

## **BFH-Urteil vom 1.3.2016, XI R 11/14 - Zur Steuerermäßigung für Beherbergungsleistungen, hier Parkmöglichkeit am Hotel**

Leitsätze

1. Bei Übernachtungen in einem Hotel unterliegen nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliere 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.

### **Aus den Entscheidungsgründen**

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).

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).

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.

26

bb) 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.

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 Internetnutzung), 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.