die Klägerin hat keine gegenüber einer Vermietung andersartige Leistung erbracht. Eine gegenüber der Vermietung andersartige Leistung hat der EuGH (Urteil Stockholm Lindöpark vom 18. Januar 2001 C-150/99, EU:2001:34) z.B. bei der Überlassung eines Golfplatzes für den Golfsport dann angenommen, wenn neben der kurzfristigen Grundstücksüberlassung eine Vielzahl zusätzlicher geschäftlicher Aktivitäten wie Aufsicht, Verwaltung, Unterhaltung sowie die Zurverfügungstellung anderer Anlagen tritt, die der Grundstücksüberlassung ein anderes Gepräge geben. Von einer andersartigen Leistung ist der Senat bei einer Vermietung in einem "Bordell" ausgegangen (BFH-Urteil vom 22. August 2013 V R 18/12, BFHE 243, 32, BStBl II 2013, 1058, Leitsatz; vgl. zur entgeltlichen Überlassung möblierter Zimmer an Prostituierte, bei der zusätzliche Leistungen der Gesamtleistung ein anderes Gepräge geben als einer Vermietung, auch BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 XI R 16/11, BFHE 248, 436, BStBl II 2015, 427; vgl. allgemein zur Abgrenzung der Grundstücksvermietung zu sonstigen Leistungen Urteil des EuGH Varenne vom 22. Januar 2015 C-55/14, EU:C:2015:29). So verhält es sich nach den Feststellungen des FG im Streitfall aber nicht.
- 16** b) Die Vermietungsleistungen der Klägerin sind nicht aufgrund einer Beherbergung --unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes-- steuerpflichtig.
- 17** aa) Steuerpflichtig ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG insbesondere "die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält". Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 135 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL. Danach ist insbesondere die "Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern" von der Steuerfreiheit für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausgeschlossen.
- 18** bb) Bei den von der Klägerin halbstündigen oder stundenweise vermieteten Hotelzimmern handelte es sich nicht um Wohn- und Schlafräume, die die Klägerin zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithielt. Es fehlt am Merkmal der "Beherbergung".
- 19** Ergeben die äußeren Umstände, dass der Schwerpunkt der Leistung nicht in der Überlassung zu Wohn- oder Schlafzwecken liegt, sondern in der Einräumung der Möglichkeit, in den Räumen sexuelle Dienstleistungen zu erbringen oder --wie im Streitfall-- zu konsumieren, fehlt es an der Beherbergung: Der Vermieter gewährt nicht Unterkunft (Beherbergung), sondern stellt Räume zur Verfügung, um dem Mieter zu ermöglichen, darin sexuelle Handlungen vorzunehmen. Wie das FG zutreffend entschieden hat, spricht hierfür die halbstündliche oder stündliche Vermietung eines Zimmers in einem Hotel in Bahnhofsnähe und in unmittelbarer Nähe zahlreicher Betriebe der Erotikbranche, wobei es sich um ein Stadtviertel mit existierender Straßenprostitution handelt, wenn die Bezahlung im Voraus erfolgt, die Identität der Gäste nicht notiert wird und an die Hotelgäste Kondome verkauft werden. Unter diesen Umständen ist ein anderer Nutzungszweck als der Erbringung oder des Empfangs sexueller Dienstleistungen nicht vorstellbar.

- 20** c) Es liegt auch kein Verzicht nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG vor. Ein derartiger Verzicht kommt auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen, nach denen die Vermietungen nicht an Prostituierte, sondern an deren Kunden erfolgten, nicht in Betracht. Die Mieter haben die stundenweise überlassenen Hotelzimmer nicht für ihre Unternehmen (§ 9 Abs. 1 UStG) und auch nicht für Zwecke verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 UStG).
- 21** d) Gegen die sich hieraus ergebende Steuerfreiheit kann sich das FA auch nicht auf die BFH-Rechtsprechung berufen, nach der bei einem Unternehmer, der den einen Teil der in einem Gebäude befindlichen Räume längerfristig, den anderen jedoch nur kurzfristig vermietet, die Vermietung nur insoweit steuerfrei ist, als er die Räume eindeutig und in leicht nachprüfbarer Weise zur nicht nur vorübergehenden Beherbergung von Fremden bereitgehalten hat, so dass sämtliche Umsätze steuerpflichtig sind, wenn der Unternehmer dieselben Räume wahlweise zur lang- oder kurzfristigen Vermietung anbietet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. April 1988 X R 5/82, BFHE 153, 451, BStBl II 1988, 795, Leitsatz). Denn diese Rechtsprechung bezieht sich nur auf die Fallgestaltung einer sowohl lang- wie auch kurzfristigen Beherbergung. Demgegenüber fehlt im Streitfall der halbstündigen oder stundenweisen Zimmerüberlassung der für eine Berücksichtigung dieser Rechtsprechung erforderliche Beherbergungscharakter (s. oben II.2.b bb).
- 22** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Aufgrund der Steuerfreiheit der Leistungen ist über die sich hieraus ergebenden Einschränkungen beim Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG) zu entscheiden. Dies ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 23** 4. Auf die Verfahrensrügen kommt es somit nicht mehr an.
- 24** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de