

EuGH-Vorlage vom 10. Januar 2024, XI R 13/23 (XI R 7/21)

EuGH-Vorlage zum Aufteilungsgebot beim ermäßigten Steuersatz bei unselbständiger Nebenleistung zur Beherbergung (hier: Frühstücksleistungen)

[ECLI:DE:BFH:2024:VE.100124.XIR13.23.0](#)

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 11 S 2, FGO § 74, FGO § 121 S 1, EGRL 112/2006 Art 2, EGRL 112/2006 Art 24 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 S 1, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 S 2, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 12, AEUV Art 267 Abs 3, UStG § 3 Abs 9, UStG VZ 2013

vorgehend BFH , 17. März 2022, Az: XI R 7/21

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind Art. 24 Abs. 1 sowie Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Kategorie 12 der Richtlinie 2006/112/EG dahin gehend auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG entgegenstehen, durch die ein Mitgliedstaat von der von ihm vorgesehenen Steuersatzermäßigung für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, durch ein nationales Aufteilungsgebot Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen und mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind, auch dann ausnehmen darf, wenn es sich dabei --wie hier bei Frühstücksleistungen-- um unselbständige Nebenleistungen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden handelt?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind Art. 24 Abs. 1 sowie Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Kategorie 12 der Richtlinie 2006/112/EG dahin gehend auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG entgegenstehen, durch die ein Mitgliedstaat von der von ihm vorgesehenen Steuersatzermäßigung für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, durch ein nationales Aufteilungsgebot Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen und mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind, auch dann ausnehmen darf, wenn es sich dabei --wie hier bei Frühstücksleistungen-- um unselbständige Nebenleistungen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden handelt?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Jahr 2013 (Streitjahr) eine Fremdenpension. Sie bot ihren Gästen ausschließlich Übernachtungen inklusive Frühstück zu einem pauschalen Gesamtpreis an. Für Übernachtungsgäste bestand keine Möglichkeit, auf das Frühstück zu verzichten. Für die erbrachten Leistungen stellte die Klägerin Rechnungen aus, welche Bruttobeträge für die Übernachtung mit Frühstück enthielten. Steuersätze oder Steuerbeträge wurden nicht ausgewiesen.
- 2 In der bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin neben Umsätzen zu einem Steuersatz von 7 % auch Umsätze zum Regelsteuersatz

von 19 %. Die Anmeldung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--).

- 3 Mit Schreiben vom 19.12.2018 beantragte die Klägerin die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 AO. Zur Begründung führte sie aus, dass nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 zur einheitlichen Besteuerung von Haupt- und Nebenleistungen sämtliche im Zusammenhang mit der Pension erzielten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu unterwerfen seien. Sie übermittelte am 20.12.2018 eine berichtigte Umsatzsteuer-Jahreserklärung.
- 4 Das FA lehnte den Änderungsantrag mit Bescheid vom 08.02.2019 ab. Der Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 17.04.2019).
- 5 Das Hessische Finanzgericht (FG) wies mit seinem Urteil vom 16.09.2020 - 1 K 772/19 (juris) die Klage ab. Es war der Auffassung, die von der Klägerin erbrachten Frühstückleistungen unterlägen nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG sei auf reine Vermietungs- beziehungsweise Beherbergungsleistungen beschränkt. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG normiere ein Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienten. Der Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teile, werde von diesem Aufteilungsgebot verdrängt. Dies sei unionsrechtskonform, da nach Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) die Mitgliedstaaten unter der Voraussetzung, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werde, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liege, die Möglichkeit hätten, (nur) konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Dienstleistungen im Sinne des Anhangs III MwStSystRL mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen. Es rechtfertige keine andere Beurteilung, dass im Streitfall ein Pauschalpreis vereinbart worden sei. Die Klägerin berufe sich ohne Erfolg auf das EuGH-Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Sie macht geltend, dass das Frühstück eine unselbständige Nebenleistung zur Beherbergung sei. Übernachtungen seien ohne Frühstück nicht möglich gewesen. Auch Gäste, die das Frühstück nicht in Anspruch genommen hätten, hätten --mit einer einmaligen Ausnahme-- den vollen Preis gezahlt. Das gesetzliche Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG sei nach dem EuGH-Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 unzulässig, da eine einheitliche Leistung einem einheitlichen Steuersatz unterliegen müsse, der sich nach der Hauptleistung richte. Aus Art. 98 MwStSystRL, der ein Wahlrecht zur Anwendung ermäßigter Steuersätze enthalte, ergebe sich nichts anderes.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 17.04.2019 sowie den Ablehnungsbescheid vom 08.02.2019 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuerfestsetzung für 2013 dahin gehend abzuändern, dass Umsätze in Höhe von 61.405 € mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % besteuert werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Auf übereinstimmenden Antrag der Beteiligten hat der vorlegende Senat mit Beschluss vom 17.03.2022 - XI R 7/21 das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-516/21 angeordnet.
- 10 Nach Ergehen des EuGH-Urteils Finanzamt X (Auf Dauer eingebaute Vorrichtungen und Maschinen) --künftig: Finanzamt X-- vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 wurde das Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen XI R 13/23 (XI R 7/21) fortgesetzt.
- 11 Die Klägerin hat sich nicht mehr geäußert.
- 12 Das FA wendet ein, dass der EuGH im Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 nicht über ein nationales, gesetzliches Aufteilungsgebot zu entscheiden gehabt habe, da § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a und Satz 2 UStG ein solches gesetzliches Aufteilungsgebot nicht statuieren. Ein solches gesetzliches Aufteilungsgebot sei hier aber mit § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG gegeben. Das Urteil könne daher nicht auf den ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG übertragen werden. Da das gesetzlich normierte Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung verdränge, komme es nicht darauf an, ob die streitige Frühstückleistung als Nebenleistung oder eigenständige Leistung zu beurteilen sei. Die bisherige (auch seitens des

Entscheidungsgründe

B.

13 Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem EuGH die im Tenor genannte Frage gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vor.

14 I. Maßgebliche Rechtsvorschriften

15 1. Unionsrecht

16 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in ihrer auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung

Art. 2

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

...

Art. 24

(1) Als "Dienstleistung" gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

...

Art. 98

(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar. Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen.

(3) Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze i.S. des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen.

Anhang III:

Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können

...

12. Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen;

...

17 2. Nationales Recht

18 Umsatzsteuergesetz vom 21.02.2005 (BGBl I 2005, 386) in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung

§ 1 Abs. 1 Nr. 1

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. ...

§ 12

(1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage ...

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze:

...

11. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Satz 1 gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind; ...

19 II. Beurteilung von Vorfragen

20 1. Wegen der Grundsätze zur Bestimmung von Haupt- und Nebenleistung verweist der vorliegende Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf seine Ausführungen unter B.II.1. im Vorabentscheidungsersuchen vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20).

21 2. Ausgehend davon ist im Streitfall das Frühstück --anders als im Vorlageverfahren XI R 11/23 (XI R 34/20)-- eine unselbständige Nebenleistung, da es --abgesehen von einer einmaligen Ausnahme-- weder hinzugebucht noch abgewählt werden konnte. Auf die von der Klägerin im Revisionsverfahren erhobene Sachaufklärungsrüge, dass Übernachtungen ohne Frühstück nicht möglich gewesen seien, kommt es daher nicht an.

22 III. Zur Anrufung des EuGH

23 Der vorliegende Senat hat Zweifel, ob er nach Ergehen der EuGH-Urteile Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 sowie Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 an seiner Rechtsprechung festhalten kann, wonach das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch insoweit unionsrechtskonform ist (vergleiche dazu BFH-Urteil vom 24.04.2013 - XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 57).

24 1. Zur Vorlagefrage und zur Rechtsauffassung des Senats

25 Der vorliegende Senat verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf seine Begründung der Vorlagefrage unter B.III.1. und 2. in dem die Parkplatzgestellung als unselbständige Nebenleistung zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden betreffenden Vorabentscheidungsersuchen vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20).

26 Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass der Streitfall belegt, dass das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG der Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dient. Das Frühstück wird mit dem Regelsteuersatz besteuert, ohne dass es darauf ankäme, ob es sich --wie im Verfahren XI R 11/23 (XI R 34/20)-- um eine selbständige Hauptleistung handelt oder --wie hier-- um eine unselbständige Nebenleistung.

27 2. Zur Entscheidungserheblichkeit

28 Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. Wäre die Vorlagefrage zu verneinen, wäre die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen, da das FG die Klage zu Recht abgewiesen hätte. Wäre die Vorlagefrage zu bejahen, wäre die Anwendung des Regelsteuersatzes auf das Frühstück zu Unrecht erfolgt, so dass die Klage insoweit Erfolg hätte.

29 3. Im Übrigen verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Vorabentscheidungsersuchen vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20) unter B.III.4. und B.IV.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de