FG Nürnberg, Beschluss v. 18.12.2020 – 2 V 1159/20

Titel:

Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2017

Normenketten:

FGO § 69 Abs. 3 S. 3, § 135 Abs. 1
UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1,§ 14c Abs. 1 S. 1
MwStSystRL Art. 203

Leitsätze:

1. Frühstücksleistungen und Wellnessleistungen wie Badezugang eines Hotelbetriebes sind von der Steuerermäßigung für Übernachtungsleistungen ausgeschlossen.
2. Das Aufteilungsgebot nach § 12 II Nr. 11 S. 2 UStG ist Europarechtskonform.

Schlagwort:

Umsatzsteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Beschluss vom 07.03.2022 – XI B 2/21 (AdV)

Fundstellen:

StEd 2021, 60
UStB 2021, 112
EFG 2021, 422
BeckRS 2020, 38238
LSK 2020, 38238

Tenor

1. Der Antrag wird abgelehnt.

2. Die Kosten des Verfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

3. Wegen der Aussetzung der Vollziehung des Umsatzsteuerbescheides 2017 vom 16.04.2020 wird die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Gründe

I.

1
Streitig ist in der Hauptsache, ob die Leistungen der Antragstellerin an ihre Hotelgäste als einheitliche Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

2
Die Antragstellerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ein Hotel und Restaurant betreibt. In den Streitjahren 2014 bis 2017 erhielten alle Hotelgäste auch ein Frühstück und Zugang zur hoteleigenen Badelandschaft (Spa). Übernachtungen ohne Frühstück oder Zugang zur Badelandschaft bot die Antragstellerin nicht an. Sie wies in den Ausgangsrechnungen für die Übernachtung 7%, für Frühstück und Badzugang mindestens bis einschließlich Dezember 2016 19% Umsatzsteuer aus. In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2014 bis 2016 ging sie davon aus, dass Übernachtung, Frühstück und Badzugang jeweils eigenständige Leistungen seien, von denen die Übernachtung dem ermäßigten, Frühstück und Badzugang dem regelmäßigen Steuersatz unterlägen. In der Umsatzsteuererklärung 2017 vertrat sie die Auffassung, Übernachtung und Frühstück seien eine einheitliche Leistung zum ermäßigten Steuersatz, der Badzugang eine eigenständige Leistung zum regelmäßigen Steuersatz. Sie erklärte Ausgangsumsätze und ermittelte die Steuer wie folgt:

	2014	2015	2016	2017

Ausgangsumsätze 19%	570.070 €	587.805 €	735.942 €	856.781 €
Ausgangsumsätze 7%	375.916 €	431.037 €	506.878 €	701.811 €
Steuer	52.510,34 €	56.357,95 €	76.881,37 €	93.493,71 €

3
Unter Berücksichtigung der übrigen Besteuerungsgrundlagen ergaben sich jeweils Erstattungsbeträge. Der Antragsgegner (das Finanzamt) stimmte den Steuererklärungen jeweils zu. Im September 2018 beantragte die Antragstellerin unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH in den Jahren 2011 bis 2013 die Herabsetzung der Steuer für 2014 bis 2016, da Übernachtung und Frühstück als eine einheitliche Leistung dem ermäßigten Steuersatz unterlägen, und im Januar 2019 wiederum unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH eine weitere Herabsetzung für 2014 bis 2016 und erstmals eine Herabsetzung für 2017, da zu der ermäßigt besteuerten einheitlichen Leistung auch der Badzugang gehöre. Das Finanzamt entsprach den Anträgen und setzte zuletzt mit Bescheiden vom 22.01.2019 die Umsatzsteuer 2014 auf 49.382,96 €, die Umsatzsteuer 2015 auf 53.281,26 €, die Umsatzsteuer 2016 auf 73.311,31 € und die Umsatzsteuer 2017 auf 93.155,21 € fest, jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4
Aufgrund einer im Oktober 2019 begonnenen Außenprüfung vertrat das Finanzamt unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 24.04.2013 XI R 3/11 (BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, HFR 2014, 56) die Auffassung, dass Übernachtung, Frühstück und Badzugang jeweils eigenständige Leistungen seien, von denen die Übernachtung dem ermäßigten, Frühstück und Badzugang dem regelmäßigen Steuersatz unterlägen. Deswegen und wegen weiterer, unstrittiger Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt am 16.04.2020 geänderte Steuerbescheide, in denen es die Ausgangsumsätze wie folgt feststellte und Steuer wie folgt festsetzte:

	2014	2015	2016	2017
Ausgangsumsätze 19%	570.070 €	595.528 €	737.331 €	905.658 €
Ausgangsumsätze 7%	375.915 €	431.038 €	506.879 €	647.482 €
Steuer	52.510,27 €	57.825,39 €	77.145,35 €	98.977,31 €

5
Dagegen legte die Antragstellerin Einspruch ein, über den noch nicht entschieden ist, und beantragte gleichzeitig beim Finanzamt Aussetzung der Vollziehung (AdV), hilfsweise Stundung der Steuernachzahlungen. Sie bezog sich darin erstmals auf das EuGH-Urteil vom 18.01.2018 C-463/16 Stadion Amsterdam (HFR 2018, 252). Das Finanzamt lehnte die AdV ab, da die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils in BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86 den unionsrechtlichen Vorgaben entsprächen.

6
Die Antragstellerin beantragte daraufhin AdV beim erkennenden Gericht. Zur Begründung verweist sie im Wesentlichen auf ihr Vorbringen gegenüber dem Finanzamt. Zudem trägt sie vor, das Finanzamt habe mehrfach versucht, die Mehrsteuern aufgrund der Außenprüfung vom Konto der Antragstellerin einzuziehen und sich geweigert, schriftlich Vollstreckungsschutz zu gewähren. Die Antragstellerin sei aber von den Schutzmaßnahmen gegen die Corona-Pandemie besonders stark betroffen und könne die Steuern daher derzeit nicht aufbringen. Dem Lastschrifteinzug habe sie widersprochen.

7
Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,

die Vollziehung der Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2017 vom 16.04.2020 für 2014 in Höhe von 3.127,31 €, für 2015 in Höhe von 3.076,69 €, für 2016 in Höhe von 3.570,06 € und für 2017 in Höhe von 5.822,10 € auszusetzen.

8
Das Finanzamt beantragt sinngemäß,

den Antrag abzulehnen.

II.

9
Der Antrag ist unbegründet.

10

1. Auf Antrag kann das Gericht der Hauptsache nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 2 ff. der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht nach § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO ganz oder teilweise die AdV, auch gegen Sicherheit, anordnen. Ernstliche Zweifel im vorgenannten Sinne liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt. Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (st. Rspr., z. B. BFH-Beschlüsse vom 17.12.2015 XI B 84/15, BFHE 252, 181, BStBl. II 2016, 192, HFR 2016, 392, Rz 22; vom 27.01.2016 V B 87/15, BFHE 252, 187, HFR 2016, 395, Rz 12; vom 21.04.2016 II B 4/16, BFHE 253, 189, BStBl. II 2016, 576, HFR 2016, 656, Rz 10; vom 03.09.2018 VIII B 15/18, BFH/NV 2018, 1279, Rz 6; jeweils m.w.N.). Das Gericht hat aber bei Fehlen einer höchstrichterlichen Entscheidung AdV nicht schon zu gewähren, wenn auf der Grundlage der Auffassung namhafter Autoren im Fachschrifttum die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts zweifelhaft sei, sondern vielmehr die im Schrifttum vertretenen Rechtsauffassungen auf ihre inhaltliche Plausibilität zu prüfen und darf die AdV nur gewähren, wenn es nach eigener Beurteilung die geltend gemachten Gründe für nennenswert und beachtlich hält (BFH-Beschluss vom 30.03.2011 I B 136/10, BFHE 232, 395, HFR 2011, 630, Rz. 12).

11
2. Nach diesen Maßstäben kommt AdV nicht in Betracht.

12
a) Der Senat hat keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzungen.

13
aa) Für die Streitjahre 2014 bis 2016 schuldet die Antragstellerin - soweit dies für Zwecke der AdV zu beurteilen ist - schon deswegen 19% Umsatzsteuer für Frühstück und Badzugang, weil sie die Steuer in den Ausgangsrechnungen in dieser Höhe auswies. Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er nach § 14c Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auch den Mehrbetrag. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 203 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), wonach die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist. Für die Streitjahre 2014 bis 2016 kommt es daher nicht mehr darauf an, ob Frühstück und Badzugang richtigerweise dem ermäßigten Steuersatz unterlagen.

14
bb) Die Antragstellerin zeigt aber auch für das Streitjahr 2017 im Ergebnis keine ernstlichen Zweifel auf. Dabei kommt es nicht darauf an, ob und in welchem Umfang sie auch 2017 in Rechnungen für Frühstück und Badzugang 19% Umsatzsteuer gesondert auswies.

15
(1) Die Steuer beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19% der Bemessungsgrundlage (sog. Regelsteuersatz). 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 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.

16
(2) Der BFH entschied daher in dem vom Finanzamt zitierten Urteil in BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, HFR 2014, 56, dass bei Übernachtungen in einem Hotel nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% unterliegen und Frühstücksleistungen an die Hotelgäste nicht dazu gehören; sie sind mit dem Regelsteuersatz von 19% zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn der Hotelier „Übernachtung mit Frühstück“ zu einem Pauschalpreis

anbietet. Er ließ dabei ausdrücklich offen, ob die Frühstücksleistung eine unselbständige Nebenleistung zur Übernachtung sei (so BFH-Urteil vom 15.01.2009 V R 9/06, BFHE 224, 166, BStBl. II 2010, 433, HFR 2009, 692), da § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch dann gebiete, die einheitliche Leistung aufzuteilen (BFH-Urteil in BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, HFR 2014, 56, Rz. 50, 57 f.). Unionsrechtlich führte er aus, dass nach Art. 98 Abs. 1 und 2 MwStSystRL die Mitgliedstaaten unter der Voraussetzung, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, die Möglichkeit haben, selektiv (nur) konkrete und spezifische Aspekte einer Kategorie von Dienstleistungen i.S. des Anhangs III MwStSystRL mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen (BFH-Urteil in BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, HFR 2014, 56, Rz. 52 f.). Dazu bezog er sich insbesondere auf das EuGH-Urteil vom 06.05.2010 C-94/09 Kommission/Frankreich (HFR 2010, 781, Rz. 26).

17
(3) Die Antragstellerin setzt sich mit diesen Erwägungen nicht ausreichend auseinander. Der bloße Hinweis auf das EuGH-Urteil in HFR 2018, 252, reicht dafür schon deswegen nicht aus, weil der EuGH dieses Urteil ausdrücklich nicht als Abkehr von den Grundsätzen des vom BFH herangezogenen EuGH-Urteils in HFR 2010, 781 verstanden wissen will (EuGH-Urteil in HFR 2018, 252, Rz. 34 f.).

18
(4) Zweifel an den Erwägungen des BFH ergeben sich auch nicht aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte und dem Schrifttum. Die veröffentlichte Rechtsprechung der Finanzgerichte geht, soweit ersichtlich, davon aus, das Aufteilungsgebot nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG, entspreche auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils in HFR 2018, 252 den unionsrechtlichen Vorgaben (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.11.2018 7 K 7314/16, EFG 2019, 294; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.09.2020 6 K 2273/17, juris). Auch Teile des Schrifttums teilen diese Auffassung (insbesondere Treiber, DStR 2018, 1922; Wäger, UR 2019, 41 (49); zuletzt zumindest für Frühstücksleistungen Forster in Wäger, UStG, 2020, § 12 Abs. 2 Nr. 11, Rz. 16), während andere (insbesondere Nacke, NWB 2018, 2314 (2316)) die Aufteilung für unionsrechtswidrig halten (siehe zum Streitstand die Nachweise bei FG Berlin-Brandenburg in EFG 2019, 294, Rz. 44; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.09.2020 6 K 2273/17, juris, Rz. 8). Der Senat folgt der erstgenannten Auffassung und hält § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG für unionsrechtskonform. Er geht dabei - mit dem BFH-Urteil in BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, HFR 2014, 56 - davon aus, dass die selektive Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes unionsrechtlich zulässig ist, wenn der Grundsatz der Neutralität beachtet wird. Dem Grundsatz der Neutralität entspricht es aber gerade, Leistungen, die für sich genommen dem Regelsteuersatz unterliegen, diesem Steuersatz nach Möglichkeit auch dann zu unterwerfen, wenn sie - zufällig oder aufgrund einer bewussten Gestaltung - mit anderen Leistungen kombiniert werden (ebenso FG Berlin-Brandenburg in EFG 2019, 294, Rz. 45; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.09.2020 6 K 2273/17, juris, Rz. 9).

19
(5) Im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, HFR 2014, 56, Rz. 32 ff.) steht es für den Senat - soweit dies im Rahmen der AdV zu beurteilen ist - außer Frage, dass das Aufteilungsgebot nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG auch den Badzugang erfasst. Nach dem Bericht des Finanzausschusses im Gesetzgebungsverfahren soll das Aufteilungsgebot ausdrücklich unter anderem für „Wellnessangebote“ gelten, „auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Beherbergung abgegolten sind“ (BT-Drucks. 17/147, S. 9).

20
(6) Die Höhe der Umsätze ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Bei summarischer Prüfung ergaben sich insofern auch im Übrigen keine Anhaltspunkte für Fehler.

21
b) Auch eine unbillige Härte ist nicht erkennbar. Die bayerischen Finanzämter sind gehalten, unmittelbar von der Corona-Pandemie betroffenen Unternehmen unbürokratisch zu helfen, insbesondere von Vollstreckungsmaßnahmen abzusehen, auf Säumniszuschläge zu verzichten und Steuern zu stunden (vgl. Pressemitteilungen Nr. 50/2020 und 245/20 des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat vom 17.03.2020 und 07.12.2020). Allein die Weigerung des Finanzamts, ausdrücklich Vollstreckungsschutz zu gewähren, bedeutet vor diesem Hintergrund noch nicht, dass die Antragstellerin Vollstreckungsmaßnahmen zu besorgen hätte. Im Übrigen hat die Antragstellerin ihre Behauptung, die Beträge, deren Aussetzung sie begehrt, derzeit nicht aufbringen zu können, nicht näher belegt. Nachdem

die Antragstellerin ihre Umsätze in den Streitjahren deutlich steigern konnte und die inmitten stehende Steuer insgesamt nur rund 1% des letzten Jahresnettoumsatzes ausmacht, drängt sich eine finanzielle Überforderung der Antragstellerin, auch unter Berücksichtigung der Corona-Pandemie, zumindest nicht auf. Dies gilt umso mehr im Hinblick auf die besonderen staatlichen Hilfen für Gastronomiebetriebe.

22
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

23
4. Der Senat lässt wegen AdV des Umsatzsteuerbescheids 2017 die Beschwerde zu, weil die Anwendbarkeit des Aufteilungsgebots nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG im Hinblick auf das EuGH-Urteil Stadion Amsterdam von grundsätzlicher Bedeutung ist (§ 128 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO; vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil in EFG 2019, 294, Rz. 75; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.09.2020 6 K 2273/17, juris, Rz. 40).