

EuGH-Vorlage vom 10. Januar 2024, XI R 11/23 (XI R 34/20)

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

ECLI:DE:BFH:2024:VE.100124.XIR11.23.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 4 Nr 12 S 1 Buchst a, UStG § 4 Nr 12 S 2, 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 2018 , UStG VZ 2019

vorgehend BFH , 22. März 2022, Az: XI R 34/20

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 hierbei --wie hier (nur) bei der Bereitstellung von Parkplätzen-- 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 hierbei --wie hier (nur) bei der Bereitstellung von Parkplätzen-- 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 ein Hotel und Restaurant mit ... Zimmern. Die Gäste des Hotels erhielten zur Übernachtung auch ein Frühstück, das mit jeweils 4,50 € verrechnet wurde, soweit ein Gast auf Anfrage nur eine Übernachtung ohne Frühstück in Anspruch nehmen wollte. Hotel und Restaurant verfügten über einen eigenen Parkplatz, der kostenfrei genutzt werden konnte.
- 2 Seit Juni 2018 wies die Klägerin für Übernachtung, Frühstück und Parkplatz als einheitliche Leistung den ermäßigten Steuersatz von 7 % aus. Sie erklärte in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juni 2018 bis Mai 2019 dementsprechende Umsätze.

- 3 Nach zwei Außenprüfungen bei der Klägerin für die Monate April 2018 bis Juni 2018 sowie Juli 2018 bis Mai 2019 vertrat die Prüferin die Auffassung, die Leistungen für Frühstück und Parkplatz seien mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu besteuern. Bei einer geschätzten Auslastung des Hotels von 70% seien für das Frühstück 4,50 € und für den Parkplatz 1,50 € anzusetzen. Hinsichtlich des Parkplatzes nahm die Prüferin für Reisegruppen, Familien und Gäste ohne Fahrzeug einen Abschlag von 20 % vor.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung und setzte mit Bescheiden vom 12.12.2018 und vom 18.10.2019 die Umsatzsteuervorauszahlungen für Juni 2018 bis Mai 2019 höher fest. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein.
- 5 Im Laufe des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2018 ein. Die darin erklärten Umsätze zu 7 % und 19 % entsprachen denen, die den Bescheiden über die Umsatzsteuervorauszahlungen zugrunde lagen.
- 6 Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020).
- 7 Das Sächsische Finanzgericht (FG) wies mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 244 veröffentlichten Urteil vom 23.09.2020 - 2 K 352/20 die Klage ab. Es entschied, das Frühstück und die Parkplatzgestellungen seien keine Nebenleistungen zur Beherbergung, sondern selbständige Hauptleistungen. Aber selbst dann, wenn diese Leistungen unselbständige Nebenleistungen zu den ermäßigt zu steuernden Übernachtungsleistungen wären, habe das FA die Umsätze zu Recht aufgeteilt. Frühstück und Parkplatz gehörten zu den Leistungen, die im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nicht unmittelbar der Vermietung dienen und deshalb von der Steuerersatzmäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG ausgenommen seien. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG sei mit den unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und macht im Wesentlichen geltend, sowohl das Frühstück als auch die Bereitstellung von Parkplätzen seien jeweils unselbständige Nebenleistungen zur Beherbergungsleistung. Das Frühstück und die Möglichkeit, einen Parkplatz kostenfrei zu nutzen, seien ebenso wie die Möglichkeit, im Hotel zu duschen und Handtücher zu nutzen, Mittel, um die Hauptleistung "Übernachtung" unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Die Gäste hätten ein Gesamtpaket (bestehend aus Übernachtung, Frühstück und Parkplatz) gebucht, ob sie es genutzt hätten oder nicht. Die Übernachtung sei nur mit Frühstück buchbar gewesen. Nur wenn Gäste auf Anfrage eine Übernachtung ohne Frühstück gewünscht hätten, sei der Preis für die Übernachtung um 4,50 € pro Person und Nacht reduziert worden. Im Übrigen hätten den Gästen auch im öffentlichen Bereich kostenfreie Parkplätze in Hotelnähe zur Verfügung gestanden.
- 9 Das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG enthaltene Aufteilungsgebot sei unionsrechtswidrig. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe mit seinem Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 ein Verbot der künstlichen Aufteilung in Haupt- und Nebenleistung und Besteuerung zu unterschiedlichen Steuersätzen ausgesprochen.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2018 vom 06.02.2020 und die Bescheide über Umsatzsteuervorauszahlungen für Januar 2019 bis Mai 2019, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.02.2020, dahingehend zu ändern, dass die Leistungen für Frühstück und Parkplatzüberlassung mit 7 % besteuert werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Das FA verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und führt unter anderem (u.a.) aus, bei dem im Streitfall in Rede stehenden Frühstück habe es sich im Übrigen um eine selbständige Leistung gehandelt, die von den Gästen habe ausgewählt werden können und in den Rechnungen entsprechend ausgewiesen worden sei. Weder das Frühstück noch die Parkplatzüberlassung dienen unmittelbar der Beherbergung. Das EuGH-Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 sei nicht zu einem nationalen Aufteilungsgebot ergangen. Der EuGH habe in seinem Urteil Kommission/Frankreich vom 06.05.2010 - C-94/09, EU:C:2010:253 die Zulässigkeit eines nationalen Aufteilungsgebots, das Vorrang vor dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung habe, ausdrücklich gebilligt.
- 13 Auf übereinstimmenden Antrag der Beteiligten hat der vorliegende Senat mit Beschluss vom 22.03.2022 - XI R 34/20 das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-516/21 angeordnet. 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 11/23 (XI R 34/20) fortgesetzt.

- 14 Die Klägerin sieht sich durch das EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 in ihrer Rechtsauffassung bestätigt. Der EuGH lehne eine künstliche Aufspaltung von einheitlichen Leistungen ab.
- 15 Das FA wendet dagegen ein, dass das EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 für den Streitfall nicht relevant sei. Sowohl das Frühstück als auch die Parkplatzüberlassung seien selbständige Leistungen und nicht Nebenleistungen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden. Selbst wenn diese Leistungen als Nebenleistungen zu einer Beherbergungsleistung anzusehen wären, würde der Grundsatz, dass eine unselbständige Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teile, vom nationalen Aufteilungsgebot verdrängt. Aus der Entscheidung des EuGH Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 folge nicht, dass § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG gegen Unionsrecht verstoße.

Entscheidungsgründe

B.

16 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 (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.

17 I. Maßgebliche Rechtsvorschriften

18 1. Unionsrecht

19 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --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;

...

20 2. Nationales Recht

21 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 sieben 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; ...

22 II. Beurteilung von Vorfragen (Einheitlichkeit der Leistung)

23 Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass es sich bei dem Frühstück um eine selbständige Hauptleistung handelt, während seine tatsächliche Würdigung, auch die Parkplatzgestaltung sei eine selbständige Hauptleistung, revisionsrechtlicher Überprüfung nicht standhält.

24 1. Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen hat, ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (vergleiche --vgl.-- zum Beispiel --z.B.-- EuGH-Urteile Q-GmbH vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Randziffer --Rz-- 19, mit weiteren Nachweisen --m.w.N.--; Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 28; zum Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung allgemein, vgl. z.B. EuGH-Urteile CPP vom 25.02.1999 - C-349/96, EU:C:1999:93, Rz 30; Mapfre asistencia und Mapfre warranty vom 16.07.2015 - C-584/13, EU:C:2015:488, Rz 54; Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 29 ff.--; BFH-Urteile vom 24.04.2013 - XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 61; vom 27.02.2014 - V R 14/13, BFHE 245, 272, BStBl II 2014, 869, Rz 20; vom 26.01.2022 - XI R 19/19 (XI R 12/17), BFHE 275, 440, BStBl II 2022, 582, Rz 46 ff.; vom 16.03.2023 - V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rz 18 ff.).

25 a) Jeder Umsatz ist zwar im Hinblick auf die Mehrwertsteuer in der Regel als eigenständige und selbständige Leistung zu betrachten; ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. z.B. EuGH-Urteile Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 31; Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22, Rz 22, m.w.N., Q-GmbH vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 20, m.w.N.; The Escape Center vom 22.09.2022 - C-330/21, EU:C:2022:719, Rz 25, m.w.N.; Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 29). Das ist namentlich dann der Fall, wenn ein Teil oder mehrere Teile als Hauptleistung anzusehen sind, während andere Teile als eine oder mehrere Nebenleistungen einzustufen sind, die steuerlich ebenso zu behandeln sind wie die Hauptleistung. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck darstellt, sondern das Mittel, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 31; Q-GmbH vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237,

Rz 21, m.w.N.; Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 30). Zur Klärung der Frage, ob die erbrachten Leistungen mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellen, sind die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln (vgl. z.B. EuGH-Urteile BGŻ Leasing vom 17.01.2013 - C-224/11, EU:C:2013:15, Rz 32; Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 32).

- 26** b) In diesem Zusammenhang sind hinsichtlich der Vermietung von Immobilien zwei Fallgruppen zu unterscheiden (vgl. dazu EuGH-Urteil Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 38).
- 27** aa) Erstens, wenn der Mieter über die Möglichkeit verfügt, die Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten der in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen auszuwählen, können die Leistungen, die sich auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen beziehen, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Insbesondere wenn der Mieter über seinen Verbrauch von Leistungen, die in Abhängigkeit des Verbrauchs abgerechnet werden können, entscheiden kann, können die Leistungen, die sich auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen beziehen, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Bei Dienstleistungen wie der Reinigung der Gemeinschaftsräume eines im Miteigentum stehenden Gebäudes sind diese als von der Vermietung getrennt anzusehen, wenn sie von jedem Mieter einzeln oder von den Mietern gemeinsam organisiert werden können und wenn die an den Mieter versandten Rechnungen die Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen getrennt von der Miete ausweisen (vgl. EuGH-Urteil Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 39).
- 28** bb) Zweitens kann, wenn ein zur Miete angebotenes Gebäude in wirtschaftlicher Hinsicht offensichtlich mit den begleitenden Leistungen objektiv eine Gesamtheit bildet, davon ausgegangen werden, dass Letztere mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden. Das kann u.a. bei der Vermietung von Immobilien für kurze Zeiträume, insbesondere für die Ferienzeit oder aus beruflichen Gründen, die mit diesen Leistungen angeboten wird, ohne dass diese davon getrennt werden können, der Fall sein (vgl. EuGH-Urteile Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 42).
- 29** c) Da diese Grundsätze auch bei der Vermietung von Immobilien für kurze Zeiträume gelten, ist bei der kurzfristigen Vermietung zur Beherbergung von Fremden im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG entsprechend zu unterscheiden:
- 30** aa) Eine Leistung ist nicht als Nebenleistung zur kurzfristigen Vermietung (Beherbergung von Fremden), sondern als Hauptleistung anzusehen, wenn sie der Mieter (hier: Hotelgast) einzeln --wie zum Beispiel nach Anzahl der Frühstücksleistungen oder Parkdauer-- hinzubuchen oder abwählen kann und sich hierdurch das Entgelt dementsprechend erhöht oder verringert. In einem solchen Fall sind Leistungen, die neben der Vermietung zur kurzfristigen Beherbergung erbracht werden, grundsätzlich als von dieser getrennt zu betrachten.
- 31** bb) Ist dagegen die neben der kurzfristigen Vermietung zur Beherbergung erbrachte Leistung so eng mit dieser verbunden, dass sie vom Leistungsempfänger weder hinzugebucht noch abgewählt werden kann, ist grundsätzlich von einer unselbständigen Nebenleistung zur Hauptleistung auszugehen, die das Schicksal der Hauptleistung teilt.
- 32** cc) Die Möglichkeit, dass Teile einer einheitlichen Leistung unter anderen Umständen getrennt erbracht werden, steht dieser Beurteilung nicht entgegen, sondern gehört zum Konzept des zusammengesetzten einheitlichen Umsatzes (vgl. z.B. EuGH-Urteile Field Fisher Waterhouse vom 27.09.2012 - C-392/11, EU:C:2012:597, Rz 26; Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 41). Einer Nebenleistung ist es wesensimmanent, dass sie nicht stets im Gefolge der Hauptleistung auftritt und die Hauptleistung damit auch ohne Nebenleistung (und umgekehrt) erbracht werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.12.2020 - V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Rz 19; BFH-Beschluss vom 18.10.2023 - XI B 41/23 (AdV), Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2024, 50, Rz 23 ff.).
- 33** d) Ob die betreffende Leistung unter den Umständen des konkreten Falles eine einheitliche Leistung darstellt, haben im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. EuGH-Urteile Frenetikexito vom 04.03.2021 - C-581/19, EU:C:2021:167, Rz 36; Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej vom 20.04.2023 - C-282/22, EU:C:2023:312, Rz 31; siehe auch --s.a.-- EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 38).
- 34** 2. Gemessen daran ist nach den Umständen des Ausgangsverfahrens bei der nach Art. 267 AEUV vom Senat zu

beurteilenden Vorfrage, ob unselbständige Nebenleistungen vorliegen, die auch hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes das Schicksal der Hauptleistung teilen können, zu differenzieren.

- 35** a) Das FG hat nach den vorgenannten Grundsätzen (siehe dazu unter B.II.1.) zu Recht angenommen, dass hinsichtlich des Frühstücks, das vom Gast gegen Verrechnung eines Gegenwerts in Höhe von 4,50 € jeweils abgewählt werden konnte, eine selbständige Leistung vorliegt (vgl. zum Charakter der Frühstücksleistungen als Nebenleistungen zu den Beherbergungsleistungen auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.11.2018 - 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, Rz 51).
- 36** Da diese selbständige Leistung nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG fällt (und im Streitzeitraum § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG --aktuelle Fassung-- nicht galt), ist auf das Frühstück im Streitfall der Regelsteuersatz anzuwenden, unabhängig von der Antwort auf die in diesem Verfahren dem EuGH vorgelegte Frage. Eines Rückgriffs auf das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG bedarf es insoweit nicht.
- 37** b) Dagegen handelt es sich bei der Überlassung von Parkplätzen an Hotelgäste im Streitfall um eine Nebenleistung zur Beherbergungsleistung, da sie weder hinzugebucht noch abgewählt werden konnte. Sie ist im Streitfall mit der Hauptleistung (Beherbergung) untrennbar verbunden und hat im Streitfall für den Hotelgast keinen eigenen Zweck. Hierfür spricht --anders als das FA und das FG meinen-- insbesondere, dass die Klägerin in keiner Weise danach differenziert, wie der Gast angereist ist. Hinzu kommt, dass die Klägerin geltend macht, dass in unmittelbarer Nähe des Hotels ausreichend öffentliche Parkplätze kostenfrei zur Verfügung stehen, ohne dass ersichtlich wäre, dass diese Parkplätze aus Sicht der Hotelgäste für das Abstellen von Fahrzeugen weniger geeignet gewesen wären als der Parkplatz der Klägerin (vgl. dazu auch EuGH-Urteil Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 39).
- 38** c) An die abweichende tatsächliche Würdigung durch das FG ist der Senat in Bezug auf den Parkplatz nicht gebunden.
- 39** aa) Zwar ist die Beurteilung, ob eine einheitliche Leistung oder ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang vorliegt, im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung, die dem FG obliegt und an die der BFH grundsätzlich gebunden ist (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 40** bb) Der BFH hat aber im Rahmen der revisionsrechtlichen Nachprüfung auch nachzuprüfen, ob das FG die für die rechtliche Beurteilung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, erforscht und berücksichtigt hat (vgl. 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; vom 10.12.2020 - V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Rz 19). Daher kann im Revisionsverfahren auch überprüft werden, ob das FG die Rechtsgrundsätze zur Bestimmung von Haupt- und Nebenleistung beachtet hat (vgl. BFH-Urteile vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 34 f.; vom 10.12.2020 - V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Rz 19).
- 41** 3. Ausgehend davon ist --anders als beim Frühstück-- bezüglich der Parkplatzüberlassung die Bindungswirkung nach § 118 Abs. 2 FGO entfallen; denn das FG hat insoweit bedeutsame Begleitumstände nicht berücksichtigt. Es hat insbesondere nicht gewürdigt, dass die von der Klägerin angebotenen Parkplätze weder hinzugebucht noch abgewählt werden konnten.
- 42** III. Zur Anrufung des EuGH in Bezug auf das nationale Aufteilungsgebot
- 43** Der vorliegende Senat ist der Auffassung, dass seine Rechtsprechung, wonach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch insoweit unionsrechtskonform ist, als er ein Aufteilungsgebot für Leistungen normiert, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24.04.2013 - XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 57), 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 nicht mehr zweifelsfrei im Sinne des Art. 267 AEUV ist. Ein "acte clair" liegt aus seiner Sicht nicht mehr vor.
- 44** 1. Zur Vorlagefrage
- 45** a) Die Steuer beträgt gemäß § 12 Abs. 1 UStG für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage (sogenannter Regelsteuersatz). Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 Prozent für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Dies gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 11

Satz 2 UStG nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

- 46** aa) § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG wurde durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009 (BGBl I 2009, 3950) mit Wirkung vom 01.01.2010 neu in das Umsatzsteuergesetz eingefügt. Der Gesetzgeber hat damit --wie er in der Begründung des Gesetzentwurfs zum Ausdruck gebracht hat (Drucksachen des Deutschen Bundestages --BTDrucks-- 17/15, S. 20)-- von der Option des Art. 98 Abs. 1 und 2 (seit dem 06.04.2022: Art. 98 Abs. 1 Unterabs. 1 bis 3) in Verbindung mit (i.V.m.) Anhang III Kategorie 12 MwStSystRL Gebrauch gemacht. In Anhang III Kategorie 12 MwStSystRL heißt es: "Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen" (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24.04.2013 - XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 43; BFH-Beschluss vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, Rz 26).
- 47** bb) In den Gesetzesmaterialien zu § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG wird ferner ausgeführt: "Nicht von der Steuerermäßigung umfasst, da sie nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, sind die Verpflegung, insbesondere das Frühstück, der Zugang zu Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet), die TV-Nutzung ('pay per view'), die Getränkeversorgung aus der Minibar, Wellnessangebote, Überlassung von Tagungsräumen, sonstige Pauschalangebote usw., auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Beherbergung abgegolten sind" (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 17/147, S. 9).
- 48** cc) Der vorliegende Senat hat daraus abgeleitet, dass § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG ein nationales Aufteilungsgebot für Leistungen enthält; der Grundsatz, dass die (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird von diesem Aufteilungsgebot verdrängt (vgl. BFH-Urteile vom 24.04.2013 - XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86; vom 24.07.2013 - XI R 14/11, BFHE 242, 421, BStBl II 2014, 210; s.a. BFH-Beschlüsse vom 03.08.2017 - V R 60/16, BFHE 258, 558, BStBl II 2018, 37, Rz 41; vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, Rz 28). Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG ist mithin auf reine Vermietungs- beziehungsweise Beherbergungsleistungen beschränkt.
- 49** dd) Die deutsche Finanzverwaltung geht davon aus, dass insbesondere folgende in Abschnitt (Abschn.) 12.16. Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) nicht abschließend genannten Leistungen auch dann keine Beherbergungsleistungen im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG sind, wenn sie Nebenleistungen sind, und daher nicht ermäßigt zu besteuern sind: Überlassung von Tagungsräumen; Überlassung von Räumen zur Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit; Gesondert vereinbarte Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen; Überlassung von nicht ortsfesten Wohnmobilen, Caravans, Wohnanhängern, Hausbooten und Yachten; Beförderungen in Schlafwagen der Eisenbahnen; Überlassung von Kabinen auf der Beförderung dienenden Schiffen; Vermittlung von Beherbergungsleistungen; Umsätze von Tierpensionen; Unentgeltliche Wertabgaben (z.B. Selbstnutzung von Ferienwohnungen).
- 50** Keine Anwendung findet das Aufteilungsgebot hingegen gemäß Abschn. 12.16. Abs. 4 Satz 1 UStAE auf folgende Leistungsbestandteile: Überlassung von möblierten und mit anderen Einrichtungsgegenständen (z.B. Fernsehgerät, Radio, Telefon, Zimmersafe) ausgestatteten Räumen; Stromanschluss; Überlassung von Bettwäsche, Handtüchern und Bademänteln; Reinigung der gemieteten Räume; Bereitstellung von Körperpflegeutensilien, Schuhputz- und Nähzeug; Weckdienst; Bereitstellung eines Schuhputzautomaten; Mitunterbringung von Tieren in den überlassenen Wohn- und Schlafräumen (vgl. Abschn. 12.16. Abs. 4 Satz 2 UStAE). Sie unterfallen daher mit der Beherbergungsleistung dem ermäßigten Steuersatz.
- 51** ee) Hinsichtlich der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf Nebenleistungen, die mit der Beherbergung verbunden sind, gilt beispielsweise in Österreich dagegen anderes. Dort ermäßigt sich die Steuer nach § 10 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c des österreichischen Umsatzsteuergesetzes von 20 % auf 10 % für "die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung), wobei als Nebenleistung auch die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks anzusehen ist, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist". Darüber hinaus gilt der ermäßigte Steuersatz in Österreich nach dortiger Verwaltungsauffassung (vgl. Abschn. 1222 der österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien) nicht nur für im Preis inkludierte hoteltypische Leistungen (wie zum Beispiel Parkplatz, Kinderbetreuung und Animation, Wellnessangebote, die Bereitstellung von Sporteinrichtungen), sondern zum Beispiel auch für die Bereitstellung von Tennislehrern und der Abgabe von Liftkarten (vgl. dazu Grambeck, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2023, 3062).
- 52** b) Die im Ausgangsverfahren zu beurteilende Bereitstellung von Parkplätzen gehört nach der Rechtsprechung des Senats zu den Leistungen, die unter das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG fallen und deshalb von

der Steuersatzermäßigung ausgenommen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, Rz 27).

- 53** c) Das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG normierte Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, hat der vorlegende Senat bisher als unionsrechtskonform angesehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2013 - XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 51, m.w.N.). Daran hält er fest.
- 54** Der Senat war zunächst von der Vereinbarkeit des Aufteilungsgebots mit Unionsrecht zweifelsfrei überzeugt, weil nach Art. 98 Abs. 1 und 2 MwStSystRL die Mitgliedstaaten unter der Voraussetzung, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, die Möglichkeit haben, (nur) konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Dienstleistungen im Sinne des Anhangs III MwStSystRL mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2013 - XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 52, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, Rz 30). Der EuGH ist in seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass es nicht als entscheidend für die Ausübung des den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie belassenen Wertungsspielraums betrachtet werden kann, ob ein Umsatz, der aus mehreren Bestandteilen besteht, als einheitliche Leistung anzusehen ist (vgl. EuGH-Urteile Kommission/Frankreich vom 06.05.2010 - C-94/09, EU:C:2010:253, Rz 33; Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22, Rz 34). Es brauchte daher vom EuGH im Urteil Kommission/Frankreich vom 06.05.2010 - C-94/09, EU:C:2010:253 nicht untersucht zu werden, ob die von Bestattungsunternehmen erbrachten Dienstleistungen als einheitlicher Umsatz zu betrachten sind, sondern es war in diesem Zusammenhang vielmehr zu prüfen, ob der Leichentransport mit einem Fahrzeug einen konkreten und spezifischen Aspekt der Kategorie von Leistungen im Sinne von Anhang III Nr. 16 MwStSystRL darstellt, und ob die Anwendung dieses Mehrwertsteuersatzes gegebenenfalls gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt (vgl. dazu EuGH-Urteile Kommission/Frankreich, EU:C:2010:253, Rz 34; Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22, Rz 34).
- 55** d) Der vorlegende Senat ist allerdings der Auffassung, dass aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des EuGH kein "acte clair" im Sinne des Art. 267 AEUV mehr vorliegt.
- 56** aa) Der EuGH ist nach Auffassung des vorlegenden Senats weder in seinem Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 noch in seinem Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 von seinem Urteil Kommission/Frankreich vom 06.05.2010 - C-94/09, EU:C:2010:253 abgewichen. Eine selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist daher nach Auffassung des vorlegenden Senats nach wie vor nicht ausgeschlossen, sondern zulässig, sofern sie keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht.
- 57** Sollte diese Auslegung zutreffend sein, hat der nationale Gesetzgeber mit § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 und 2 UStG weiterhin von der Ermächtigung in Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Kategorie 12 MwStSystRL unionsrechtskonform in selektiver Weise dadurch Gebrauch gemacht, dass nicht sämtliche "Beherbergungen in Hotels und ähnlichen Einrichtungen" einschließlich der dabei erbrachten Nebenleistungen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden, sondern nur die Leistungen, die unmittelbar der Vermietung dienen.
- 58** Ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist hierin auch weiterhin nicht zu erkennen. Das Aufteilungsgebot im Falle des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG wirkt im Gegenteil Wettbewerbsverzerrungen sogar entgegen (vgl. auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.11.2018 - 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, Rz 45). Solche Aufteilungsgebote dienen der Gleichbehandlung, da sie wie im Falle des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG sicherstellen, dass ein Hotel gleiche Leistungen (zum Beispiel Frühstück, Parkplatz, Spa) nicht zu einem günstigeren Steuersatz anbieten kann als ein Unternehmer (zum Beispiel Gastronom, Parkhaus- oder Saunabetreiber) in der unmittelbaren Nachbarschaft. Die gleiche Leistung wird durch das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG normierte Aufteilungsgebot auch dann mit dem gleichen Steuersatz besteuert, wenn sie nur Nebenleistung zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden ist.
- 59** bb) Es ist allerdings nicht im Sinne eines "acte clair" zweifelsfrei, dass diese Deutung der Rechtsprechung des EuGH durch den Senat zutreffend ist. Der EuGH hat in Rz 33 des Urteils Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 ausgeführt, dass eine einheitliche Leistung, die aus zwei separaten Bestandteilen, einem Haupt- und einem Nebenbestandteil, besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gälten, nur zu dem für diese einheitliche Leistung geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern ist, der sich nach dem Hauptbestandteil richtet, und zwar auch dann, wenn der Preis jedes Bestandteils, der in den vom Verbraucher für

die Inanspruchnahme dieser Leistung gezahlten Gesamtpreis einfließt, bestimmt werden kann (vgl. auch BFH-Beschluss vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, Rz 33).

- 60** Diese Formulierung könnte auch dahin verstanden werden, dass bei einheitlichen Leistungen Steuersatzunterschiede jeglicher Art unionsrechtlich verboten sind. Bei dieser Sichtweise könnte § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG unionsrechtswidrig sein. Der Grundsatz, dass die unselbständige Nebenleistung stets das Schicksal der Hauptleistung zu teilen hat, könnte das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG verdrängen (vgl. Nieskens in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 51; BFH-Beschluss vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, Rz 33).
- 61** cc) Die Formulierung des EuGH wird in der Bundesrepublik Deutschland unterschiedlich gedeutet.
- 62** (1) Andere Finanzgerichte gehen --ebenso wie die Finanzgerichte in den drei Ausgangsverfahren-- davon aus, dass das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 den unionsrechtlichen Vorgaben genügt (vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.11.2018 - 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, rechtskräftig; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.09.2020 - 6 K 2273/17, EFG 2020, 1887, Revision unter XI R 12/23 (XI R 35/20) anhängig; FG Nürnberg, Beschluss vom 18.12.2020 - 2 V 1159/20, EFG 2021, 422, aufgehoben durch BFH-Beschluss vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198).
- 63** (2) Die Auffassungen im Schrifttum sind geteilt. Ein Teil des Schrifttums geht davon aus, dass dem gesetzlichen Aufteilungsgebot im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch nach dem EuGH-Urteil im Verfahren Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 Vorrang gegenüber den aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung resultierenden Rechtsfolgen einzuräumen sei, weil damit zum allgemeinen Grundsatz der gesonderten Betrachtung jeder einzelnen Leistung zurückgekehrt werde (vgl. u.a. Gieseler, Betriebs-Berater 2018, 734; Treiber, Deutsches Steuerrecht 2018, 1922; Korf, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2018, 266; derselbe in MwStR 2022, 515 nunmehr schwankend; Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2019, 41; Sterzinger, Umsatzsteuer direkt digital --UStDD-- 6/2021, 4; Weber, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 2022, 147, m.w.N. zum Streitstand; wohl auch Forster in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 48; Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG Rz 57; Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 68). Jedoch wird auch teilweise die Auffassung vertreten, dass nunmehr Nebenleistungen zu Übernachtungsleistungen im Hotelgewerbe an der Steuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG teilhaben müssten (vgl. u.a. Möser, MwStR 2018, 505; Nieskens, UR 2018, 181; derselbe in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 79; derselbe in UR 2022, 463; Oldiges, Der Betrieb --DB-- 2018, 541; derselbe in DB 2020, 2096; von Streit, Umsatz-Steuerberater 2018, 106; Prätzler, juris PraxisReport Steuerrecht 6/2018 Anm. 1; Nacke, NWB 2018, 2314; Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., S. 843; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG Rz 17).
- 64** (3) Der vorliegende Senat hat deshalb nach Ergehen des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 die Vereinbarkeit mit Unionsrecht offen gelassen (BFH-Urteil vom 13.06.2018 - XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 24) sowie wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes Aussetzung der Vollziehung gewährt (vgl. BFH-Beschluss vom 07.03.2022 - XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198; vgl. dazu auch Korf, MwStR 2022, 515; Nacke, UStDD 2022, 10/2022, 21; Brill, Kölner Steuerdialog 2023, Nr. 7, 23310; Masuch, NWB 2023, 1614; Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2022, 463; Huschens, UVR 2023, 218; Bunjes/Heidner, UStG, 22. Aufl., § 12 Rz 230; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Rz 903).
- 65** dd) Die Zweifel, ob an der vorgenannten Rechtsprechung zu nationalen Aufteilungsgeboten festgehalten werden kann, wurden durch das EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 nicht beseitigt. Die Aussagen des EuGH (Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 38) und des BFH (vgl. Urteil vom 17.08.2023 - V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, Rz 18) beziehen sich vorrangig auf Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL und § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG. Gleichzeitig hat der BFH in seinem Nachfolgeurteil ausdrücklich daran festgehalten, dass § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG ein gesetzliches Aufteilungsgebot enthält (vgl. BFH-Urteil vom 17.08.2023 - V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, Rz 19). Dessen unionsrechtliche Zulässigkeit ist aufgrund der bestehenden Zweifel nun vom EuGH zu klären.
- 66** 2. Auffassung des vorlegenden Senats zur Vorlagefrage
- 67** Der vorliegende Senat ist der Auffassung, dass die Vorlagefrage zu verneinen ist.

- 68** a) Er ist insbesondere im Lichte des EuGH-Urteils The Escape Center vom 22.09.2022 - C-330/21, EU:C:2022:719 weiterhin der Auffassung, dass § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch bei einheitlicher Leistung in Einklang mit dem Unionsrecht steht.
- 69** aa) Der EuGH hat dort in Bezug auf die Überlassung von Sportanlagen zwar entschieden, dass Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. mit deren Anhang III Kategorie 14 MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass eine Dienstleistung, die in der Überlassung von Sportgeräten eines Sportstudios und in einer Einzel- oder Gruppenanleitung besteht, einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterworfen werden kann, wenn diese Anleitung mit der Nutzung dieser Anlagen verbunden und für die Sportausübung und die Körperertüchtigung erforderlich ist oder wenn es sich bei der Anleitung um eine Nebenleistung zur Überlassung dieser Sportanlagen oder ihrer tatsächlichen Nutzung --mithin um eine einheitliche Leistung-- handelt (vgl. EuGH-Urteil The Escape Center vom 22.09.2022 - C-330/21, EU:C:2022:719, Rz 41).
- 70** bb) Der EuGH hat aber in Rz 34 dieser Entscheidung --unter Bezugnahme auf die EuGH-Urteile Kommission/Frankreich vom 06.05.2010 - C-94/09, EU:C:2010:253, Rz 28 und Phantasialand vom 09.09.2021 - C-406/20, EU:C:2021:720, Rz 25-- betont, dass ein Mitgliedstaat die Anwendung dieses ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf konkrete und spezifische Aspekte dieser Kategorie beschränken kann, wenn dabei der Grundsatz der Neutralität beachtet wird. Der vorliegende Senat versteht diesen Hinweis dahin gehend, dass auch nach Ergehen des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22 eine selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auch bei einheitlicher Leistung zulässig ist, wenn der Grundsatz der Neutralität gewahrt ist. Dies ist beim Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG der Fall.
- 71** b) Für die Auffassung des vorlegenden Senats, dass § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch bei einheitlicher Leistung in Einklang mit dem Unionsrecht steht, spricht auch das zwischenzeitlich --vor Absetzen der Gründe dieser Entscheidung-- ergangene EuGH-Urteil Valentina Heights vom 08.02.2024 - C-733/22, EU:C:2024:126. Der EuGH hat bestätigt, dass den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes unter der zweifachen Bedingung zusteht, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen herausgelöst werden und zum anderen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird (vgl. EuGH-Urteil Valentina Heights vom 08.02.2024 - C-733/22, EU:C:2024:126, Rz 44). Da dies der nationale Gesetzgeber bei § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG beachtet hat, steht das Unionsrecht dem sich aus dieser Vorschrift ergebenden Aufteilungsgebot bei einheitlicher Leistung nicht entgegen.
- 72** 3. Entscheidungserheblichkeit
- 73** Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. Wäre die Vorlagefrage zu verneinen, wäre die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen. Wäre die Vorlagefrage zu bejahen, wäre die Vorentscheidung aufzuheben und der Klage teilweise stattzugeben. Die Anwendung des Regelsteuersatzes auf die Überlassung von Parkplätzen wäre dann zu Unrecht erfolgt.
- 74** 4. Rechtsgrundlage der Vorlage
- 75** Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 AEUV.
- 76** IV. Verfahrensaussetzung
- 77** Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de