

Urteil vom 21. Mai 2026, V R 10/26 (XI R 13/23; XI R 7/21)

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 21.05.2026 V R 8/26 - Steuersatzermäßigung im Hotel:
Parallelentscheidung**

ECLI:DE:BFH:2026:U.210526.VR10.26.0

BFH V. Senat

§ 12 Abs 1 UStG, § 12 Abs 2 Nr 11 S 1 UStG, § 12 Abs 2 Nr 11 S 2 UStG, Art 24 Abs 1 EGRL 112/2006, Art 98 Abs 1 EGRL 112/2006, Art 98 Abs 2 EGRL 112/2006, Anh 3 Nr 12 EGRL 112/2006, UStG VZ 2013

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 16. September 2020, Az: 1 K 772/19

Leitsätze

NV: An Hotelgäste erbrachte Frühstücksleistungen unterliegen nicht § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG, ohne dass hierin ein Verstoß gegen das Unionsrecht zu sehen ist (im Wesentlichen inhaltsgleich mit Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.05.2026 - V R 8/26, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 16.09.2020 - 1 K 772/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Jahr 2013 (Streitjahr) eine Fremdenpension in einem Ferienort. Sie bot ihren Gästen ausschließlich Übernachtungen inklusive Frühstück zu einem pauschalen Gesamtpreis an. Für Übernachtungsgäste bestand keine Möglichkeit, auf das Frühstück zu verzichten. Für die erbrachten Leistungen stellte die Klägerin Rechnungen aus, welche Bruttobeträge für die Übernachtung mit Frühstück enthielten. Steuersätze oder Steuerbeträge wurden nicht ausgewiesen.
- 2** In der bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin neben Umsätzen zu einem Steuersatz von 7 % auch Umsätze zum Regelsteuersatz von 19 %. Die Anmeldung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 3** Mit Schreiben vom 19.12.2018 beantragte die Klägerin die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 AO. Zur Begründung führte sie aus, dass nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16 (ECLI:EU:C:2018:22) zur einheitlichen Besteuerung von Haupt- und Nebenleistungen sämtliche im Zusammenhang mit der Pension erzielten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu unterwerfen seien. Sie übermittelte am 20.12.2018 eine berichtigte Umsatzsteuer-Jahreserklärung. Das FA lehnte den Änderungsantrag ab. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die von der Klägerin erbrachten Frühstücksleistungen unterlägen nicht dem ermäßigten Steuersatz. Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sei auf reine Vermietungs- beziehungsweise Beherbergungsleistungen beschränkt. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG normiere ein Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienten. Der Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teile, werde von diesem Aufteilungsgebot

verdrängt. Dies sei unionsrechtskonform, da nach Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) die Mitgliedstaaten der Europäischen Union unter der Voraussetzung, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werde, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liege, die Möglichkeit hätten, (nur) konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Dienstleistungen im Sinne des Anh. III MwStSystRL mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen. Es rechtfertige keine andere Beurteilung, dass im Streitfall ein Pauschalpreis vereinbart worden sei. Die Klägerin berufe sich ohne Erfolg auf das EuGH-Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16 (ECLI:EU:C:2018:22).

- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin zuletzt nur noch die Verletzung materiellen Rechts. Sie macht geltend, dass das Frühstück eine unselbständige Nebenleistung zur Beherbergung sei. Übernachtungen ohne Frühstück seien bei ihr nicht möglich gewesen. Auch Gäste, die das Frühstück nicht in Anspruch genommen hätten, hätten --mit einer einmaligen Ausnahme-- den vollen Preis gezahlt. Das gesetzliche Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG sei nach dem EuGH-Urteil Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16 (ECLI:EU:C:2018:22) unzulässig, da eine einheitliche Leistung einem einheitlichen Steuersatz unterliegen müsse, der sich nach der Hauptleistung richte. Aus Art. 98 MwStSystRL, der ein Wahlrecht zur Anwendung ermäßigter Steuersätze enthalte, ergebe sich nichts anderes.
- 6 Mit Zustimmung der Beteiligten hatte der Bundesfinanzhof (BFH) zunächst das Ruhen des Revisionsverfahrens bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-516/21 angeordnet. Nach Ergehen des EuGH-Urteils Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21 (ECLI:EU:C:2023:372) wurde das Revisionsverfahren zunächst fortgesetzt und dann mit Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 13/23 (XI R 7/21) (BFHE 283, 507, BStBl II 2024, 608) gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unter Einleitung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH ausgesetzt.
- 7 Hierauf hat der EuGH mit Urteil J-GmbH u.a. vom 05.03.2026 - C-409/24 bis C-411/24 (ECLI:EU:C:2026:149) wie folgt geantwortet:

"Art. 98 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die es erlaubt, Leistungen vom Anwendungsbereich des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für in Hotels und ähnlichen Einrichtungen erbrachte Leistungen der kurzfristigen Beherbergung auszuschließen, die nicht unmittelbar einer solchen Beherbergung dienen, wie die Bereitstellung von Parkplätzen oder Fitness- und Wellnesseinrichtungen, der Zugang zum WLAN-Netzwerk des Hotels und die Bereitstellung eines Frühstücks, auch wenn sie als Nebenleistungen zu dieser Beherbergung angesehen werden könnten, weil sie durch einen für alle im Rahmen dieser Beherbergung erbrachten Dienstleistungen gezahlten pauschalen Gesamtpreis vergütet werden, unter der Voraussetzung, dass diese Regelung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf konkrete und spezifische Aspekte der in Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Kategorien von Beherbergungsleistungen vorsieht und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird."

- 8 Die Beteiligten hatten Gelegenheit, hierzu Stellung zu nehmen.
- 9 Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat erklärt, an der zunächst erhobenen Rüge, das FG habe den Sachverhalt unzureichend aufgeklärt, nicht weiter festzuhalten.
- 10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 17.04.2019 sowie den Ablehnungsbescheid vom 08.02.2019 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuerfestsetzung für 2013 dahingehend zu ändern, dass Umsätze in Höhe von ... € mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % besteuert werden.
- 11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 12 Es ist der Ansicht, dass nach dem EuGH-Urteil J-GmbH u.a. vom 05.03.2026 - C-409/24 bis C-411/24 (ECLI:EU:C:2026:149) das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG, wonach Verpflegungsleistungen nicht unmittelbar der Vermietung dienen und daher auch bei pauschaler Abrechnung dem Regelsteuersatz zu unterwerfen seien, unionsrechtlich zulässig sei und die Voraussetzungen für dessen Anwendung im Streitfall vorlägen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Klägerin mit den von ihr erbrachten Frühstücksleistungen an Hotelgäste eine dem Regelsteuersatz unterliegende Leistung erbracht hat.
- 14** 1. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie für 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.
- 15** Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anh. III Nr. 12 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden, wobei diese nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anh. III genannten Kategorien anwendbar sind. Nach Anh. III Nr. 12 MwStSystRL gehören hierzu die Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen.
- 16** 2. Die von der Klägerin steuerbar an Hotelgäste erbrachten Frühstücksleistungen unterliegen nicht § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG, ohne dass hierin ein Verstoß gegen das Unionsrecht zu sehen ist.
- 17** a) Mit der Frühstücksleistung wandte die Klägerin ihren Hotelgästen einen eigenständig verbrauchsfähigen Vorteil (vgl. hierzu zuletzt BFH-Urteil vom 20.11.2025 - V R 10/23, BStBl II 2026, 572, Rz 25) im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL) im Rahmen eines Rechtsverhältnisses zu, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dieser Leistung und der Gegenleistung der Hotelgäste begründete.
- 18** Dieser Zusammenhang ergibt sich vorliegend bereits daraus, dass die Hotelgäste nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) keine Möglichkeit hatten, auf das Frühstück zu verzichten, und das Frühstücksangebot wie in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erörtert, ein wesentlicher Teil ihres Leistungsangebots in einem Urlaubsort war, für den die Klägerin zunächst auch einen ungewöhnlich hohen Preisanteil angesetzt hatte.
- 19** Im Übrigen geht auch die Generalanwältin (Schlussanträge der Generalanwältin Čapeta vom 25.09.2025 - C-409/24 bis C-411/24, ECLI:EU:C:2025:731, Rz 59 bis 62) für den hier vorliegenden Streitfall von einer steuerbaren Leistung aus.
- 20** b) Die hier in Rede stehenden Leistungen unterliegen nicht § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG. Dies gilt sowohl für den Fall, dass die Klägerin insoweit eine gegenüber der Vermietung eines Hotelzimmers eigenständige Leistung erbracht hat, bei der bereits die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG nicht erfüllt sind, als auch für den Fall, dass es sich um eine Nebenleistung zur Zimmervermietung handeln sollte, da dann Satz 2 des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG die Anwendung der Steuersatzermäßigung ausschließt.
- 21** c) Die Anwendung des Regelsteuersatzes verstößt nicht gegen das Unionsrecht.
- 22** aa) Das Unionsrecht sieht keine von den Mitgliedstaaten zwingend umzusetzende Steuersatzermäßigung vor, sondern ermächtigt in Art. 98 und Anh. III MwStSystRL die Mitgliedstaaten lediglich, für die dort genannten Leistungen derartige Ermäßigungstatbestände vorzusehen.
- 23** bb) Nach dem im Streitfall ergangenen EuGH-Urteil J-GmbH u.a. vom 05.03.2026 - C-409/24 bis C-411/24 (ECLI:EU:C:2026:149) steht Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anh. III Nr. 12 MwStSystRL einer Regelung nicht entgegen, die es erlaubt, Leistungen vom Anwendungsbereich des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für in Hotels und ähnlichen Einrichtungen erbrachte Leistungen der kurzfristigen Beherbergung auszuschließen, die nicht unmittelbar einer solchen Beherbergung dienen, wie die Bereitstellung von Parkplätzen oder Fitness- und Wellnesseinrichtungen, der Zugang zum WLAN-Netzwerk des Hotels und die Bereitstellung eines Frühstücks, auch wenn sie als Nebenleistungen zu dieser Beherbergung angesehen werden könnten, weil sie durch einen für alle im Rahmen dieser Beherbergung erbrachten Dienstleistungen gezahlten pauschalen Gesamtpreis vergütet werden, unter der

Voraussetzung, dass diese Regelung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf konkrete und spezifische Aspekte der in Anh. III Nr. 12 MwStSystRL genannten Kategorien von Beherbergungsleistungen vorsieht und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.

- 24** cc) Ist es danach unionsrechtlich zulässig, Leistungen der hier in Rede stehenden Art, die nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, von den steuersatzbegünstigten Leistungen der kurzfristigen Beherbergung auszuschließen, wenn sich der verbleibende Ermäßigungstatbestand zum einen auf konkrete und spezifische Aspekte der Beherbergung in Hotels beschränkt und zum anderen dabei der Neutralitätsgrundsatz beachtet bleibt, genügt § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG diesen Anforderungen.
- 25** (1) Frühstücksleistungen an Hotelgäste dienen im vorstehenden Sinne nicht unmittelbar der Beherbergung, die sich im Kern auf die Verschaffung einer Übernachtungsmöglichkeit bezieht. Zu dieser tritt das Frühstück nur ergänzend hinzu.
- 26** (2) Mit der Beschränkung der für die Beherbergung in Hotels vorgesehenen Ermächtigung zur Steuersatzermäßigung auf die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, greift der nationale Gesetzgeber einen konkreten und spezifischen Aspekt des weitergehenden Beherbergungsbegriffs, der grundsätzlich alles umfassen kann, was ein reisender Gast bei einer auswärtigen Unterbringung benötigt oder erhält, insoweit heraus, als sich der nationale Ermächtigungstatbestand mit der Raumvermietung auf das Kernelement einer Beherbergung bezieht. Der zudem angeordnete Ausschluss der Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, sichert diese Beschränkung nur ergänzend ab (im Ergebnis ebenso EuGH-Urteil J-GmbH u.a. vom 05.03.2026 - C-409/24 bis C-411/24, ECLI:EU:C:2026:149, Rz 55 ff.).
- 27** (3) Aus dieser gesetzlichen Einschränkung folgt schließlich bezogen auf die hier streitige Leistung kein Neutralitätsverstoß. Der EuGH stellt insoweit auf eine Austauschbarkeit von Leistungen dergestalt ab, dass die von einem Hotel im Zusammenhang mit einer Beherbergungsleistung angebotene Leistung aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers für sich genommen mit derjenigen vergleichbar ist, die von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer eigenständig erbracht wird, so dass die Anwendung des Regelsteuersatzes auf beide Leistungen keinen Neutralitätsverstoß begründet (EuGH-Urteil J-GmbH u.a. vom 05.03.2026 - C-409/24 bis C-411/24, ECLI:EU:C:2026:149, Rz 71 ff.). Diese Austauschbarkeit ist nach dem Inhalt der hier streitigen Leistung zu bejahen, da die Möglichkeit zum Frühstück nicht nur in Hotels, sondern auch in Bäckereien oder Cafés angeboten wird. Zudem unterlag die Frühstücksleistung bei eigenständiger Betrachtung mangels Anwendbarkeit von § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG im Streitzeitraum dem Regelsteuersatz.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de