

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.3.2016, XI R 11/14**

Zur Steuerermäßigung für Beherbergungsleistungen

**Leitsätze**

1. Bei Übernachtungen in einem Hotel unterliegen nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %.
2. Die Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste gehört nicht dazu; sie ist mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn hierfür kein gesondertes Entgelt berechnet wird.

**Tenor**

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. Januar 2014 5 K 273/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

**Tatbestand**

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb im Besteuerungszeitraum 2010 (Streitjahr) im ländlichen Raum in unmittelbarer Nähe zu einer Autobahn ein Hotel mit Restaurants sowie Wellness-, Beauty- und Fitnessbereichen. Für die Gäste --unabhängig davon, ob diese im Hotel übernachteten oder nur das Restaurant oder den Sauna- und Wellnessbereich besuchten-- standen am Hotel Parkmöglichkeiten (140 PKW- sowie 10 LKW-Stellplätze) zur Verfügung. Die von der Klägerin vorgehaltenen Parkmöglichkeiten reichten bei voller Belegung des Hotels für die Hälfte der Hotelgäste aus.
- 2 Die mit einem Kfz angereisten Hotelgäste durften freie Parkplätze belegen, ohne dass hierüber mit der Klägerin eine Vereinbarung getroffen wurde. Die Klägerin prüfte nicht, ob ein Hotelgast mit einem Kfz angereist war und ob er einen der hoteleigenen Parkplätze nutzte. Dementsprechend wurde eine Parkplatznutzung nicht in Rechnung gestellt.
- 3 Die Klägerin setzte in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ihre Umsätze aus Beherbergungsleistungen mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an. Die (kalkulatorischen) Kosten für Frühstück sowie für die Nutzung der Fitness- und Saunaeinrichtungen unterwarf sie dem Regelsteuersatz von 19 %. Dagegen nahm sie für die Nutzung der hoteleigenen Parkplätze keine Abgrenzung vor.
- 4 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Einräumung von Parkmöglichkeiten mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern sei und schätzte die kalkulatorischen Kosten hierfür mit 1,50 EUR (netto) pro Hotelgast.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers (Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 13. November 2012). Der hiergegen eingelegte Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und hob den Änderungsbescheid vom 13. November 2012 auf. Zur Begründung führte es aus, das Vorhalten von Parkplätzen sei im Streitfall als Nebenleistung zur Beherbergung zu beurteilen und diene dieser unmittelbar, weshalb auch insoweit der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei. Jedenfalls dann, wenn --wie hier-- über die Inanspruchnahme eines Parkplatzes zwischen Hotelier und Gast keine ausdrückliche Vereinbarung getroffen wurde, die Inanspruchnahme eines Parkplatzes nicht geprüft werde und die Verfügbarkeit eines Parkplatzes für jeden Hotelgast nicht gewährleistet sei, bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Nutzung der vorgehaltenen Parkplätze und der Übernachtungsleistung.
- 7 Das Urteil ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst (DStRE) 2015, 1383 veröffentlicht.
- 8 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG. Es führt aus, diese Vorschrift gelte nicht für Leistungen, die üblicherweise ergänzend zu Beherbergungsleistungen erbracht würden, ihnen aber nicht unmittelbar dienen. Dazu gehöre auch die Gestellung von Parkplätzen, unabhängig davon, ob der Hotelgast die Parkmöglichkeit auch nutze. Das FG habe zwar zutreffend ausgeführt, dass insoweit zumindest eine Nebenleistung vorliege. Entgegen der Auffassung des FG diene sie aber nicht unmittelbar der Beherbergungsleistung (vgl. Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).

- 9 Das FA beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Sie ist --wie das FG-- der Ansicht, durch die Bereitstellung von Parkraum auf dem Hotelgelände werde ihre Übernachtungsleistung unmittelbar gefördert, so dass einheitlich der ermäßigte Steuersatz anzusetzen sei.
- 12 Die Einräumung der Parkmöglichkeit stelle schon keine eigenständige Leistung dar, weil die Hotelgäste mit unterschiedlichen Transportmitteln (z.B. Flugzeug oder Bahn) anreisen und --aufgrund des in der unmittelbaren Umgebung des Hotels ausreichend vorhandenen Parkraums-- nicht auf die Überlassung von Stellplätzen angewiesen seien sowie eine Verwaltung und/oder Zuteilung des Parkraums nicht stattfinde.
- 13 Ferner ergebe sich bereits aus der Natur der Sache, dass das bloße Verwahren des Kfz während der Übernachtung nur eine unmittelbar mit der Übernachtungsleistung zusammenhängende Leistung darstellen könne. Denn ein mit einem Kfz angereister Hotelgast müsse dieses irgendwo abstellen können, um die Übernachtungsleistung überhaupt in Anspruch nehmen zu können.

### Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision des FA ist begründet. Das FG-Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Entgegen der Auffassung des FG hat die Klägerin dadurch, dass sie den Hotelgästen im Rahmen der Verfügbarkeit Parkmöglichkeiten eingeräumt hat, keine Leistungen erbracht, die gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- 16 1. Die Umsatzsteuer beträgt gemäß § 12 Abs. 1 UStG für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage (sog. Regelsteuersatz).
- 17 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für "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".
- 18 b) Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ist auf reine Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistungen beschränkt und schließt durch Satz 2 dieser Bestimmung (bloße) Nebenleistungen zur Vermietung, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, vom ermäßigten Steuersatz aus. Damit normiert § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen. Dies ist unionsrechtskonform (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. April 2013 XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 49 ff.). Der Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird von diesem Aufteilungsgebot verdrängt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 57).
- 19 2. Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Einräumung von Parkmöglichkeiten durch die Klägerin eine umsatzsteuerrechtliche Nebenleistung zu den von ihr erbrachten Beherbergungsleistungen darstellt.
- 20 a) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der BFH angeschlossen hat, ist eine Leistung dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteile CPP vom 25. Februar 1999 C-349/96, EU:C:1999:93, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 254, Rz 30; Mapfre asistencia und Mapfre warranty vom 16. Juli 2015 C-584/13, EU:C:2015:488, UR 2015, 714, Rz 54; BFH-Urteile vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 61; vom 27. Februar 2014 V R 14/13, BFHE 245, 272, BStBl II 2014, 869, Rz 20; jeweils m.w.N.).
- 21 b) Die --von den Beteiligten nicht beanstandete Würdigung-- des FG, dass diese Voraussetzungen im Streitfall vorliegen und deshalb die Einräumung von Parkmöglichkeiten an die Hotelgäste eine Nebenleistung zur Beherbergungsleistung darstellt, ist möglich (vgl. zur Parkplatzüberlassung als Nebenleistung zur Grundstücksvermietung z.B. EuGH-Urteil Henriksen vom 13. Juli 1989 C-173/88, EU:C:1989:329, Der Betrieb 1990, 514, Rz 15; BFH-Urteil vom 30. März 2006 V R 52/05, BFHE 213, 253, BStBl II 2006, 731, unter II.4., Rz 20; BFH-Beschluss vom 28. Juni 2007 V B 12/06, BFH/NV 2007, 2363, unter II.1.b, Rz 10 ff.). Sie ist verfahrensfehlerfrei zustande gekommen und verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze. Sie bindet damit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, unter

- II.3.b, Rz 35; vom 17. Dezember 2014 XI R 16/11, BFHE 248, 436, BStBl II 2015, 427, Rz 33; jeweils m.w.N.).
- 22 3. Entgegen der Auffassung des FG dient die Einräumung von Parkmöglichkeiten durch die Klägerin nicht i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG unmittelbar der Vermietung und ist deshalb von der Steuerermäßigung ausgenommen.
- 23 a) Die entgeltliche Überlassung der Hotelzimmer ist --wie zwischen den Beteiligten nicht umstritten ist-- i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG eine Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die die Klägerin zur kurzfristigen Beherbergung bereithielt.
- 24 b) Die Frage, ob die Überlassung von Parkplätzen i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG unmittelbar der Vermietung dient, wird nicht einheitlich beantwortet.
- 25 aa) Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt keine nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG begünstigte Beherbergungsleistung vor, wenn die Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen --anders als im Streitfall-- zwischen Gast und Hotelier gesondert vereinbart worden ist (vgl. Abschn. 12.16 Abs. 5 Spiegelstrich 3 UStAE). Dieser Auffassung wird in der Literatur überwiegend zugestimmt (Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Rz 389.14; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 780; Weymüller, BeckOK, UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 23; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 148a Rz 271 "Parkplatz").
- 26 bb) Ist die Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen --wie im Streitfall-- nicht gesondert vereinbart, so ist umstritten, ob die Überlassung von Parkplätzen unter die Steuerermäßigung fällt (vgl. z.B. Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Rz 389.14 und 389.21; Nieskens in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 87) oder i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nicht unmittelbar der Vermietung dient und daher dem Regelsteuersatz unterliegt (vgl. z.B. von Streit, Der Umsatz-Steuer-Berater 2010, 46, 47; Huschens, Neue Wirtschafts-Briefe 2010, 100, 102; Widmann in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 34). Die Finanzverwaltung beanstandet es aus Vereinfachungsgründen nicht, wenn u.a. die Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen in der Rechnung zu einem Sammelposten für in einem Pauschalangebot enthaltene, nicht steuerbegünstigte Leistungen zusammengefasst wird (Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE), geht also davon aus, dass auch die nicht gesondert vereinbarte Überlassung von Parkplätzen dem Regelsteuersatz unterliegt.
- 27 c) Mit Urteil in BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86 hat der BFH bereits entschieden, dass von einem Hotelier im Zusammenhang mit der Vermietung (Beherbergung) erbrachte Frühstücksleistungen Leistungen sind, die i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nicht unmittelbar der Vermietung dienen, und deshalb von der Steuerermäßigung ausgenommen sind. Das Angebot eines Frühstücks stehe neben der reinen Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistung. Wohn- und Schlafräume zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden (insbesondere Hotelzimmer) könnten auch ohne Frühstück bewohnt werden und würden in der Praxis auch ohne Frühstück angeboten und genutzt. Dass Frühstücksleistungen üblicherweise ergänzend zu Beherbergungsleistungen (insbesondere im Hotelgewerbe) erbracht und ausschließlich in Kombination mit der Übernachtung angeboten würden, ändere an dieser Beurteilung nichts (Rz 56).
- 28 d) Nichts anderes gilt für die im Streitfall erfolgte Einräumung von Parkmöglichkeiten.
- 29 aa) Bei der Frage, ob eine Leistung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG unmittelbar der "Vermietung" dient, ist zu berücksichtigen, dass die Vermietung sich auf den in Satz 1 dieser Vorschrift verwendeten Begriff der "Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält" bezieht. Die Einräumung von Parkmöglichkeiten dient nicht der Vermietung in diesem Sinne, sondern der Verwahrung eines vom Hotelgast ggf. mitgeführten Fahrzeugs.
- 30 bb) Das ergibt sich auch aus der Gesetzesbegründung. Darin wird folgendes 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).
- 31 Aus dieser Formulierung wird deutlich, dass neben der Vermietung der Wohn- und Schlafräume stehende Leistungen (z.B. Telefon- und Internetsnutzung), selbst dann nicht dem ermäßigten Steuersatz unterfallen sollen, wenn sie direkt im Zimmer erfolgen, und zwar unabhängig davon, ob diese gesondert abgerechnet werden oder nicht. Dies gilt erst recht für die Einräumung von Parkmöglichkeiten, die keinen konkreten (räumlichen) Bezug zu der Nutzung des Zimmers aufweisen.
- 32 cc) Der Auffassung des FG und der Klägerin, es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Nutzung der von der Klägerin vorgehaltenen Parkplätze und der von ihr erbrachten Übernachtungsleistung, folgt der Senat nicht.

- 33 Die dafür vom FG gegebene Begründung, dies ergebe sich daraus, dass über die Inanspruchnahme eines Parkplatzes zwischen Klägerin und Gast keine ausdrückliche Vereinbarung getroffen worden sei, die Klägerin nicht geprüft habe, ob der Gast mit einem Kfz angereist sei und einen hoteleigenen Parkplatz genutzt habe und es überdies nicht gewährleistet gewesen sei, dass jedem Hotelgast auch eine Parkmöglichkeit habe zur Verfügung gestellt werden können, erscheint dem Senat nicht schlüssig.
- 34 dd) Auch der Hinweis der Klägerin auf die "Natur der Sache" rechtfertigt keine andere Beurteilung. Zwar muss --wie die Klägerin hierzu ausführt-- ein mit einem Kfz angereister Hotelgast das Fahrzeug "irgendwo" abstellen, um die Übernachtungsleistung überhaupt in Anspruch nehmen zu können. Es ist aber ohne weiteres möglich und kommt in der Praxis vor, dass die Übernachtungsleistung im Hotel ohne Nutzung einer Parkmöglichkeit in Anspruch genommen wird. Das zeigt sich gerade im Streitfall daran, dass die von der Klägerin vorgehaltenen Parkmöglichkeiten bei voller Belegung des Hotels (nur) für die Hälfte der Hotelgäste ausreichte.
- 35 ee) Soweit sich das FG auf Tz. 9 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. März 2010 (BStBl I 2010, 259) gestützt hat, ergibt sich hieraus nichts anderes. Nach dieser für die Gerichte nicht bindenden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. April 2015 XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 25, m.w.N.) Verwaltungsanweisung ist es für die Steuerermäßigung unschädlich, wenn auf der überlassenen Fläche auch das zum Transport des Zelts bzw. zum Ziehen des Wohnwagens verwendete Fahrzeug abgestellt werden kann (vgl. auch Abschn. 12.16 Abs. 7 Satz 3 UStAE). Das Abstellen eines solchermaßen erforderlichen Fahrzeugs auf der angemieteten Campingfläche lässt sich mit dem Abstellen eines Fahrzeugs auf dem hoteleigenen Parkplatz nicht vergleichen, weil das Fahrzeug zum Transport der Übernachtungsmöglichkeit (Zelt, Wohnwagen) in der Regel erforderlich ist (anders als beim Hotelzimmer).
- 36 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus konsequenterweise-- nicht geprüft, ob die Schätzung durch das FA rechtmäßig ist. Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 37 Für das weitere Verfahren weist der Senat darauf hin, dass bei der Schätzung auch zu berücksichtigen ist, dass die hoteleigenen Parkplätze nicht ausschließlich von Hotelgästen, sondern auch von Gästen des Restaurants oder des Sauna- und Wellnessbereichs genutzt worden sind.
- 38 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 39 6. Der Senat entscheidet durch Gerichtsbescheid (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO).