

## **Umsatzsteuer : Ermäßigter Steuersatz; Sado/Maso-Studio in vermieteter Ferienwohnung**

### **Leitsatz**

1. Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG gilt insb. für die „Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält“.
2. Zum Begriff der Wohn- und Schlafräume.
3. Ein Sado/Maso-Studio in einer vermieteten Ferienwohnung schließt die Begünstigung der übrigen Wohn- und Schlafräume nicht aus.

### **Gesetze**

UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11

**Verfahrensstand:** Diese Entscheidung ist vorläufig nicht rechtskräftig

### **Tatbestand**

Streitig ist, ob der ermäßigte Steuersatz von 7 v. H. für kurzfristige Beherbergungsumsätze auf die vom Kläger vermietete Ferienwohnung Anwendung findet.

Die in A-Stadt gelegene Ferienwohnung ist ca. 100 qm groß und befindet sich in der oberen Etage eines Zweifamilienhauses in der Nähe des Flusses B. und des C-Sees. Sie besteht aus einem Wohnzimmer, einem Schlafzimmer, Küche und Bad (insgesamt ca. 70 qm). Zusätzlich gibt es zwei weitere Räume (insgesamt ca. 30 qm), von denen der eine im Stil eines Bondage-, Sado-Maso (BDSM) Studios eingerichtet ist und der andere aufgrund seiner Ausstattung (z. B. Gynäkologenstuhl) als „Behandlungszimmer“ dienen kann. Wegen der Größe und Ausstattung der Räume wird auf die vom Kläger mit Schriftsatz vom 13.12.2013 übersandten Fotos (Bl. 15/16 der Gerichtsakte), den mit Schriftsatz vom 16.04.2014 übersandten Grundriss der Wohnung und den Internetauftritt des Klägers Bezug genommen.

Die Wohnung ist sowohl stundenweise (ab 4 Stunden) als auch tageweise vermietet worden. 4 Stunden kosten von Montag bis Donnerstag 60 €, jede Übernachtung wird in dieser Zeit mit 100 € berechnet, von Freitag bis Sonntag erhöhen sich die Preise auf 80 € (4 Stunden) bzw. 130 € (je Übernachtung). Die Mehrzahl der Gäste hat die Wohnung für nicht mehr als 2 Übernachtungen angemietet, die durchschnittliche Verweildauer in der Wohnung betrug den Angaben des Klägers zufolge 1,5 Tage.

Die Tätigkeit des Klägers beschränkt sich auf die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten. Darüber hinausgehende Leistungen (z. B. Vermittlung von Sex-Partnern, Animation bzw. Anleitung zu bestimmten Sexpraktiken, Getränkeverkauf o. ä.) erbringt der Kläger nicht.

Der Kläger hat die Vermietungsumsätze in seinen Erklärungen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unterworfen.

Demgegenüber ist der Beklagte im Anschluss an eine Betriebsprüfung zu der Auffassung gelangt, dass die Nutzung der Räumlichkeiten für bestimmte sexuelle Praktiken im Vordergrund stehe und die Beherbergung damit nicht charakterbestimmend sei. Er unterwarf daher die gesamten Vermietungsumsätze der Regelbesteuerung und ermittelte so für 2010 eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 46.276 € und für 2011 in Höhe von 52.512 € (vgl. BP-Bericht vom 24.07.2013, Tz. 18).

Die entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 datieren vom 02.08.2013. Hiergegen richtet sich nach erfolglosem Einspruch die Klage.

Der Kläger trägt vor, dass der überwiegende Teil der Ferienwohnung (70 qm) den Gästen für reine Beherbergungs- und Übernachtungszwecke zur Verfügung gestanden habe. Es sei auch nicht so, dass die klassische Nutzung der Ferienwohnung durch die Nutzung der beiden „speziellen Räumlichkeiten“ in den Hintergrund trete.

Wissenschaftliche Studien hätten belegt, dass der „Durchschnitts-Geschlechtsverkehr“ ca. 15 Minuten dauere. Selbst wenn seine Gäste zweimal am Tag (also durchschnittlich ca. 30 Minuten) Sex hätten, bliebe ihnen immer noch genügend Zeit, um die „normalen Räumlichkeiten“ der Wohnung zu nutzen.

Auch sei kein entscheidungserheblicher Unterschied zur Beherbergung in Hotels festzustellen. Auch Hotels würde oftmals nur stundenweise gebucht. Im Unterschied zu seinen Räumlichkeiten dominiere im Hotelzimmer das Bett als der Ort, wo häufig sexuelle Vergnügungen stattfänden. Sexualität stelle eben ein Grundbedürfnis des Menschen dar und sei damit ein unabdingbarer Bestandteil der Beherbergung von Paaren. Sein Angebot unterscheide sich lediglich insofern, als er eine spezielle Gruppe von Menschen anspreche, die eine etwas andere Sexualität als der bundesdeutsche Durchschnitt habe und lebe.

Der Kläger beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 vom 02.08.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 15.11.2013 dergestalt zu ändern, dass die stundenweise Vermietung der Wohnung mit einem Steuersatz von 19 % und die tageweise Vermietung der Wohnung mit einem Steuersatz von 7 % versteuert wird, wobei die Umsätze der tageweisen Vermietung zu 70 % mit dem ermäßigten Steuersatz und zu 30 % mit dem regulären Steuersatz erfolgen sollen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er bleibt dabei, dass die gesamten Vermietungsumsätze der Regelbesteuerung zu unterwerfen seien.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unterlägen dem ermäßigten Steuersatz von 7 v.H. die „Vermietung von Wohn- und Schlafräumen“, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithalte. Nach der Gesetzesbegründung umfasse die Ermäßigung sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen (Gesetzesentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drucks. 17/15, unter Begründung A., Seite 11). Erfasst werden sollten allein die reinen Beherbergungsleistungen, nicht jedoch Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen (Bericht des Finanzausschusses vom 03.12.2009, BT-Drucks. 17/147 unter B. zu Artikel 5, Seite 9, 10). „Beherbergung“ sei demnach das Bereithalten einer Unterkunft oder Schlafstelle, nicht aber die Zurverfügungstellung von „speziellen Räumlichkeiten“.

Es komme auch keine Aufteilung der vom Kläger erbrachten Leistung in eine dem Regelsteuersatz und eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Leistung in Betracht. Entscheidend sei, dass die teilweise Nutzung der Wohnung zur Beherbergung durch die vorrangig beabsichtigte Nutzung der „speziellen Räumlichkeiten“ für bestimmte sexuelle Vorlieben verdrängt werde. Damit stehe die Nutzung der Räumlichkeiten für diese speziellen Praktiken klar im Vordergrund. Die Internetseite des Klägers zielen mit dem Slogan „Lust und Leidenschaft, Sinnlichkeit und Ekstase sowie Erotik und Geborgenheit“ ganz gezielt auf Kundschaft ab, die die Räumlichkeiten auch in dieser Absicht nutzen wollten. Ob tatsächlich auch entsprechende Handlungen vollzogen würden, sei unerheblich.

Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung eine Aufstellung der Umsätze für 2012 und 2013 vorgelegt. Eine entsprechende Aufstellung für die Streitjahre konnte nicht vorgelegt werden, weil dem Kläger die hierfür erforderlichen Unterlagen nicht mehr vorliegen. Der Kläger erklärt in der mündlichen Verhandlung, dass die stunden- bzw. tageweise Aufteilung der Umsätze in 2012 und 2013 (stundenweise Vermietung: 20,82 v. H. bzw. 23,89 v. H. und tageweise Vermietung: 79,18 v. H. bzw. 76,11 v. H.) der entsprechenden Aufteilung der Umsätze in den Streitjahren 2010 und 2011 entsprochen haben dürfte. Vor diesem Hintergrund gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass in den Streitjahren 75 v. H. der Einnahmen aus Vermietung auf die tageweise Überlassung der Wohnung entfallen und 25 v. H. auf die stundenweise Überlassung.

## **Gründe**

Die Klage ist begründet.

Die Umsätze aus der tageweisen Vermietung (75 v. H. der Umsätze) unterliegen insoweit, als sie auf die Überlassung der Wohn- und Schlafräume entfallen (70 v. H.), dem ermäßigten Steuersatz.

Nach § 12 Absatz 2 Nr. 11 UStG gilt der ermäßigte Steuersatz insbesondere für „die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält“. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 98 Absatz 2 der MwStSystRL i. V. m. Anhang III Nr. 12. Danach sind die Mitgliedstaaten berechtigt, auf die Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden.

1. Wohn- und Schlafräume sind Räumlichkeiten, die so eingerichtet sind, dass darin gewohnt und geschlafen werden kann; sie müssen der Aufnahme von Personen zur Gewährung von Unterkunft dienen. Liegt der Schwerpunkt der Leistung nicht in der Überlassung zu Wohn- oder Schlafmöglichkeiten, sondern steht bei der Raumüberlassung die Möglichkeit im Vordergrund, in den überlassenen Räumen sexuelle Leistungen gegen Entgelt zu erbringen und zu

konsumieren, wie dies z. B. bei Räumlichkeiten in einem Bordellbetrieb der Fall ist, sind die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG nicht erfüllt (BFH-Urteil vom 22.08.2013 V Rbra 18/12, BStBl II 2013, 1058; FG Düsseldorf vom 01.06.2012, 1 K 2723/10 U, EFG 2012, 1699 – Rev. XI R 30/12; Heidner in Bunjes, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz. 225; Nieskens in Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Anm. 53; Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rz. 542).

Unstreitig ist, dass in den hier überlassenen Räumlichkeiten keine Prostitution stattfindet. Unstreitig ist auch, dass sich die Tätigkeit des Klägers auf die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten beschränkt und keine weitergehenden Leistungen (z. B. Vermittlung von Sex-Partnern, Animation bzw. Anleitung zu bestimmten Sexpraktiken, Getränkeverkauf o. ä.) erbracht werden.

Diese Raumüberlassung stellt eine „Beherbergung“ dar, weil Wohn- und Schlafräume tageweise (mindestens eine Übernachtung) vermietet werden. Der überwiegende Teil der vermieteten Ferienwohnung (70 v. H.) besteht aus Küche, Bad, Wohn- und Schlafzimmer und dient damit der von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG begünstigten Unterkunft von Gästen.

2. Der Argumentation des Beklagten, dass die teilweise Nutzung der Wohnung zur Beherbergung durch die vorrangig beabsichtigte Nutzung der „speziellen Räumlichkeiten“ für bestimmte sexuelle Vorlieben verdrängt werde, vermag der Senat nicht zu folgen.

Mit der tageweisen Vermietung der o. g. Wohn- und Schlafräume liegen nach Auffassung des Senats begünstigte Beherbergungsumsätze vor. Bei der zusätzlichen Überlassung der „besonderen Räumlichkeiten“ kann es sich daher nur um Nebenleistungen handeln, die aufgrund des Aufteilungsgebots in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nicht unmittelbar der Vermietung dienen.

a) Nach der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG wären neben den klassischen Beherbergungsleistungen auch die (unselbstständigen) Nebenleistungen steuerermäßigt gewesen. Eine Nebenleistung liegt vor, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des leistenden Unternehmers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen; sie „teilt das steuerliche Schicksal der Hauptleistung“, d. h. sie wird umsatzsteuerrechtlich wie die Hauptleistung behandelt (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2011 XI R 20/09, BStBl II 2012, 374, unter II.2.a).

Diese Einbeziehung sämtlicher Nebenleistungen in die in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG vorgesehene Steuerermäßigung wollte der Gesetzgeber durch den auf Vorschlag des Finanzausschusses „zur klarstellenden Einschränkung“ eingefügten Satz 2 der Vorschrift gerade verhindern. Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ist mithin auf reine Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistungen beschränkt und schließt durch § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG (bloße) Nebenleistungen zur Vermietung, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, vom ermäßigten Steuersatz aus. Damit normiert § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen (BFH-Urteil vom 24.04.2013 XI R 3/11, BStBl II 2014, 86).

Welche Leistungen i. S. des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG „nicht unmittelbar der Vermietung dienen“, hat der Gesetzgeber (bewusst) nicht näher definiert. Die Abgrenzung im Einzelnen kann schwierig sein und ist teilweise umstritten (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2013 XI R 3/11, BStBl II 2014, 86 – zu Frühstücksleistungen; FG Düsseldorf vom 01.06.2012, 1 K 2723/10 U, EFG 2012, 1699, Rev. XI R 30/12 – zur Zimmerüberlassung an Prostituierte und FG Niedersachsen vom 16.01.2014 5 K 273/13, Rev. XI R 11/14 – Überlassung von Pkw-Plätzen an Hotelgäste).

Die Finanzverwaltung sieht z. B. „Leistungen, die das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden steigern („Wellnessangebote“)" als nicht unmittelbar der Vermietung dienende Leistungen an (Abschn. 12.16 Abs. 8 UStAE). Entsprechendes gilt nach Auffassung des Senats für die hier streitige Überlassung der „besonderen Räumlichkeiten“. Hierbei handelt es um ein vergleichbares „Wellnessangebot“ für Gäste mit Vorlieben für bestimmte sexuelle Praktiken. So haben die Gäste während ihres Aufenthalts in der Ferienwohnung die Möglichkeit, ihre besonderen Vorlieben auszuleben. Hierfür stellt ihnen der Kläger geeignete Einrichtungen und Gegenstände zur Verfügung. Im Ergebnis ist damit kein entscheidungserheblicher Unterschied zu klassischen Wellnessangeboten (z. B. Whirlpool, Sauna, Massage) festzustellen. Auch diese werden vom Betreiber (Hotelier) häufig besonders herausgestellt und durch Internetauftritt beworben.

b) Unerheblich ist, ob die Ferienwohnung vorrangig zu Wohnzwecken oder zur Befriedigung der besonderen sexuellen Vorlieben angemietet wurde. Einer diesbezüglichen Motivforschung bedarf es nicht. Entscheidend ist allein, dass Wohn- und Schlafräume vermietet wurden. Hieran vermag die Überlassung der beiden „besonderen Räumlichkeiten“ nichts zu ändern. Diese Nebenleistung dient nicht unmittelbar der Vermietung und unterliegt daher der Regelbesteuerung. Sie kann aber als Nebenleistung zur steuerbegünstigten Vermietung nicht ihrerseits der Vermietung das Gepräge dergestalt vermitteln, dass die gesamte Vermietungsleistung der Regelbesteuerung zu unterwerfen wäre.

c) Es kommt auch nicht darauf an, ob und ggfs. wie oft die Gäste den eigentliche Wohn- und Schlafrakt der Ferienwohnung überhaupt genutzt haben. Der Begriff der „Vermietung“ ist als eigenständiger Begriff des EU-Rechts unabhängig vom Zivilrecht auszulegen (Heidner in Bunjes, UStG , § 4 Nr. 12 Rz. 12 m. w. N.).

Die Vermietung besteht im Wesentlichen darin, dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück (Gebäude) so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Rechts auszuschließen (vgl. z. B. EuGH-Urteil vom 16.12.2010 C-270/09 , Mac Donald Resorts, DStR 2011, 119).

Dementsprechend reicht es aus, dass den Gästen mit der Vermietung die Möglichkeit eingeräumt wurde, den Schlaf- und Wohntrakt zu nutzen. Ob und mit welcher Intensität sie dieses getan haben, ist nicht entscheidungserheblich. Unabhängig davon dürfte den Gästen auch bei intensiver Nutzung der zur Verfügung stehenden besonderen Einrichtungen noch genügend Zeit verblieben sein, um die übrigen - eigentlichen - Wohn- und Schlafräume zu nutzen. Schließlich gibt es neben dem vom Kläger angeführten Grundbedürfnis des Menschen auf Sex auch noch weitere Grundbedürfnisse wie Essen oder Schlafen.

d) Der Klage war in vollem Umfang stattzugeben, nachdem der Kläger in der mündlichen Verhandlung seinen Klageantrag auf die Wohn- und Schlafräume beschränkt hat und die Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf die Umsätze der stundenweisen Überlassung der Wohnung (25 v. H. der Vermietungsumsätze) nicht weiterverfolgt.

Die vom Kläger beantragte Aufteilung der Umsätze entsprechend dem Verhältnis der Flächen (70 v. H. Schlaf- und Wohnräume / 30 v. H. „Behandlungszimmer“ und BDSM-Studio) hält der Senat für sachgerecht. Anders als bei Frühstücksleistungen oder Parkplatzgestaltung lässt sich ein anteiliger Preis für die Nutzungsmöglichkeit der besonderen Einrichtungen nicht am Markt ermitteln.

3. Die Kostenteilung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO . Dabei hatte der Senat zu berücksichtigen, dass der Kläger seinen Antrag erst in der mündlichen Verhandlung eingeschränkt hat.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 ,155 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr.10, 711 ZPO.

Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache zugelassen worden.