BFH v. 03.08.2017 - V R 60/16 BStBl 2018 II S. 37

Margenbesteuerung und ermäßigter Steuersatz

Leitsatz

1. Unterliegt eine Leistung, die im Wesentlichen in der Überlassung einer Ferienwohnung besteht und bei der zusätzliche Leistungselemente nur als Neben- zur Hauptleistung anzusehen sind, entsprechend dem EuGH-Urteil Van Ginkel vom 12. November 1992 C-163/91 (EU:C:1992:435) der Sonderregelung für Reisebüros nach Artikel 306 MwStSystRL?

2. Bei Bejahung der Frage zu 1.: Kann diese Leistung neben der Sonderregelung für Reisebüros nach Artikel 306 MwStSystRL zusätzlich auch der Steuersatzermäßigung für die Beherbergung von Ferienunterkünften im Sinne von Artikel 98 Absatz 2 MwStSyStRL in Verbindung mit Anhang III Nummer 12 unterliegen?

Gesetz(e):

MwStSystRL Artikel 98 Absatz 1; MwStSystRL Artikel 306; MwStSystRL Artikel 308, Anhang III Nummer 12; UStG § 12 Absatz 2 Nummer 11; UStG § 25;

Instanzenzug:

FG München vom 8. Juni 2016 3 K 3557/13 EuGH - C-552/17, Verfahrensverlauf EuGH 19.12.2018 C-552/17 EuGH 19.12.2018 C-552/17

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vermietete im Streitjahr 2011 im eigenen Namen Häuser im Inland sowie in Österreich und Italien zu Urlaubszwecken an Privatkunden. Sie mietete diese ihrerseits für die Zeiträume der eigenen Vermietung von dem jeweiligen Eigentümer an. Die Kundenbetreuung vor Ort erfolgte durch die jeweiligen Eigentümer oder deren Beauftragte. Zu den Leistungen gehörte neben der Bereitstellung der Unterkunft typischerweise auch die Reinigung der Unterkunft sowie gegebenenfalls ein Wäsche- und Semmelservice.

2 Die Klägerin berechnete die Steuer nach der sogenannten Margenbesteuerung des § 25 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unter Anwendung des Regelsteuersatzes. Mit Schreiben vom 6. Mai 2013 beantragte sie die Änderung der Steuerfestsetzung und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) lehnte dies ebenso wie das Finanzgericht (FG) ab. Das FG begründete dies damit, dass unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zu Artikel 26 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) und zu der später in Kraft getretenen Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) die sogenannte Margenbesteuerung für Reiseleistungen nach § 25 UStG im Streitfall anzuwenden sei. Die zusätzliche Anwendung des ermäßigten Steuersatzes komme nicht in Betracht, da die Reiseleistung des § 25 UStG nicht im Katalog der Steuersatzermäßigungen des § 12 Absatz 2 UStG genannt sei. Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin.

Gründe

II.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

5 Nach Artikel 98 Absatz 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Die ermäßigten Steuersätze sind gemäß Artikel 98 Absatz 2 Unterabschnitt 1 MwStSystRL nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

6

Anhang III Nummer 12 zur MwStSystRL lautet:

"Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen;"

Artikel 306 Absatz 1 MwStSystRL bestimmt:

"Die Mitgliedstaaten wenden auf Umsätze von Reisebüros die Mehrwertsteuer-Sonderregelung dieses Kapitels an, soweit die Reisebüros gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Diese Sonderregelung gilt nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage Artikel 79 Absatz 1 Buchstabe c anzuwenden ist."

Artikel 308 MwStSystRL regelt:

"Für die von dem Reisebüro erbrachte einheitliche Dienstleistung gilt als Steuerbemessungsgrundlage und als Preis ohne Mehrwertsteuer im Sinne des Artikels 226 Nummer 8 die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen."

7 **b) Nationales Recht**

8

Nach § 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG ermäßigt sich die Steuer auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

"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."

§ 25 Absatz 1 UStG ordnet zur Besteuerung von Reiseleistungen an:

"Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1. Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen."

§ 25 Absatz 3 UStG regelt:

"Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen ermitteln."

11 Der EuGH hat im Urteil Van Ginkel (EU:C:1992:435) entschieden, dass Leistungen eines Reiseveranstalters, die nur die Unterkunft und nicht die Beförderung des Reisenden umfassen, nicht vom Anwendungsbereich des Artikel 26 der Richtlinie 77/388/EWG ausgeschlossen sind, da es sonst zu einer komplexen steuerlichen Regelung führen würde, nach der es darauf ankäme, welche Bestandteile die dem Reisenden angebotenen Leistungen umfassten. Gegen die Anwendung der Sonderregelung spreche nicht, dass ein Reiseveranstalter einem Reisenden nur eine Ferienwoh-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nung zur Verfügung stelle. Die vom Reiseveranstalter erbrachte Leistung könne selbst dann mehr als eine Leistung umfassen, wenn nur Unterkunft gewährt werde, da auch dann neben die Vermietung der Wohnung noch Leistungen wie die Unterrichtung und Beratung treten, durch die der Reiseveranstalter für Ferien- und Wohnungsbuchungen eine große Auswahl anbietet.

12 Der EuGH hat in der Folgezeit an dieser Rechtsprechung festgehalten. So hat er im Urteil Minerva-Kulturreisen vom 9. Dezember 2010 C-31/10 (EU:C:2010:762, Randziffer 21 folgende) präzisiert, dass sich aus dem Urteil Van Ginkel (EU:C:1992:435) ergibt, „dass der Gerichtshof nicht entschieden hat, dass jede von einem Reisebüro erbrachte Leistung ohne einen Zusammenhang mit einer Reise unter die Sonderregelung des Art. 26 der Sechsten Richtlinie fällt, sondern, dass die Unterbringungsleistung eines Reisebüros in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt, auch wenn diese Leistung nur die Unterbringung und nicht die Beförderung umfasst.“ Damit ergibt sich aus dem Urteil Van Ginkel (EU:C:1992:435) auch, „dass eine Leistung, wenn sie nicht mit Reiseleistungen, insbesondere der Beförderung und der Unterbringung, verbunden ist, nicht in den Anwendungsbereich von Art. 26 der Sechsten Richtlinie fällt“ (vergleiche im Übrigen auch EuGH-Beschluss Star Coaches vom 1. März 2012 C-220/11, EU:C:2012:120).

13 Im Streitjahr ist unionsrechtlich Artikel 306 MwStSystRL ohne inhaltliche Änderung an die Stelle von Artikel 26 der Richtlinie 77/388/EWG getreten. Damit unterliegen die Leistungen der Klägerin nach Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung unionsrechtlich der Sonderregelung für Reisebüros.

14 Ebenso ist es nach dem nationalen Recht. Der Bundesfinanzhof (BFH) ist bislang der Rechtsprechung des EuGH bei der Anwendung von § 25 UStG gefolgt (BFH-Urteil vom 7. Oktober 1999 V R 79, 80/98, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 190, 235, Bundessteuerblatt, Teil II 2004, 308, Leitsatz 2).

16 Unter Berücksichtigung neuerer EuGH-Rechtsprechung hat der erkennende Senat nunmehr Zweifel, ob die Rechtsprechung des EuGH tatsächlich weiterhin dahingehend verstanden werden soll, dass die bloße Vermietung einer Ferienwohnung, bei der „weitere Leistungen“ wie die Unterrichtung und Beratung hinsichtlich einer großen Auswahl an Ferienwohnungen hinzutritt (EuGH-Urteil Van Ginkel, EU:C:1992:435, Randziffer 24), die Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros hinreichend rechtfertigt.

17 Denn zu beachten ist auch, dass es sich bei derartigen Leistungen nur um eine Produktberatung durch den leistenden Unternehmer handelt. So ist es ebenso zum Beispiel beim Verkauf und der Lieferung eines Personenkraftwagens (nach einer Auswahl aus einem größeren Angebot) oder bei der Beratung im Rahmen einer Kreditvermittlung. Dabei handelt es sich jeweils nur um eine Nebenleistung, die nur ergänzend zur Hauptleistung hinzutritt (EuGH-Urteil Ludwig vom 21. Juni 2007 C-453/05, EU:C:2007:369, Randziffer 19 zur Kreditvermittlung).

18 Der EuGH hat noch nicht entschieden, ob diese neuere Rechtsprechung zu Haupt- und Nebenleistung die Annahme rechtfertigt, dass zusätzliche Leistungen, die nur als Nebenleistung zur Überlassung von Ferienwohnungen hinzutreten, ausreichen, um die Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros zu rechtfertigen.

19 Der erkennende Senat geht dabei davon aus, dass der Sonderregelung für Reisebüros ein zu großer Anwendungsbereich zukommt, wenn es sich bei der weiteren Leistung, die die Anwendung der Sonderregelung rechtfertigen soll, um eine bloße Nebenleistung handelt. Auch hierdurch kommt es zu einer komplexen Regelung, wie zum Beispiel die zweite Vorlagefrage zeigt.

23 Die Überlassung einer Ferienwohnung unterliegt für sich betrachtet der Steuersatzermäßigung. Der erkennende Senat hat keine Zweifel, dass es sich unionsrechtlich um eine „Beherbergung in Ferienunterkünften“ im Sinne von Anhang III Nummer 12 zur MwStSystRL handelt.

24 Dabei steht der Anwendung der Steuersatzermäßigung aus Sicht des erkennenden Senats nicht entgegen, wenn neben die Vermietung der Wohnung noch Leistungen wie die Unterrichtung und

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Beratung treten, durch die das Reisebüro für Ferien- und Wohnungsbuchungen eine große Auswahl anbietet (EuGH-Urteil Van Ginkel, EU:C:1992:435, Randziffer 24). Denn hierbei handelt es sich —wie bei zum Beispiel einer sonstigen Produktberatung durch den leistenden Unternehmer beim Verkauf eines Personenkraftwagens— nur um eine Nebenleistung zur Hauptleistung (siehe oben II.2.b).

26 Ebenso ist es im nationalen Recht. Die Finanzverwaltung wendet die Steuersatzermäßigung nach § 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG auch auf die Beherbergung in Ferienwohnungen an (vergleiche Abschnitt 12.16 Absatz 3 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Es kommt für die Steuersatzermäßigung nicht darauf an, ob es sich um eine Ferienwohnung handelt. Der Unternehmer ist daher auch zur Steuersatzermäßigung berechtigt, wenn er eine von ihm angemietete Ferienwohnung zur Beherbergung verwendet. Die Grundsätze zur Bestimmung von Haupt- und Nebenleistung sind auch im nationalen Recht zu beachten.

29 Der EuGH hat sich, soweit für den erkennenden Senat ersichtlich, noch nie mit der Frage beschäftigt, ob auf eine Leistung, die der Sonderregelung für Reisebüros unterliegt, der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sein kann.

31 Der erkennende Senat hält die Anwendung einer Steuersatzermäßigung auf die der Sonderregelung für Reisebüros unterliegenden Umsätze für möglich, aber auch für zweifelhaft, so dass diese Frage zur Auslegung des Unionsrechts durch den EuGH zu beantworten ist.

32 Für eine kombinierte Anwendung von Sonderregelung und Steuersatzermäßigung spricht, für den jeweiligen Umsatz eines Reisebüros zu prüfen, ob nach dem Leistungsgegenstand dieses Umsatzes zugleich auch die Voraussetzungen einer Steuersatzermäßigung erfüllt sind.

33 Unterliegt eine Vermietung im Inland dem ermäßigten Steuersatz mit vollständigem Vorsteuerabzug, muss dies aus Gründen der Gleichbehandlung auch für die Margenbesteuerung ohne Vorsteuerabzug gelten.

34 Gegen eine kombinierte Anwendung von Sonderregelung und Steuersatzermäßigung spricht indes, dass die „Umsätze von Reisebüros“ im Sinne von Artikel 306 MwStSystRL als solche zu betrachten und bereits in dieser Eigenschaft von der Steuersatzermäßigung ausgeschlossen sind, da sie als solche nicht eigens im Anhang III zur Richtlinie aufgeführt sind. Denn die Anwendung der Pauschalregelung verfolgt ja auch einen Vereinfachungszweck, der in einer Zusammenfassung der einzelnen Leistungsbestandteile zu einer Leistung besteht. Diesem Vereinfachungszweck liefe es zuwider, im Zusammenhang mit der Anwendung des Steuersatzes die einzelnen Leistungsbestandteile wieder herauszulösen und gegebenenfalls getrennt zu behandeln.

36 Die unionsrechtliche Sichtweise zu der aufgeworfenen Frage ist auch für die Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts von Bedeutung. Der erkennende Senat legt das nationale Recht in ständiger Rechtsprechung richtlinienkonform aus.

37 Beide Betrachtungsweisen zur aufgeworfenen Frage können als mögliches Ergebnis einer Auslegung des nationalen Rechts angesehen werden. So kann bei einer materiellen Betrachtungsweise auf den Leistungsinhalt der jeweiligen Reiseleistung im Sinne von § 25 UStG abgestellt werden. Besteht dieser in einer Beherbergung im Sinne von § 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG, sind beide Vorschriften kumulativ anzuwenden.

38 Möglich ist aber auch eine Auslegung entsprechend einer formellen Betrachtungsweise. Danach ist der ermäßigte Steuersatz im Streitfall nicht anzuwenden, da Reiseleistungen nicht im Katalog der ermäßigt zu besteuernden Umsätze des § 12 Absatz 2 UStG aufgeführt sind. Das FG hat seinem Urteil diese formelle Betrachtungsweise zugrunde gelegt.

40 Ist die erste Vorlagefrage zu verneinen, hat die Klägerin nur die Vermietung von Ferienwohnungen, die im Inland gelegen sind, nicht aber auch die Vermietung von Ferienwohnungen, die im

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Ausland gelegen sind, im Inland zu versteuern. Die Vermietung der im Inland gelegenen Ferienwohnungen unterläge zudem dem ermäßigten Steuersatz, wobei die Klägerin aus der Anmietung zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre. Hieraus ergäbe sich eine niedrigere als die derzeit festgesetzte Steuer.

41 Ist die zweite Vorlagefrage zu bejahen, hat die Klage überwiegend Erfolg. Eine Steuersatzermäßigung kommt dann nur insoweit nicht in Betracht als die Leistung der Klägerin, wie bei einem Hotel auch die Gewährung von Frühstück umfasst, da dies nach § 12 Absatz 2 Nummer 11 Satz 2 UStG vom Anwendungsbereich der Steuersatzermäßigung ausgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 24. April 2013 XI R 3/11, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 242, 410, Bundessteuerblatt, Teil II 2014, 86, Leitsatz 2). Der Teil der Differenz im Sinne von Artikel 308 MwStSystRL, der hierauf entfällt, ist unabhängig von der Vorlagefrage nach dem Regelsteuersatz zu versteuern.

42 Ist die erste Vorlagefrage zu bejahen und die zweite Vorlagefrage zu verneinen, hat das FG die Klage zu Recht abgewiesen.

44 Die Einleitung des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH beruht auf Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

46 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Verbindung mit § 74 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Berlin-Brandenburg 28.11.2018 - 7 K 7314/16
BFH 13.12.2017 - XI R 4/16

Fundstelle(n):
BB 2017 S. 2262 Nr. 39
BB 2018 S. 931 Nr. 17
BBK-Kurznachricht Nr. 21/2017 S. 986
BFH/NV 2017 S. 1581 Nr. 11
BFH/PR 2017 S. 412 Nr. 12
BStBl II 2018 S. 37 Nr. 1
DB 2017 S. 17 Nr. 38
DB 2017 S. 2208 Nr. 38
DStR 2017 S. 10 Nr. 38
DStR 2017 S. 2119 Nr. 39
DStRE 2017 S. 1271 Nr. 20
DStZ 2017 S. 774 Nr. 21
HFR 2017 S. 1163 Nr. 12
KSR direkt 2017 S. 9 Nr. 12
KÖSDI 2017 S. 20478 Nr. 10
NWB-Eilnachricht Nr. 39/2017 S. 2965
StB 2017 S. 287 Nr. 10
StuB-Bilanzreport Nr. 19/2017 S. 763
UR 2017 S. 893 Nr. 21
UStB 2017 S. 322 Nr. 11
UVR 2017 S. 327 Nr. 11
NWB OAAAG-57381

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.