

BFH

15.1.2009

V R 9/06

Besteuerung der von einem Reiseveranstalter im Rahmen von Pauschalreisepaketen mitverkauften Verpflegung von Hotelgästen im Ausland - Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG

1. Bei der Verpflegung von Hotelgästen handelt es sich um eine Nebenleistung zur Übernachtung, die als Teil der Gesamtleistung am Ort des Hotels nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG steuerbar ist.

2. Die Leistung wird auch dann am Belegort des Hotels ausgeführt, wenn es sich um Leistungen eines Reiseorganisers gegenüber anderen Unternehmern handelt.

**UStG 1993 § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3a Abs. 2 Nr. 1, § 25
Richtlinie 77/388/EWG Art. 2 Nr. 1, Art. 9 und 26**

FG Münster vom 2. Juni 2004 5 K 841/02 U (EFG 2006, 1548)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, stellt Leistungspakete zusammen, die sie an Busreiseunternehmer verkauft, die Pauschalreisen anbieten. Die Leistungspakete umfassen Übernachtungsleistungen mit Halb- oder Vollpension sowie ergänzende Leistungen, die sich z.B. auf Ausflüge und Exkursionen beziehen. Die Klägerin ging davon aus, dass es sich bei den Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen sowie bei den ergänzenden Leistungen, die in Zusammenhang mit im Ausland gelegenen Hotels erfolgten, um im Inland nicht steuerbare Umsätze handelte.

Nach den Feststellungen einer bei der Klägerin durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung entfielen von den im Zusammenhang mit ausländischen Hotels erbrachten Leistungen 2/3 auf den Hotelbereich und 1/3 auf die ergänzenden Leistungen. Innerhalb des Bereichs Hotel ordnete der Prüfer 87,5 v.H. der Aufwendungen dem Bereich Übernachtungen und 12,5 v.H. der Aufwendungen dem Bereich Verpflegung im Rahmen von Voll- oder Halbpension zu.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging im Anschluss an die Umsatzsteuer-Sonderprüfung davon aus, dass sich der Leistungsort für die streitigen Verpflegungsleistungen bis zum 28. Juni 1998, dem Tag des Inkrafttretens der Neuregelung für die Abgabe von Speisen und Getränken (§ 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 des Umsatzsteuergesetzes 1993 --UStG--) durch Art. 4 Nr. 1 des Gesetzes zur Datenermittlung für den Verteilungsschlüssel des Gemeindeanteils am Umsatzsteueraufkommen und zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 23. Juni 1998 (BGBl I, 1496) nach § 3 Abs. 6 UStG und ab dem 28. Juni 1998 nach § 3a Abs. 1 UStG bestimme. Der Verpflegungsanteil bei Voll- oder Halbpension sei deshalb ab dem 28. Juni 1998 selbst dann nach § 3a Abs. 1 UStG im Inland steuerbar und steuerpflichtig, wenn die Voll- oder Halbpensionsleistungen gegenständlich im Ausland erbracht worden seien. Weiter handele es sich bei den an Busunternehmen erbrachten Leistungen um sog. Kettengeschäfte, bei denen die Margenbesteuerung nach § 25 UStG gemäß Abschn. 272 der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) nicht anwendbar sei. Das FA änderte dementsprechend mit Bescheid vom 27. Dezember 2000 den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 1998. Hinsichtlich des Übernachtungsanteils und der weiteren Leistungen ging das FA wie die Klägerin von im Inland nicht steuerbaren Leistungen aus.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) stützte die Klageabweisung darauf, dass die sog. Margenbesteuerung bei Reiseleistungen nach § 25 UStG gemäß Abs. 1 Satz 1 dieser Vorschrift nur für Reiseleistungen gelte, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt seien. Die Klägerin habe demgegenüber ihre Leistungen gegenüber Busunternehmen erbracht. Das nationale Recht entspreche auch Art. 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).

Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2006, 1548 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Wäre die Sonderregelung für Reiseleistungen nach § 25 UStG entsprechend Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG und der Umsetzung dieser Bestimmung in den übrigen Mitgliedstaaten auch auf Leistungen anzuwenden, die der Unternehmer gegenüber anderen Unternehmern erbringe, stünde ihr, der Klägerin, zwar kein Anspruch auf Vorsteuerabzug zu; sie hätte dann jedoch ihre Leistung gemäß § 25 Abs. 3 UStG nur nach der Marge zu versteuern.

Die Ansichten des FA und des FG führten zu einer gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßenden Doppelbesteuerung, weil andere Mitgliedstaaten diese Sonderregelung anwendeten. Dies habe zur Folge, dass ihr, der Klägerin, der Vorsteuerabzug im Ausland mit der Begründung versagt werde, die Sonderregelung für Reiseleistungen finde auch bei Leistungen gegenüber anderen Unternehmern Anwendung. Die Doppelbelastung ergebe sich daraus, dass sie bei Hotelunterbringungen im Ausland den Verpflegungsanteil im Regelbesteuerverfahren zu versteuern habe, da die Finanzverwaltung insoweit nach § 3a Abs. 1 UStG von einer im Inland erbrachten Leistung ausgehe, während ihr im Mitgliedstaat des Hotels der Vorsteuerabzug versagt werde. Die Nichtanwendung der Sonderregelung für Reiseleistungen auf Leistungen, die gegenüber anderen Unternehmern erbracht wurden, verstoße auch gegen Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG, da diese Bestimmung nach ihrem Sinn und Zweck auf alle Reiseleistungen anzuwenden sei. Dies ergebe sich auch daraus, dass diese Bestimmung in einigen Sprachfassungen den Begriff des Kunden verwende. Die Doppelbesteuerung sei unverhältnismäßig und unzumutbar.

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin weiter darauf hingewiesen, dass der Einkauf der Übernachtungs- und der Verpflegungsleistungen pauschal erfolge. Eine Identifikation oder auch Schätzung eines Verpflegungsanteils sei daher nicht möglich. Übernachtungen ohne und Übernachtungen mit Verpflegung würden zum selben Preis eingekauft.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2002 und den Änderungsbescheid für Umsatzsteuer 1998 vom 27. Dezember 2000 aufzuheben

und hilfsweise,

das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vorzulegen.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Nach Auffassung des FA ist die Sonderregelung für Reiseleistungen auf Leistungen gegenüber anderen Unternehmern nicht anzuwenden. Die Erörterung der Streitfrage im Beratenden Ausschuss für Mehrwertsteuer der EU habe ergeben, dass nicht die Bundesrepublik Deutschland, sondern die anderen Mitgliedstaaten die Richtlinie 77/388/EWG unzutreffend umgesetzt hätten. Über-

nachtung und Verpflegung im Hotel seien aus Sicht der Busunternehmer anders als aus Sicht der Endverbraucher nicht Teil einer einheitlichen Leistung, da die Busunternehmer kein Interesse an der Inanspruchnahme der Unterbringungs- und Restaurationsleistungen und damit einhergehenden "Urlaubsfreuden" hätten. Es handele sich für die Busunternehmer um handelbare Güter, die nicht der optimalen Inanspruchnahme einer Hotelunterbringung dienten. Die "verstärkte Hinwendung des durchschnittlichen Verbrauchers zu einem gewissen Grad an Luxus und Wellness" führe im Übrigen dazu, dass der "Verköstigung des Gastes ... eine immer stärker werdende selbständige Bedeutung" zukomme.

II.

Die Revision der Klägerin ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des Änderungsbescheides für Umsatzsteuer 1998 vom 27. Dezember 2000 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei den von der Klägerin erbrachten Verpflegungsleistungen handelt es sich um eine Nebenleistung zur Unterbringung, die nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet am Belegenheitsort des jeweiligen Hotels steuerbar ist. Ein Steueranspruch ergibt sich auch nicht aus § 25 UStG.

1. Umsatzsteuerrechtlich ist die einheitliche Leistung vom Vorliegen mehrerer selbständiger Leistungen abzugrenzen.

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. z.B. Urteile des EuGH vom 25. Februar 1999 Rs. C-349/96, Card Protection Plan Ltd. --CPP--, Slg. 1999, I-973 Rdnrn. 28 ff.; vom 27. Oktober 2005 Rs. C-41/04, Levob, Slg. 2005, I-9433 Randrn. 19 ff., und vom 21. Juni 2007 Rs. C-453/05, Ludwig, Slg. 2007, I-5083, BFH/NV Beilage 2007, 398 Randrn. 17 f., und des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juni 2005 V R 50/02, BFHE 210, 182, BStBl II 2006, 98, m.w.N.) ist zum einen jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf eine wirtschaftlich einheitliche Leistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Daher ist das Wesen des fraglichen Umsatzes aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

b) Nach dem EuGH-Urteil vom 22. Oktober 1998 Rs. C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin (Slg. 1998, I-6229, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1999, 129) stellen gewöhnlich mit Reisen verbundene Dienstleistungen, auf die im Verhältnis zur Unterbringung nur ein geringer Teil des Pauschalbetrags entfällt und die zu den traditionellen Aufgaben eines Hoteliers gehören, für die Kundschaft das Mittel dar, um die Hauptdienstleistung des Hoteliers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, so dass es sich um Nebenleistungen handelt. Nach diesem zu einem pauschalen Leistungspaket, bestehend aus einer Hotelunterbringung mit Halbpension und Busbeförderung, ergangenen EuGH-Urteil (Randrn. 24 bis 26) "ist es üblich, daß Wirtschaftsteilnehmer wie Hoteliers, die gewöhnlich mit Reisen verbundene Dienstleistungen erbringen, bei Dritten bezogene Leistungen in Anspruch nehmen, die nicht nur einen im Vergleich zu den Umsätzen, die die Unterbringung betreffen, geringen Teil des Pauschalbetrags ausmachen, sondern auch zu den traditionellen Aufgaben dieser Wirtschaftsteilnehmer gehören. Diese von Dritten bezogenen Leistungen erfüllen somit für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern stellen das Mittel dar, um die Hauptdienstleistung dieses Wirtschaftsteilnehmers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. In einem solchen Fall bleiben die bei Dritten bezogenen Leistungen gegenüber den Eigenleistungen reine Nebenleistungen; der Wirtschaftsteilnehmer unterliegt somit nicht der Besteuerung nach Artikel 26 der Sechsten Richtlinie. Bietet jedoch ein Hotelier seinen Kunden neben der Unterbringung regelmäßig auch Leistungen an, die über traditionelle Aufgaben der Hoteliers hinausgehen und deren Erbringung nicht ohne spürbare Auswirkung auf den Pau-

schalpreis bleiben kann, wie etwa die Anreise zum Hotel von weit entfernten Abholstellen aus, so können solche Leistungen nicht reinen Nebenleistungen gleichgestellt werden".

c) Können nach der EuGH-Rechtsprechung somit selbst Leistungen, die ein Hotelier bei Dritten bezieht, Nebenleistung zur Unterbringung im Hotel sein, gilt dies auch für Nebenleistungen, die -- wie z.B. Restaurantdienstleistungen-- der Hotelier selbst erbringt, wenn der auf die Nebenleistung entfallende Teil eines für Unterbringung und Nebenleistung zu entrichtenden Pauschalentgelts gering ist.

2. Das Urteil des FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen und war aufzuheben. Entgegen der Auffassung des FG sind die Verpflegungsleistungen nicht nach § 3a Abs. 1 UStG am inländischen Unternehmensort der Klägerin, sondern aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG am Belegenheitsort der betreffenden Hotels steuerbar. Es handelt sich bei den Verpflegungsleistungen um Nebenleistungen zur Hotelunterbringung.

a) Die Verpflegung von Hotelgästen gehört zu den traditionellen Aufgaben eines Hoteliers, wie bereits die in Zusammenhang mit Unterbringungsleistungen allgemein gebräuchlichen Begriffe "Halbpension" und "Vollpension" zeigen. Bezogen auf Unterbringung und Verpflegung als Gesamtleistung betrug der auf die Verpflegung entfallende Anteil nur 12,5 v.H., so dass die Verpflegung im Vergleich zur Unterbringung auch einen nur geringen Teil des Pauschalbetrags ausmachte. Im Streitfall sind die von der Klägerin erbrachten Verpflegungsleistungen daher als Nebenleistung zur Übernachtung anzusehen.

b) Unerheblich ist, dass die Klägerin selbst kein Hotelier ist und die Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen nicht unmittelbar gegenüber den Hotelgästen, sondern gegenüber anderen Unternehmern ausgeführt hat. Soweit das FA hiergegen geltend macht, dass die Frage der Einheitlichkeit von Leistungen bei einer Leistungserbringung gegenüber Busunternehmern anders zu würdigen sei, als bei einer Leistungserbringung gegenüber Reisenden, schließt sich der Senat dem nicht an. Dabei braucht der Senat nach den Verhältnissen des Streitfalles nicht abschließend zu entscheiden, ob die Frage der Einheitlichkeit von Leistungen in Abhängigkeit von der jeweiligen Handels- oder Verbraucherstufe des Leistungsempfängers unterschiedlich zu beurteilen sein kann. Denn selbst wenn man --wie das FA-- davon ausgehen würde, dass die Frage der Einheitlichkeit von Leistungen je nachdem, ob sie an Unternehmer oder Endverbraucher erbracht werden, anders zu beurteilen sein könnte, führt dies nach den Verhältnissen des Streitfalls zu keiner abweichenden Beurteilung. Denn den Busreiseunternehmern als Empfänger der von der Klägerin erbrachten Leistungen kam es entscheidend darauf an, Pauschalpakete aus Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen zu erwerben, um diese als einheitliche Leistung gegenüber Reisenden anbieten zu können.

c) Unerheblich ist schließlich auch, dass der Senat im Urteil vom 18. August 2005 V R 20/03 (BFHE 211, 85, BStBl II 2005, 910) die Abgabe von Speisen und Getränken in einem Musical-Theater nicht als Nebenleistung zur Theatervorstellung angesehen hat. Denn dies beruhte maßgeblich darauf, dass Gastronomieumsätze im für jedermann zugänglichen Gastronomiebereich eines Theaters aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers einem eigenen vom Theaterbesuch unabhängigen und eigenständigen Zweck dienen, zumal auch ein Theaterbesucher über den Bezug von Speisen, Getränken und Süßwaren unabhängig vom Erwerb des Theatertickets entscheidet, während bei einer Buchung von Übernachtung mit Halb- oder Vollpension die Einheitlichkeit des Leistungsbezugs von vornherein feststeht.

d) Die Beurteilung von Unterbringung mit Halb- oder Vollpension als Teile einer einheitlichen Leistung entspricht auch der bisherigen Rechtsprechung des Senats. So handelt es sich z.B. bei Unterbringung und Verpflegung um Nebenleistungen zur Beförderung auf Kabinenschiffen (BFH-Urteile vom 1. August 1996 V R 58/94, BFHE 181, 208, BStBl II 1997, 160; vom 29. August 1996 V R 103/93, BFH/NV 1997, 383; vom 19. September 1996 V R 129/93, BFHE 181, 216, BStBl II 1997, 164).

3. Im Übrigen ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Besteuerung der Reiseleistungen nach § 25 UStG nicht erfüllt sind.

a) § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG setzt nach seinem eindeutigen Wortlaut voraus, dass die vom Unternehmer erbrachten Reiseleistungen nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers erbracht werden. Für Reiseleistungen an andere Unternehmer (sog. Kettengeschäft) ist § 25 UStG daher nicht anwendbar. Da die Klägerin nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) die streitigen Reiseleistungen an andere Unternehmer erbracht hat, liegen die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 UStG nicht vor.

b) Ob demgegenüber Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG, wie die Klägerin meint, auch die Reiseleistungen eines Unternehmers an andere Unternehmer für deren Unternehmen umfasst, ist im Streitfall aufgrund eindeutigen Wortlauts des § 25 UStG nicht entscheidungserheblich. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH begrenzt insbesondere der Grundsatz der Rechtssicherheit die Verpflichtung, bei der Auslegung und Anwendung des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, so dass der Grundsatz richtlinienkonformer Auslegung nicht zu einer mit dem eindeutigen Wortlaut einer Regelung des nationalen Rechts unvereinbaren Auslegung führen darf (vgl. EuGH-Urteile vom 8. Oktober 1987, 80/86, Kolpinghuis, Slg. 1987, 3969, Rdnr. 13; vom 4. Juli 2006 C-212/04, Adeneler u.a., Slg. 2006, I-6057 Rdnr. 110; vom 16. Juni 2005 C-105/03, Pupino, Slg. 2005, I-5285 Rdnr. 47; und vom 15. April 2008 C-268/06, Impact, ABI EU 2008, Nr. C 142, 4 Rdnr. 100).

Selbst wenn Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG --wie die Klägerin meint-- auch die Margenbesteuerung bei Kettengeschäften geböte, käme eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie zu Lasten der Klägerin nicht in Betracht. Dies hat das FA, das von der Übereinstimmung der Regelungen in § 25 UStG mit Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG ausgeht, auch nicht beansprucht.

Mangels Entscheidungserheblichkeit kommt daher die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 234 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 3 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG) in der am 1. Februar 2003 in Kraft getretenen Fassung des Vertrags von Nizza (EG 2003) vom 26. Februar 2001 (BGBl II 2001, 1666; 2003, 1477) zur Frage, ob die von § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG angeordnete Beschränkung des Anwendungsbereichs der Sonderregelung für Reiseleistungen auf Leistungen, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, mit der gemeinschaftsrechtlichen Sonderregelung für Reiseleistungen (Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG) vereinbar ist, nicht in Betracht.

4. Die Sache ist entscheidungsreif. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen liegen die Voraussetzungen für eine inländische Besteuerung des Verpflegungsanteils bei Hotelübernachtungen im Ausland und deshalb auch die Voraussetzungen für den Erlass des angefochtenen Änderungsbescheides nicht vor. Der Klage mit dem Antrag, den Änderungsbescheid für 1998 aufzuheben, war somit stattzugeben.