

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

19. Dezember 2019(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 98 – Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, auf bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden – Anhang III Nr. 12 – Ermäßigter Mehrwertsteuersatz auf die Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen – Frage der Anwendung dieses ermäßigten Satzes auf die Vermietung von Bootsliegeplätzen in einem Jachthafen – Vergleich mit der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen – Gleichbehandlung – Grundsatz der steuerlichen Neutralität“

In der Rechtssache C?715/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 2. August 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 15. November 2018, in dem Verfahren

**Segler-Vereinigung Cuxhaven e. V.**

gegen

**Finanzamt Cuxhaven**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin L. S. Rossi sowie der Richter J. Malenovský (Berichterstatter) und F. Biltgen,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der deutschen Regierung, vertreten durch S. Eisenberg und J. Möller als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Pethke und N. Gossement als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Segler-Vereinigung Cuxhaven e. V. und dem Finanzamt Cuxhaven (Deutschland) (im Folgenden: Finanzamt) über den auf die Vermietung von Bootsliegeplätzen anwendbaren Mehrwertsteuersatz.

## **Rechtlicher Rahmen**

### ***Unionsrecht***

3 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer die folgenden Umsätze:

„Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

4 Art. 96 dieser Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten wenden einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.“

5 Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

...“

6 Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten u. a. die „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ von der Steuer.

7 Art. 135 Abs. 2 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die folgenden Umsätze sind von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe I ausgeschlossen:

a) Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind;

b) Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen;

...“

8 Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält das Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze gemäß Art. 98 dieser Richtlinie angewandt werden können. Nr. 12 dieses Anhangs umfasst folgende Dienstleistungen:

„Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen“.

### **Deutsches Recht**

9 § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sieht vor:

„(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt“.

10 § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG bestimmt:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

12. a) die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen,

...

Nicht befreit sind die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören ..., auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind“.

11 Nach § 12 Abs. 1 UStG gilt ein Regelsteuersatz von 19 %.

12 Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7 % der Bemessungsgrundlage für:

„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“.

13 Nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (GG) (BGBl. S. 1) sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich.

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

14 Revisionskläger des Ausgangsverfahrens ist ein eingetragener, gemeinnütziger Verein, dessen Zweck die Förderung des Segel- und Motorwassersports ist. Er unterhält etwa 300 Bootsliegeplätze, von denen ungefähr die Hälfte in den Jahren 2010 bis 2012 (im Folgenden: streitige Jahre) an seine Mitglieder vergeben waren. Die Vereinsmitglieder sind verpflichtet, bei Abwesenheit die Nutzung ihrer Liegeplätze durch Gäste zu dulden. Die übrigen Liegeplätze stehen den Gästen uneingeschränkt zur Verfügung.

15 In den streitigen Jahren unterwarf der Revisionskläger des Ausgangsverfahrens die Entgelte aus der Überlassung der Bootsliegeplätze an Gäste dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz.

16 Im Anschluss an eine bei ihm durchgeführte Prüfung beschloss das Finanzamt, die Umsatzsteuerbescheide für die streitigen Jahre zu ändern, und unterwarf die besagten Entgelte dem Mehrwertsteuerregelsatz.

17 Die vom Revisionskläger des Ausgangsverfahrens dagegen erhobene Klage wies das Niedersächsische Finanzgericht (Deutschland) ab. Es war der Auffassung, dass die kurzfristige Überlassung von Bootsliegeplätzen nicht unter die „kurzfristige Vermietung von Campingflächen“ nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG subsumiert werden könne. Eine solche Überlassung falle unter die „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen“ gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 Alternative 2 UStG, der seinerseits auf Art. 135 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie beruhe. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG stehe dieser Auslegung nicht entgegen.

18 Gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts legte der Revisionskläger des Ausgangsverfahrens Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland) ein. Seiner Ansicht nach verletzt die Besteuerung der Vermietung von Bootsliegeplätzen mit dem Mehrwertsteuerregelsatz den allgemeinen Gleichheitssatz, weil die Überlassung von Flächen für Wohnmobile und Wohnwagen dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliege. Eine gleichheitssatzkonforme Auslegung würde, so der Revisionskläger des Ausgangsverfahrens, dazu führen, dass alle wie auch immer gearteten Formen der kurzfristigen Beherbergung einheitlich dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen wären. Der Schwerpunkt der von ihm ausgeführten Leistungen sei die Überlassung von Bootsliegeplätzen zum Zwecke der Beherbergung von Seglern. So falle das Hafengeld ausschließlich bei Übernachtungen an.

19 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Umfasst die Steuersatzermäßigung für die Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen nach Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 dieser Richtlinie auch die Vermietung von Bootsliegeplätzen?

### **Zur Vorlagefrage**

20 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz, der dort für die Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen vorgesehen ist, auch auf die Vermietung von Bootsliegeplätzen anwendbar ist.

21 Hierzu ist festzustellen, dass nach Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie jeder Mitgliedstaat einen für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleichen Mehrwertsteuer-Normalsatz anzuwenden hat.

22 In Abweichung davon sieht Art. 98 dieser Richtlinie die Möglichkeit vor, ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden. Zu diesem Zweck enthält Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie ein abschließendes Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und der Dienstleistungen, auf die ermäßigte Sätze angewandt werden können (Urteil vom 9. März 2017, *Oxycure Belgium*, C?573/15, EU:C:2017:189, Rn. 21).

23 Im Einzelnen gestattet Anhang III Nr. 12 dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die „Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und [die] Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen“.

24 Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die Vermietung von Bootsliegeplätzen im Hinblick auf Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen gleichgestellt werden kann.

25 Dazu ist vorab daran zu erinnern, dass zum einen Bestimmungen, mit denen von einem Grundsatz abgewichen wird, eng auszulegen sind. Zum anderen müssen die im Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe entsprechend ihrer gewöhnlichen Bedeutung ausgelegt werden (Urteil vom 10. November 2016, *Baštová*, C?432/15, EU:C:2016:855, Rn. 59 und 60 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie legt die verschiedenen „Beherbergungs“-Leistungen fest, auf die ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann.

27 Wie sich aus der oben in Rn. 25 angeführten Rechtsprechung ergibt, ist der Beherbergungsbegriff des Anhangs III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie eng auszulegen und darf der Anwendungsbereich dieser Bestimmung nicht auf Leistungen ausgedehnt werden, die sich weder im Wortlaut der Bestimmung wiederfinden noch begriffsimmanent sind.

28 Die Vermietung von Bootsliegeplätzen ist aber zum einen nicht im Wortlaut von Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten und zum anderen nicht dem Begriff der Beherbergung immanent, sondern soll in erster Linie das sichere Festmachen der Boote am Liegeplatz ermöglichen.

29 Somit ist Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dahin zu verstehen, dass er es einem Mitgliedstaat gestatten würde, auf die Vermietung von Bootsliegeplätzen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.

30 Bestätigung findet dies auch in den Zielen, die mit der Regelung über ermäßigte Mehrwertsteuersätze verfolgt werden.

31 Insofern ist daran zu erinnern, dass dem Unionsgesetzgeber ein weites Ermessen zuzuerkennen ist, da er beim Erlass einer steuerlichen Maßnahme Entscheidungen politischer, wirtschaftlicher und sozialer Art treffen und divergierende Interessen in eine Rangfolge bringen oder komplexe Beurteilungen vornehmen muss (Urteil vom 7. März 2017, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, Rn. 54).

32 In diesem allgemeinen Kontext ist darauf hinzuweisen, dass der Unionsgesetzgeber mit Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie beabsichtigte, dass auf die grundlegenden Güter sowie auf Gegenstände und Dienstleistungen, die sozialen oder kulturellen Zielen dienen, soweit von ihnen keine oder nur eine geringe Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung ausgeht, ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann (Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/Vereinigtes Königreich, C?161/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:355, Rn. 25).

33 Konkret ist die Gewährung der Möglichkeit für die Mitgliedstaaten in Nr. 12 dieses Anhangs, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf verschiedene Formen der Beherbergung, u. a. in Ferienunterkünften, anzuwenden, womit einem grundlegenden Bedürfnis eines jeden, der unterwegs ist, entsprochen wird, geeignet, einen breiten Zugang zu den betreffenden Leistungen zu erleichtern.

34 Die Einräumung der Möglichkeit, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Leistungen der Vermietung von Bootsliegeplätzen anzuwenden, wäre aber in Ansehung eines solchen Ziels sozialer Natur offenkundig nicht gerechtfertigt, da Segel- und Motorboote wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, nicht – zumindest nicht hauptsächlich – als Beherbergungsorte dienen.

35 Schließlich beeinträchtigt die Auslegung von Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie sie sich aus Rn. 29 des vorliegenden Urteils ergibt, entgegen den vom vorlegenden Gericht geäußerten Zweifeln nicht den Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

36 Dieser Grundsatz lässt es nämlich nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a., C?597/17, EU:C:2019:544, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Insofern genügt aber der Hinweis, dass, wie sich aus Rn. 34 des vorliegenden Urteils ergibt, die Dienstleistungen der Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen einerseits und die Dienstleistungen der Vermietung von Bootsliegeplätzen andererseits unterschiedliche Zwecke erfüllen und daher nicht miteinander in Wettbewerb stehen.

38 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz, der dort für die Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen vorgesehen ist, nicht auf die Vermietung von Bootsliegeplätzen anwendbar ist.

## **Kosten**

39 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz, der dort für die Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen vorgesehen ist, nicht auf die Vermietung von Bootsliegeplätzen anwendbar ist.**

Rossi

Malenovský

Biltgen

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 19. Dezember 2019.

Der Kanzler

Die Präsidentin der Achten Kammer

A. Calot Escobar

L. S. Rossi

\* Verfahrenssprache: Deutsch.