

# Urteil vom 24. April 2013, XI R 3/11

## Regelsteuersatz für Frühstücksleistungen an Hotelgäste - Aufteilungsgebot - Hauptleistung und Nebenleistung

BFH XI. Senat

UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 11 S 1, FGO § 68 S 1, FGO § 121, FGO § 127, EWGRL 388/77 Art 26, EGRL 112/2006 Art 98, UStG VZ 2010, UStG § 12 Abs 2 Nr 11 S 2, UStAE Abschn 12.16 Abs 8 S 1, UStG § 3 Abs 9 S 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 13. Dezember 2010, Az: 3 K 1116/10

## Leitsätze

1. Bei Übernachtungen in einem Hotel unterliegen nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %.
2. Frühstücksleistungen an die Hotelgäste gehören nicht dazu; sie sind mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn der Hotelier "Übernachtung mit Frühstück" zu einem Pauschalpreis anbietet.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Streitjahr 2010 ein Hotel mit angeschlossenem Restaurant, in dem ausschließlich "Übernachtungen mit Frühstück" angeboten wurden. Hierbei berechnete sie für das Einzelzimmer 45 € (brutto) und für das Doppelzimmer 65 € (brutto). Im Preis enthalten war ein Frühstück in Buffetform, auf das nach ihrer Kalkulation ein Anteil von 8 € (brutto) pro Person entfiel. Sie bot zudem ein Tellerfrühstück an, auf das nach ihrer Kalkulation ein Anteil von 4,80 € (brutto) entfiel, ohne dass hiermit eine Minderung des Zimmerpreises verbunden war.
- 2 In ihren Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Januar und für Februar 2010 unterwarf die Klägerin ihre Frühstücksumsätze an Hotelgäste (Privatkunden) dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.
- 3 Am 10. Mai 2010 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für Januar und für Februar 2010 abweichend fest und besteuerte die Frühstücksumsätze mit dem Regelsteuersatz von 19 %.
- 4 Die Einsprüche und die Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) folgte der Ansicht des FA.
- 5 Es führte im Wesentlichen aus, die Überlassung von Hotelzimmern zur Übernachtung unterfalle gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, dem ermäßigten Steuersatz. Die Frühstücksleistungen seien dagegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 UStG dem vollen Steuersatz zu unterwerfen. Es handele sich um selbständige Leistungen, die nicht "unmittelbar der Übernachtung" dienten. Der Senat schließe sich insoweit der Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 5. März 2010 IV D 2 - S 7210/07/10003, IV C 5 - S 2353/09/10008, 2010/0166200, BStBl I 2010, 259, und vom 4. Mai 2010 IV D 2 - S 7100/08/10011:009, 2010/0323351, BStBl I 2010, 490) an.
- 6 Anders als in dem dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 22. Oktober 1998 C-308/96 und C-94/97 --Madgett und Baldwin-- (Slg. 1998, I-6229, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1999, 129) zugrunde liegenden Fall handele es sich hier nicht um ein pauschales Leistungspaket, bestehend aus einer Hotelunterbringung mit Halbpension und Busbeförderung, sondern lediglich um Individualübernachtungen mit Frühstück von Privaten.
- 7 Die Frühstücksleistung stelle sich aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers als eigenständige Leistung dar, die

für die Kundschaft einen eigenen Zweck beinhalte. Sie diene nicht lediglich dazu, die Übernachtungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

- 8 Dies ergebe sich daraus, dass mit beiden Leistungen unterschiedliche Bedürfnisse befriedigt würden (Schlafmöglichkeit einerseits und Nahrungsaufnahme andererseits). Die Frühstücksleistung erfülle danach einen eigenständigen Zweck. Ihr Sinn erschöpfe sich nicht darin, die Übernachtungsleistung abzurunden. Auch im Übrigen seien beide Leistungen weder rechtlich noch tatsächlich derart miteinander verbunden, dass die eine Leistung nicht ohne die andere erbracht werden könne. Es bestehe zwischen beiden Leistungen keine derart enge Verbindung, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden würden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.
- 9 Die Vereinbarung eines pauschalen Entgelts könne hieran nichts ändern. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG seien von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes Leistungen ausgenommen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten seien. Die Frühstücksleistungen würden zwar im Zusammenhang mit der Übernachtungsleistung erbracht, jedoch zu einem eigenen, selbständigen Zweck, der Beköstigung der Gäste. Sie dienten daher nicht unmittelbar der Übernachtung.
- 10 Diese Rechtsansicht entspreche im Ergebnis dem in den Begründungen des Finanzausschusses (BTDrucks 17/147) zum Ausdruck gekommenen gesetzgeberischen Willen, Verpflegungsleistungen im Zusammenhang mit Übernachtungen nicht ermäßigt zu besteuern.
- 11 Das Urteil ist veröffentlicht in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 1408.
- 12 Mit der Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend. Sie trägt vor, die Vorentscheidung widerspreche dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung, der sich aus § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG ergebe, und verstoße gegen § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG. Denn die Frühstücksleistung sei unselbständige Nebenleistung der Hauptleistung "Beherbergung", so dass der darauf entfallende Entgeltteil dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliege.
- 13 Das Urteil des FG weiche von dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Januar 2009 V R 9/06 (BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433) ab. Darin sei die hier in Rede stehende Rechtsfrage, ob Verpflegungsleistungen an Gäste eines Hotelbetriebs umsatzsteuerrechtlich als Nebenleistung zur Beherbergungsleistung zu betrachten seien, nämlich als unselbständige Nebenleistung zur Beherbergungsleistung, bereits umfassend beurteilt und bejaht worden. Das müsse auch im Streitfall gelten. Die Frühstücksleistung habe wertmäßig nur einen geringen Teil der insgesamt erbrachten Beherbergungsleistung ausgemacht; es sei ferner ausschließlich die Kombination "Übernachtung mit Frühstück" angeboten worden. Der Auffassung des FG, die Frühstücksleistung trete aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht hinter die Übernachtungsleistung zurück, werde auch in der Fachliteratur widersprochen.
- 14 Die Vorentscheidung widerspreche auch dem EuGH-Urteil --Madgett und Baldwin-- (Slg. 1998, I-6229, HFR 1999, 129). Auch danach müssten die streitigen Frühstücksleistungen als unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung "Beherbergung" angesehen werden. Denn es handele sich um "traditionelle Aufgaben der Hoteliers" im Sinne dieses Urteils, die damit auch als "reine" Nebenleistungen zu betrachten seien.
- 15 Ebenso wenig rechtfertige die vom FG vorgenommene Unterscheidung zwischen Pauschalreisen und Individualübernachtungen eine unterschiedliche rechtliche Würdigung.
- 16 Die Rechtsansicht des FG entspreche --entgegen der Vorentscheidung-- auch nicht dem Willen des Gesetzgebers. Im Bericht des Finanzausschusses vom 3. Dezember 2009 (BTDrucks 17/147) sei zwar deutlich formuliert, dass Frühstücksleistungen nicht unmittelbar der Beherbergung dienen und damit nicht dem ermäßigten Steuersatz unterworfen seien. Diese Auffassung stehe allerdings im Widerspruch zu anderen Formulierungen in diesem Bericht und zu im Gesetzgebungsverfahren geäußerten kritischen Stimmen Dritter. Sie stehe jedenfalls nicht im Einklang mit dem verabschiedeten Gesetzeswortlaut, der nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung maßgebend sei. Der Gesetzgeber habe --wie aus dem Bericht des Finanzausschusses (BTDrucks 17/147, 7) geschlossen werden könne-- nicht die Absicht verfolgt, die Abgrenzung von umsatzsteuerrechtlicher Haupt- und Nebenleistung systematisch neu zu ordnen.
- 17 Wie die Gesetzesformulierung "nicht unmittelbar (...) dienen" in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG umsatzsteuerrechtlich zu werten sei, lasse sich möglicherweise auch aus anderen Stellen des UStG ableiten. Das Wort "unmittelbar" finde

sich in § 12 Abs. 2 Nrn. 4, 7 Buchst. d, 8 Buchst. a, 9 UStG. Exemplarisch sei die Nr. 9 untersucht: § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG betreffe die ermäßigte Besteuerung von "... unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze[n]". Zu den unmittelbar damit verbundenen Umsätzen zählten nach Klenk (in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Rz 427) alle ergänzenden Nebenleistungen und notwendigen Hilfsleistungen.

- 18 "Unmittelbare Verbindung" oder "unmittelbares Dienen" umfasse auch unselbständige Neben- und Hilfsleistungen. Durch die gewählte Formulierung werde die unselbständige Nebenleistung nicht von der Hauptleistung abgetrennt.
- 19 Nachdem das FA im Revisionsverfahren am 6. Januar 2012 einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010 erlassen hat, in dem es die im Streitjahr von der Klägerin erbrachten Frühstücksleistungen (wiederum) dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterwarf, beantragt die Klägerin sinngemäß, das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2010 aufzuheben und den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010 vom 6. Januar 2012 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2010 auf ... € festgesetzt wird.
- 20 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 21 Das gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene BMF stimmt --wie das FA-- der Auffassung des FG zu, hat aber keinen Antrag gestellt.
- 22 Das BMF führt aus, Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen stellten jeweils eigenständige Hauptleistungen dar. Es könne nicht in das Belieben der am Leistungsaustausch Beteiligten gestellt werden, zwei getrennte Leistungen zu einer einheitlichen Leistung zu machen.
- 23 Jedenfalls nehme § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG gerade nicht auf die Einstufung als Haupt- und Nebenleistung Bezug, sondern schließe alle Leistungen von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, unabhängig davon, ob ein gesondertes Entgelt hierfür gefordert werde. Diese Abgrenzung gehe über die Unterscheidung von Haupt- und Nebenleistung hinaus und sei deutlich restriktiver. Es sei wohl unstrittig, dass die Bereitstellung des Frühstücks nicht unmittelbar der begünstigten Vermietung diene. Daher sei nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG insoweit die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen. Dies entspreche auch der Teleologie des Gesetzes.

## Entscheidungsgründe

II.

- 24 Das Urteil des FG ist zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Die Revision der Klägerin ist aber unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Frühstücksleistungen dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegen.
- 25 1. Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Da dem FG-Urteil nicht mehr existierende Verwaltungsakte zugrunde liegen, konnte es keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteile vom 30. Mai 2001 VI R 85/00, BFH/NV 2001, 1291; vom 3. November 2005 V R 63/02, BFHE 212, 161, BStBl II 2006, 337; vom 10. November 2010 XI R 79/07, BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311).
- 26 Der im Revisionsverfahren ergangene Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010 vom 6. Januar 2012 hat die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für Januar und Februar 2010, die Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen sind, i.S. der §§ 68 Satz 1, 121 Satz 1 FGO ersetzt. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, so wird gemäß der auch im Revisionsverfahren (§ 121 FGO) geltenden Vorschrift des § 68 FGO der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens. Das gilt auch für den Umsatzsteuerjahresbescheid im Verhältnis zum Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21. Februar 1991 V R 130/86, BFHE 163, 408, BStBl II 1991, 465; vom 4. November 1999 V R 35/98, BFHE 190, 67, BStBl II 2000, 454, unter II.1.; in BFHE 212, 161, BStBl II 2006, 337, unter II.1.; in BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311, unter II.1.). Gegenstand der revisionsrechtlichen Prüfung ist deshalb nunmehr die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerjahresbescheides für 2010 vom 6. Januar 2012.
- 27 2. Die Sache ist spruchreif, weil der vom FG festgestellte Sachverhalt ausreicht, um abschließend prüfen und beurteilen zu können, ob der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010 vom 6. Januar 2012 rechtmäßig ist.

- 28** Denn hinsichtlich der zwischen den Beteiligten allein streitigen Frage, ob auf die von der Klägerin erbrachten Frühstücksleistungen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet, hat sich durch Erlass des Umsatzsteuerjahresbescheides für 2010 vom 6. Januar 2012 nichts geändert. Die Klägerin hat hierzu unwidersprochen mitgeteilt, dass das FA in dem Bescheid vom 6. Januar 2012 keine weiteren Änderungen gegenüber ihrer Umsatzsteuerjahreerklärung für 2010 vorgenommen hat.
- 29** Der Senat sieht deshalb von einer Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG nach § 127 FGO ab.
- 30** 3. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin erbrachten Frühstücksleistungen nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegen.
- 31** a) Die Steuer beträgt gemäß § 12 Abs. 1 UStG für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage (sog. Regelsteuersatz). 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."
- 32** b) § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG wurde durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22. Dezember 2009 (BGBl I 2009, 3950) mit Wirkung vom 1. Januar 2010 neu in das UStG eingefügt.
- 33** aa) Der Gesetzentwurf vom 9. November 2009 hatte folgende Fassung der Vorschrift vorgesehen (BTDrucks 17/15, 7):
- 34** "11. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält".
- 35** In der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 17/15, 20) wird hierzu ausgeführt: "Mit der Änderung wird der Umsatzsteuersatz für Beherbergungsleistungen auf 7 Prozent gesenkt. Die Ermäßigung umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen. Mit der Maßnahme wird von der Option in Artikel 98 Absatz 1 und 2 i.V.m. Kategorie 12 des Anhangs III der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABL. EU Nr. L 347 S. 1) Gebrauch gemacht."
- 36** bb) In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 2. Dezember 2009 (BTDrucks 17/138, 2) heißt es:
- 37** "Der Finanzausschuss empfiehlt insbesondere folgende Veränderungen:  
(...)
- Umsatzsteuerermäßigung für Beherbergungsleistungen: Klarstellende Einschränkung auf die unmittelbar für die Beherbergung notwendigen Leistungen sowie Ausweitung auf die kurzfristige Vermietung von Campingflächen."
- 38** Der Finanzausschuss (BTDrucks 17/138, 5, 6) empfahl daher dem Bundestag, die vom Gesetzgeber auch verabschiedete --oben dargestellte-- Fassung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG zu beschließen.
- 39** cc) Hierzu wird in dem Bericht des Finanzausschusses vom 3. Dezember 2009 (BTDrucks 17/147, 7) im "Allgemeine[n] Teil" u.a. ausgeführt:
- 40** "Die Koalitionsfraktionen brachten einen Änderungsantrag zur klarstellenden Einschränkung auf die unmittelbar für die Beherbergung notwendigen Leistungen sowie zur Ausweitung auf die kurzfristige Vermietung von Campingflächen ein. Die Koalitionsfraktionen betonten, hiermit werde eine eindeutige Abgrenzung des Beherbergungsgewerbes gegenüber den Nebenleistungen des Hotelgewerbes normiert. [...] Auf mehrere Nachfragen nach der Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistungen hält die Bundesregierung es gegebenenfalls für notwendig, die einheitliche Anwendung der Regelung durch entsprechende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen sicherzustellen. Eine systematische Änderung der Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistungen wurde jedoch abgelehnt. Die Oppositionsfraktionen kritisierten dies wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der entstehenden Bürokratiekosten scharf. Die Koalitionsfraktionen hielten dem jedoch entgegen, wie auch in anderen

Branchen sei es bereits in der Vergangenheit beispielsweise durch den Verkauf von Zeitungen in Hotels notwendig, den Kunden verschiedene Umsatzsteuersätze in Rechnung zu stellen."

- 41 dd) Weiter heißt es im "Besondere[n] Teil" des Berichts des Finanzausschusses vom 3. Dezember 2009 (BTDrucks 17/147, 9):
- 42 "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."
- 43 c) Der Gesetzgeber hat mit § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG --wie er in der Begründung des Gesetzentwurfs zum Ausdruck bringt (BTDrucks 17/15, 20)-- von der Option in Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Kategorie 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (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".
- 44 4. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die von der Klägerin erbrachten Frühstücksleistungen nicht gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- 45 Zwar ist die entgeltliche Überlassung der Hotelzimmer --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- eine Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die die Klägerin zur kurzfristigen Beherbergung bereithält. Die von der Klägerin im Zusammenhang mit der Vermietung erbrachten Frühstücksleistungen sind aber Leistungen, die i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nicht unmittelbar der Vermietung dienen, und deshalb von der Steuerermäßigung ausgenommen sind.
- 46 Dies folgt aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG und der dargestellten Entstehungsgeschichte dieser Norm, die --entgegen der Ansicht der Klägerin-- im Gesetzeswortlaut hinreichend zum Ausdruck kommt und deshalb bei der Auslegung berücksichtigt werden darf bzw. muss (vgl. dazu z.B. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Mai 1987 1 BvR 1135/86, Neue Juristische Wochenschrift 1987, 3246; vom 31. Mai 2007 1 BvR 1316/04, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2007, 737, unter IV.3.b; BFH-Urteile vom 15. Oktober 1998 V R 69/97, BFHE 187, 93, BStBl II 1999, 41, unter II.2.a; vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, unter II.2.b).
- 47 a) Nach dem Gesetzentwurf zu § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG (s. oben unter II.3.b aa) wären neben den klassischen Beherbergungsleistungen auch die (unselbständigen) Nebenleistungen steuerermäßigt gewesen. Eine Nebenleistung liegt vor, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des leistenden Unternehmers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen; sie "teilt das steuerliche Schicksal der Hauptleistung", d.h. sie wird umsatzsteuerrechtlich wie die Hauptleistung behandelt (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433, unter II.1.a; vom 19. Oktober 2011 XI R 20/09, BFHE 235, 538, BStBl II 2012, 374, unter II.2.a; Lange, UR 2009, 289 ff.).
- 48 Diese Einbeziehung sämtlicher Nebenleistungen in die in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG vorgesehene Steuerermäßigung wollte der Gesetzgeber durch den auf Vorschlag des Finanzausschusses "zur klarstellenden Einschränkung" eingefügten Satz 2 der Vorschrift gerade verhindern (zutreffend Huschens, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2010, 100, unter I.; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 780; Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG Rz 3; a.A. von Streit, Der Umsatz-Steuer-Berater --UStB-- 2010, 46, 48).
- 49 Die vom Gesetzgeber sodann verabschiedete Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ist mithin auf reine Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistungen beschränkt (vgl. Huschens, NWB 2010, 100, unter I.; Widmann, UR 2010, 8, 9; Neufang/Beisswenger/ Treiber, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 740, 742) und schließt durch § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG (bloße) Nebenleistungen zur Vermietung, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, vom ermäßigten Steuersatz aus (vgl. Birkenfeld in Birkenfeld/ Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 148a Rz 141, 145; Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG Rz 3; Beiser, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 568; Huschens, NWB 2010, 100, unter IV.; Walkenhorst, UStB 2010, 108, 109).
- 50 Damit normiert § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der



Vermietung dienen (vgl. Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, a.a.O., § 148a Rz 141; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 389.15; Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG Rz 57; Klenk, UR 2010, 727, 732; Tiedtke, UR 2010, 517, 521; BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 259, Rz 10; Abschn. 12.16. Abs. 8 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).

- 51** b) Dies ist unionsrechtskonform (vgl. Nieskens in Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 31 ff.; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 389.16; Beiser, DStZ 2010, 568; Kretzer-Moßner/Neeser, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2010, 153, 156).
- 52** aa) Nach Art. 98 Abs. 1 und 2 MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten unter der Voraussetzung, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, die Möglichkeit, (nur) konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Dienstleistungen i.S. des Anhangs III MwStSystRL mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen (vgl. EuGH-Urteile vom 11. Oktober 2001 C-267/99 --Adam--, Slg. 2001, I-7467, Rz 35, 36; vom 23. Oktober 2003 C-109/02 --Kommission/Deutschland--, Slg. 2003, I-12691, Rz 19; vom 6. Mai 2010 C-94/09 --Kommission/Frankreich--, Slg. 2010, I-4261, UR 2010, 454, HFR 2010, 781, Rz 26, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 10. Juli 2012 XI R 22/10, BFHE 238, 551, BStBl II 2013, 291, Rz 40).
- 53** bb) Der nationale Gesetzgeber hat von der Ermächtigung in Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Kategorie 12 MwStSystRL in selektiver Weise --und ohne Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität-- 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. Dies ist unionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 54** c) Welche Leistungen i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG "nicht unmittelbar der Vermietung dienen", hat der Gesetzgeber (bewusst) nicht näher definiert. Die Abgrenzung im Einzelnen kann schwierig sein und ist teilweise umstritten (vgl. Dudde/ Zielinski, BB 2010, 603; Neufang/Beisswenger/Treiber, BB 2010, 740, 742 f.; Tiedtke, UR 2010, 517; Tonner, Der Betrieb --DB-- 2010, 585; Abschn. 12.16. Abs. 4 und 8 UStAE).
- 55** Jedenfalls gehören Frühstücksleistungen, wie sie die Klägerin erbracht hat, nach zutreffender allgemeiner Auffassung zu den Leistungen, die i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG "nicht unmittelbar der Vermietung dienen" (vgl. Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, a.a.O., § 148a Rz 161; Kraeusel in Reiß/ Kraeusel/Langer, UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 389.15; Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG Rz 59; Beiser, DStZ 2010, 568; Huschens, NWB 2010, 100, unter IV.; Neufang/ Beisswenger/Treiber, BB 2010, 740, 742; Lippross, a.a.O., S. 780; Scheunemann/Dennisen/Behrens, BB 2010, 23, 34; von Streit, UStB 2010, 46, 47; Walkenhorst, UStB 2010, 108, 109; Widmann, UR 2010, 8, 9; Finanzausschuss, BTDrucks 17/147, 9; BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 259, Rz 10; Abschn. 12.16. Abs. 8 Satz 1 UStAE).
- 56** Das Angebot eines Frühstücks steht neben der reinen Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistung. Wohn- und Schlafräume zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden (insbesondere Hotelzimmer) können auch ohne Frühstück bewohnt werden und werden in der Praxis auch ohne Frühstück angeboten und genutzt. Dass Frühstücksleistungen üblicherweise ergänzend zu Beherbergungsleistungen (insbesondere im Hotelgewerbe) erbracht werden und dass die Klägerin ausschließlich die Kombination "Übernachtung mit Frühstück" angeboten hat, ändert an dieser Beurteilung nichts.
- 57** d) Die Frühstücksleistungen können auch nicht unter dem Gesichtspunkt der umsatzsteuerrechtlichen Nebenleistung an der Steuerermäßigung der Vermietungsleistung teilhaben. Denn der Grundsatz, dass die (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird von dem Aufteilungsgebot verdrängt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 1998 V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307; EuGH-Urteile vom 6. Juli 2006 C-251/05 --Talacre Beach Caravan Sales--, Slg. 2006, I-6269, UR 2006, 582; --Kommission/Frankreich-- in Slg. 2010, I-4261, UR 2010, 454, HFR 2010, 781, Rz 34; Nieskens in Rau/ Dürrwächter, a.a.O., § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz 21, 24; Lippross, a.a.O., S. 780; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, a.a.O., § 148a Rz 141, 161; a.A. von Streit, UStB 2010, 46, 48; ders., UR 2012, 293, 300 ff.; zweifelnd FG München, Beschluss vom 12. November 2012 2 V 2192/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 178 [Aussetzung der Vollziehung]; kritisch Dudde/Zielinski, BB 2010, 603, 604 f.; Büchter-Hole, EFG 2013, 179, 180).
- 58** Dementsprechend kommt es auf die Beurteilung der Frühstücksleistung als Nebenleistung zur "Vermietung von Wohn- und Schlafräumen", die das FG verneint hat und wogegen sich die Klägerin mit beachtlichen Argumenten wendet, nicht an. Ebenso wenig kann aus vorstehenden Gründen der --ausweislich der unter II.3.b cc dargelegten

Gesetzesmaterialien zutreffende-- Einwand der Klägerin durchdringen, der Gesetzgeber habe nicht die Absicht verfolgt, die Abgrenzung von umsatzsteuerrechtlicher Haupt- und Nebenleistung systematisch neu zu ordnen.

- 59** e) Dass im Streitfall ein Pauschalpreis vereinbart worden war, rechtfertigt keine andere Beurteilung.
- 60** Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG sind von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes Leistungen ausgenommen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, "auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind".
- 61** 5. Die weiteren Einwendungen der Klägerin dringen ebenfalls nicht durch.
- 62** a) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin auf das EuGH-Urteil --Madgett und Baldwin-- (Slg. 1998, I-6229, HFR 1999, 129), wonach mit Reisen verbundene Dienstleistungen gewöhnlich Nebenleistungen darstellen, wenn auf sie im Verhältnis zur Unterbringung nur ein geringer Teil des Pauschalbetrags entfällt und sie zu den traditionellen Aufgaben eines Hoteliers gehören, sowie auf das Urteil des BFH in BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433, wonach es sich bei der Verpflegung von Hotelgästen um eine Nebenleistung zur Übernachtung handelt, die als Teil der Gesamtleistung am Ort des Hotels steuerbar ist.
- 63** Die genannten Urteile sind zu --im Streitfall nicht einschlägigen-- Regelungen in Art. 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sonderregelung für Reisebüros; EuGH-Urteil --Madgett und Baldwin--, Slg. 1998, I-6229, HFR 1999, 129) und § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG 1993 (Ort der sonstigen Leistung; BFH-Urteil in BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433) ergangen und haben für die Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG keine Bedeutung (vgl. Klenk in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 12 Rz 546; Huschens, NWB 2010, 100, 102; Neufang/Beisswenger/Treiber, BB 2010, 740, 742; vgl. auch Lange, UR 2009, 289, 292). Denn die gesetzliche Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG, die ein Aufteilungsgebot für einheitliche Leistungen enthält, geht --wie unter II.4.a dargelegt-- den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vor.
- 64** b) Soweit die Klägerin vorbringt, die umsatzsteuerrechtliche Wertung der Gesetzesformulierung "nicht unmittelbar (...) dienen" in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG lasse sich möglicherweise auch aus § 12 Abs. 2 Nrn. 4, 7 Buchst. d, 8 Buchst. a, 9 UStG ableiten, folgt der Senat dem nicht. Denn die Auslegungsgrundsätze zu den genannten Tatbeständen können auf die vom Gesetzgeber bewusst eng gehaltene Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG nicht übertragen werden.

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