

# Urteil vom 10. Dezember 2020, V R 41/19

## Stellplatzvermietung an Wohnungsmieter

ECLI:DE:BFH:2020:U.101220.VR41.19.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 S 2, UStG § 15a Abs 1, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 Buchst b, UStG VZ 2014

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 26. Juni 2019, Az: 3 K 246/19

## Leitsätze

NV: Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist wie die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke steuerfrei, wenn sie im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs mit dieser eng verbunden ist, da die Mietflächen Teil eines Gebäudekomplexes sind und von ein und demselben Vermieter an ein und denselben Mieter vermietet werden. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob andere (externe) Mieter von Stellplätzen Zugang zu diesen hatten, ohne das Mietwohngebäude betreten zu müssen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 27.06.2019 - 3 K 246/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) errichtete in den Jahren 2011 bis 2014 in der Stadt A einen Gebäudekomplex. Dieser besteht aus einem Vorderhaus, einem Zwischenkomplex und einem Hinterhaus. Hierbei befanden sich im Vorder- und im Hinterhaus Beherbergungseinheiten. Im Verbindungsteil zwischen beiden Häusern wurden Tiefgaragenstellplätze errichtet. Der Zugang zur Tiefgarage war möglich, ohne das Mietgebäude zu betreten.
- 2** Nach der ursprünglichen Planung sollte der gesamte Gebäudekomplex zur kurzfristigen Beherbergung dienen. In den Jahren 2012 und 2013 gewährte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) deshalb den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes nebst Tiefgarage mit 15 Stellplätzen, da der Kläger beabsichtigte, steuerpflichtige Ausgangsumsätze auszuführen.
- 3** Im Jahr 2014 (Streitjahr) änderte sich die Nutzungskonzeption. Für die leerstehenden Flächen im Gebäude änderte sich die Verwendungsabsicht zum 01.07.2014 durch die Einschaltung eines Maklers, der die Flächen für Wohnzwecke anbot. Der Kläger vermietete nun nur noch einen Teil der Einheiten steuerpflichtig zu kurzfristigen Beherbergungszwecken. Andere Gebäudeteile vermietete er steuerfrei dauerhaft zu Wohnzwecken. Die auf diese Gebäudeteile während der Bauphase geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) berichtigt.
- 4** Der Kläger nutzte die Tiefgaragenstellplätze teilweise selbst, vermietete den größten Teil aber. Für diese Vermietung schloss der Kläger mit den Mietern jeweils einen gesonderten Mietvertrag mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ab. Die Mietverträge über die Wohnungen und über die Stellplätze hatten

unterschiedliche Kündigungsfristen. Ein Teil der Mieter der Tiefgaragenstellplätze war gleichzeitig auch Mieter einer Wohneinheit.

- 5 Im Streitjahr wurden zwei Stellplätze selbst genutzt, ein Stellplatz diente als Besucherstellplatz für Patientenappartements, zehn Stellplätze vermietete der Kläger an Mieter im Haus und zwei Stellplätze an nicht im Haus wohnende Mieter.
- 6 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das FA davon aus, dass die Überlassung der Wohnung und die Überlassung der Stellplätze an den jeweiligen Wohnungsmieter eine einheitliche Leistung sei, wobei die Stellplatzvermietung eine unselbständige Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung als Hauptleistung sei. Die Vorsteuerbeträge, die auf die zehn an Wohnungsmieter überlassenen Stellplätze entfielen, unterlägen daher wie die Wohnflächen der Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG. Daher erließ das FA am 29.09.2017 einen Umsatzsteuerbescheid 2014, in dem es anteilig durch den Kläger geltend gemachte Vorsteuerbeträge in Höhe von 3.188,36 €, die auf die an Wohnungsmieter überlassenen Stellplätze entfielen, nach § 15a UStG berichtigte. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 7 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der dagegen gerichteten Klage statt. Nach seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 2001 veröffentlichten Urteil ist die Vermietung der Stellplätze steuerpflichtig, da es sich nicht um eine Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung gehandelt habe. Für eine Nebenleistung fehle es an einem engen räumlichen und einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Wohnungsvermietung einerseits und der Vermietung der Stellplätze andererseits. Dies begründete das FG damit, dass sich die Tiefgaragenstellplätze nicht unter dem Vorder- oder Hinterhaus im Sinne eines einheitlichen Gebäudekomplexes befanden, sondern in einem Zwischenkomplex zwischen Vorder- und Hinterhaus. Daher sei ein Zugang externer Mieter von Stellplätzen, an die der Kläger keine Wohnung vermietet hatte, zur Tiefgarage möglich, ohne das Mietgebäude zu betreten. Der erforderliche enge räumliche Zusammenhang zwischen der steuerfreien Vermietung der Wohnungen und der steuerpflichtigen Vermietung der Stellplätze sei bereits deshalb zu verneinen. Zudem sei aus der Sicht eines Leistungsempfängers die Überlassung von Wohnungen unabhängig davon erfolgt, ob für den Nutzer dieser Flächen ein ausreichender Platz zum Abstellen von Kfz in unmittelbarer Nähe zur Wohnung vorhanden gewesen sei. Im Übrigen seien Parkplatzflächen im Innenstadtbereich einer Stadt knapp bemessen. Daher sei eine Anmietung für einen durchschnittlichen Leistungsempfänger auch dann interessant, wenn damit nicht die Anmietung einer Wohnung verbunden sei. Für die Vermietung von Wohnungen und von Stellflächen gebe es jeweils einen eigenständigen Markt, so dass die Anmietung nicht als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang angesehen werden könne. Die Vermietung eines Tiefgaragenstellplatzes sei für einen Mieter einer Wohnung nicht derart elementar gewesen, dass eine Nutzung der Wohnung nicht auch ohne die Nutzung eines Tiefgaragenstellplatzes möglich gewesen wäre. Dies gelte besonders für Mieter, die z.B. wegen überwiegender Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs weder über ein Fahrzeug noch über einen entsprechenden Stellplatz verfügen wollten oder mussten. So habe es z.B. sowohl Mieter des Klägers gegeben, die keine Tiefgaragenstellplätze hätten, und damit die Wohnung ohne Tiefgaragenstellplatz nutzten, als auch Stellplatzmieter, welche keine Wohnung mieteten. Auch habe der Kläger gesonderte Stellplätze ohne eine entsprechende Wohnungsvermietung in Annoncen erfolgreich angeboten. Es sei zu bedenken, dass es dem Kläger durchaus möglich gewesen wäre, auch die im Streitjahr an Wohnungsmieter vermieteten Tiefgaragenstellplätze --möglicherweise sogar lukrativer-- von vornherein an fremde Dritte zu vermieten. Es habe weder rechtliche noch faktische Zwänge gegeben, die Vermietung der Stellplätze an die Mieter der Wohnungen vorzunehmen.
- 8 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Für die Frage, ob die Stellplatzvermietung Nebenleistung zur Wohnungsvermietung sei, komme es nicht darauf an, ob externe Mieter der Stellplätze, um diese zu erreichen, das Vorder- oder Hinterhaus betreten müssten. Für das Merkmal der engen Verbundenheit beider Vermietungen im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sei vielmehr maßgeblich, ob die Wohnungsmieter ihre Kfz vergleichsweise zügig erreichen konnten, was der Fall gewesen sei. Zudem habe es im Streitjahr keine externen Mieter gegeben. Auf die Situation in Folgejahren komme es nicht an. Nach allgemeiner Lebenserfahrung hätten Wohnungsmieter im urbanen Bereich oftmals ein Interesse daran, ihren PKW in der Nähe der Wohnung abstellen zu können. Dementsprechend seien bei zehn vorhandenen Wohnungen zehn Stellplätze an die Wohnungsmieter vermietet worden. Aus dem Vorhandensein von überschüssigen Stellplätzen ergebe sich nicht das Fehlen einer wirtschaftlichen Einheit von Wohnungs- und Stellplatzvermietung. Es komme nicht darauf an, dass eine Wohnungsnutzung auch ohne Stellplatzanmietung möglich war. Maßgeblich sei vielmehr, ob die Nebenleistung ein Mittel sei, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Ein Mieter in einer Stadt mit knapp bemessenen Stellplätzen im öffentlichen Raum schätze die Möglichkeit zur Anmietung eines eigenen Stellplatzes. Auf die isolierte Vermietung von Stellplätzen oder die Möglichkeit hierzu komme es nicht an.

- 9 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 In Regionen mit knapp bemessenen Parkplatzressourcen runde das Anmieten von Stellplätzen die Wohnungsvermietung nicht ab. Verfolgt werde ein eigenständiger Zweck. Die Wohnungsmieter seien in der Frage der Stellplatzanmietung frei gewesen. Es fehle an einer zwangsläufigen Verbindung der Leistungen. Auch andere Mietnebenleistungen seien selbständig.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG liegen im vorliegend streitigen Umfang die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG vor, da es sich bei der Stellplatzvermietung um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang mit der steuerfreien Wohnungsvermietung gehandelt hat.
- 13 1. Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG). Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG). Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 185 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).
- 14 2. Die für eine Vorsteuerberichtigung erforderliche Verhältnisänderung liegt vor. Der für die Errichtung der Fahrzeugplätze in Anspruch genommene Vorsteuerabzug ist zu berichtigen, da der Kläger die Stellplätze an die Wohnungsmieter steuerfrei vermietet hat.
- 15 a) Steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 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.
- 16 Steuerpflichtig ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG insbesondere "die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen". Unionsrechtlich beruht dies auf dem wortlautgleichen Art. 135 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL.
- 17 b) Zur Frage der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen bei einer zugleich erfolgenden Wohnungsvermietung hat der EuGH im Urteil Henriksen vom 13.07.1989 - C-173/88 (EU:C:1989:329, Der Betrieb 1990, 514, Rz 15 f.) entschieden, dass die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen vom Befreiungstatbestand nicht ausgenommen werden kann, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken, z.B. von Grundstücken für Wohnzwecke oder für gewerbliche Zwecke, eng verbunden ist, so dass beide Vermietungen einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen. Dies sei dann der Fall, wenn der Platz für das Abstellen von Fahrzeugen und das für einen anderen Gebrauch bestimmte Grundstück Teil ein und desselben Gebäudekomplexes sind und diese beiden Gegenstände von ein und demselben Vermieter an ein und denselben Mieter vermietet werden. Dem hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Rechtsprechung angeschlossen (BFH-Urteile vom 30.03.2006 - V R 52/05, BFHE 213, 253, BStBl II 2006, 731, und vom 21.06.2017 - V R 3/17, BFHE 259, 140, BStBl II 2018, 372).
- 18 c) Danach handelt es sich auch im Streitfall entgegen dem Urteil des FG bei der Stellplatzvermietung und der Wohnungsvermietung um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang.
- 19 aa) Zwar ist die Beurteilung, ob eine einheitliche Leistung oder ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang vorliegt, im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG, an die der BFH grundsätzlich gebunden

ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Nach ständiger Rechtsprechung hat der BFH aber im Rahmen der revisionsrechtlichen Nachprüfung der Auslegung von Verträgen durch das FG auch nachzuprüfen, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und zutreffend gewürdigt hat (z.B. BFH-Urteile vom 10.02.2010 - XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33; vom 10.01.2013 - V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 35; vom 13.11.2013 - XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 44). Dies gilt ebenso für die Frage, ob das FG bei der Prüfung der Steuerfreiheit einer einheitlichen Leistung den Hauptbestandteil oder den dominierenden Bestandteil zutreffend bestimmt hat (BFH-Urteil vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 34). Daher kann im Revisionsverfahren auch überprüft werden, ob das FG die Rechtsgrundsätze zur Bestimmung von Haupt- und Nebenleistung zutreffend angewandt hat (BFH-Urteil in BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 35). Gleiches gilt für die Frage, ob ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang vorliegt.

- 20** bb) Im Streitfall hat das FG bei seiner Würdigung verkannt, dass ein "Gebäudekomplex" im Sinne der vorstehenden EuGH-Rechtsprechung auch dann vorliegt, wenn es sich um ein Vorder- und Hinterhaus mit einem "Zwischenkomplex" handelt. Für das Vorliegen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs im Verhältnis zwischen Vermieter und Mieter ist es zudem ohne Bedeutung, ob andere (externe) Mieter von Stellplätzen Zugang zu diesen haben, ohne das Mietgebäude betreten zu haben. Weiterhin ist es der einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zugehörigen Nebenleistung wesensimmanent, dass sie nicht stets im Gefolge der Hauptleistung auftritt und die Hauptleistung damit auch ohne Nebenleistung erbracht werden kann. Es kommt daher nicht darauf an, dass die Wohnungsnutzung auch ohne Stellplatzanmietung möglich ist.
- 21** Außerdem spricht es nicht gegen das Vorliegen einer Nebenleistung zu einer Hauptleistung, dass Neben- und Hauptleistung auf unterschiedlichen Märkten erbracht werden können. Die Parkplatzsituation im jeweiligen Mietgebiet ist dabei ebenso unerheblich wie das Interesse an einer bloßen Parkplatzanmietung oder -vermietung.
- 22** 3. Danach ist die Sache spruchreif im Sinne einer Klageabweisung. Im Streitfall ist von einem einheitlich wirtschaftlichen Vorgang im Sinne der EuGH-Rechtsprechung auszugehen. Sowohl Wohnung als auch Stellplatz wurden zwischen den jeweils selben Vertragsparteien vermietet. Auch die räumlichen Voraussetzungen liegen vor. Die Stellplatzvermietung rundet die Wohnungsvermietung bei fahrzeugbesitzenden Mietern ab.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)