05

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Hotelfrühstück und Vorsteuer-abzug für Mieterstrom-PV-Anlagen

EuGH-Vorlagen zum Aufteilungsgebot und Festigung der BFH-Rechtsprechung

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Gleich drei Verfahren hat der BFH nunmehr dem EuGH zur Prüfung des 19 %-Steuersatzes auf Nebenleistungen bei Hotelübernachtungen vorgelegt und zugleich bezüglich PV-Anlagen entschieden, dass grundsätzlich der Vorsteuerabzug möglich sein sollte, weil der Mieterstrom nicht steuerfrei geliefert wird.

Ausgangslage: Aufteilungsgebot trotz Einheitlichkeit der Leistung

Das deutsche Umsatzsteuerrecht differenziert für die Zwecke der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG zwischen Beherbergungsleistungen (7 %) und „Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen" (19 %). Mit letzteren sind typischerweise Verpflegungsleistungen gemeint, aber auch die Nutzung von Kommunikationsnetzen (bspw. Hotel-WLAN), die Nutzung der MiniBar im Hotelzimmer sowie die Nutzung des Hotelparkplatzes.

Dieses sog. „Aufteilungsgebot" gilt ausschließlich für solche Leistungen, die als Nebenleistungen zu Beherbergungsdienstleistungen zu werten sind. Gäbe es diese Regelung nicht, so würden etwa das Frühstück oder die Parkplatznutzung das Schicksal der Beherbergungsleistung teilen, mit der Folge, dass auch auf sie der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden würde (Abschn. 3.10 Abs. 5 Satz 1 UStAE). Umgekehrt bedarf es einer besonderen Regelung nicht, wenn feststeht, dass das Frühstück etc. eigenständige Leistungen sind.

Streit um die Unionsrechtswidrigkeit des Aufteilungsgebots bei Beherbergungsleistungen

Das Aufteilungsgebot stellt damit eine nationale Ausnahme des umsatzsteuerlichen Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung dar. Ob dies im Lichte europarechtlicher Vorgaben zulässig ist, ist spätestens seit der EuGH-Entscheidung in Sachen „Stadion Amsterdam" vom 18.1.2018 (C-463/16) umstritten.

Bei der Vermietung von Betriebsvorrichtungen, die – im Gegensatz zur Vermietung von Grundstücken – gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ausdrücklich als steuerpflichtig zu behandeln ist, hat der EuGH sich gegen eine Aufteilung in steuerfreie Grundstücksvermietung und steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen ausgesprochen, wenn die Vermietung von Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung zu würdigen ist (siehe dazu EuGH v. 4.5.2023, C-516/21, FA X). Dem hat sich der BFH in seiner Folgeentscheidung angeschlossen (BFH v. 17.8.2023, V R 7/23). Die Finanzverwaltungspraxis hat dies gleichwohl aktuell noch nicht umgesetzt, was Unternehmern im Einzelfall die Möglichkeit bietet, sich auf die Rechtsprechung zu berufen.

Obwohl bei dieser Gemengelage deutlich wird, dass einheitliche Leistungen nicht durch nationale Regelungen unterschiedlich behandelt werden dürfen, stellt sich auch hier die Frage, ob der (nationale) Gesetzgeber zumindest bei den Steuersätzen nicht doch über einen gewissen Gestaltungsspielraum verfügt.

BFH hält am Aufteilungsgebot bei Beherbergungsleistungen fest

Der BFH hat derzeit in gleich drei Verfahren (allesamt vom 10.1.2024) darüber zu entscheiden, ob bestimmte Zusatzleistungen zu Beherbergungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Konkret betreffen die Verfahren Frühstücksleistungen (XI R 13/23) sowie Parkplätze, Fitness- und Wellnesseinrichtungen sowie Hotel-WLAN (XI R 11/23 und 14/23). Wegen der jüngeren Entwicklungen auf Unionsebene hat der BFH alle drei Verfahren dem EuGH vorgelegt.

In den Vorlagebeschlüssen hält der BFH am Aufteilungsgebot hinsichtlich des ermäßigten Steuersatzes fest. Denn anders als bei den Steuerbefreiungsregelungen habe der nationale Gesetzgeber bei den Steuersätzen vom Unionsgesetzgeber Gestaltungsspielräume eingeräumt bekommen, die es ihm erlauben, den ermäßigten Steuersatz nur auf bestimmte Teile einer einheitlichen Leistung anzuwenden, auf die ein ermäßigter Steuersatz angewendet werden darf. Voraussetzung sei dabei nur, dass die Mitgliedstaaten hierbei den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Der BFH schärft in seinen Vorlagebeschlüssen auch nach, in welchen Fällen das Aufteilungsgebot gerade keine Anwendung findet – nämlich dann, wenn die Zusatzleistungen selbstständig vom Hotelgast abbuchbar sind. In diesen Fällen werde deutlich, dass die Zusatzleistungen einen eigenständigen Charakter haben und mithin als selbstständige Leistung zu werten seien. Diese unterliegen dem Regelsteuersatz, ohne dass es auf § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG ankomme. Weil der BFH dies für unstreitig hält, erachtete er eine Anrufung des EuGH zur Klärung auch dieser Frage nicht für erforderlich.

Vorsteuerabzug für PV-Anlagen

Einige Monate später bestätigte der BFH diese Rechtsauffassung in einem Verfahren, bei dem es um die Lieferung von Strom durch den Vermieter an den Mieter ging. Hintergrund war ein Streit um den Vorsteuerabzug für PV-Anlagen, die für Mieterstromlieferungen angeschafft wurden. Der BFH entschied, dass die Stromlieferung keine Nebenleistung zur (steuerfreien) Vermietungsleistung darstelle, weil kraft Gesetzes für den Mieter die Möglichkeit bestehe, seinen Stromanbieter frei zu wählen, und die Stromlieferung getrennt und nach individuellem Verbrauch abgerechnet wird (siehe BFH v. 17.7.2024, XI R 8/21). Im konkreten Fall änderte auch der Umstand nichts, dass der Mieter bei einem Wechsel zu anderen Stromanbietern Umbaukosten zu tragen hatte.

Auswirkungen für die Praxis

Sollte der EuGH das deutsche Aufteilungsgebot bei Beherbergungsleistungen für unionswidrig erklären, hätte dies insbesondere für Hotelbetreiber erfreuliche Auswirkungen. Zwar ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung die neuen Grundsätze nicht unmittelbar umsetzt, Hotelbetreiber sollten aber gute Erfolgsaussichten haben, sich auf den ermäßigten Steuersatz zu berufen, was zu einem echten Umsatzsteuervorteil führt.

Im Hinblick auf Stromlieferungen mit PV-Anlagen bei steuerfreier langfristiger Vermietung stützt die aktuelle Rechtsprechung erheblich den Vorsteuerabzug des Vermieters für die PV-Anlagen. Bestehen hier aktuelle Einwände des Finanzamts, sollten sich Vermieter hierauf berufen; für zukünftige Investitionen kann nun mit höherer Rechtssicherheit kalkuliert werden.

Fazit und Key Facts

Das Aufteilungsgebot bei Beherbergungsleistungen geht mit den jüngsten EuGH-Vorlagen des BFH in die nächste Runde. Die Entscheidungen des EuGH in dieser Sache sind mit Spannung zu erwarten. Insbesondere für die Hotelbranche können sich hier zukünftig erfreuliche Umsatzsteuervorteile ergeben. Bei Investitionen in Anlagen, die für Stromlieferungen bei steuerfrei vermieteten Grundstücken verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug gefährdet und eine Einzelfallprüfung dringend angeraten.

Dr. Bastian Liegmann
Partner
Indirect Tax Services

Dr. Francesco Farruggia-Weber
Assistant Manager
Indirect Tax Services

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abonnieren Sie den KPMG Real Estate Tax Newsletter

Die neusten Tax News und Trends

> **Jetzt abonnieren**
um die neuste Version in Deutsch und Englisch zu erhalten

KPMG

Abonnieren Sie den KPMG Real Estate Bulletin

Die neusten News und Trends der Immobilienbranche!

> **Jetzt abonnieren**

KPMG

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.