

Quelle: <https://voris.wolterskluwer-online.de/document/e6dfc30b-6b2a-4920-bca0-d2dff9ec2b09>

Bibliografie	
Gericht	FG Niedersachsen
Datum	23.05.2023
Aktenzeichen	5 K 3/22
Entscheidungsform	Urteil
Referenz	WKRS 2023, 52729
Entscheidungsname	[keine Angabe]
ECLI	ECLI:DE::2023:0523.5K3.22.00

Finanzgericht Niedersachsen

Urt. v. 23.05.2023, Az.: 5 K 3/22

einheitlicher Leistungsgegenstand; ermäßigter Steuersatz; Sauna; Schwimmbad; Bestimmung des Steuersatzes für eine kombinierte Schwimmbad- und Saunanutzung

Amtlicher Leitsatz

- Ein Leistungsbündel aus Sportschwimmbad und Sauna kann sich aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers als eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung darstellen, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, wofür insbesondere ein einheitlicher Eintrittspreis und eine auf die kombinierte Nutzungsmöglichkeit bezogene Werbung sprechen.**
- Eine solche einheitliche Leistung unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG.**

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für eine kombinierte Schwimmbad- und Saunanutzung.

I.

Die Klägerin ist eine Gebietskörperschaft (juristische Person des öffentlichen Rechts) und betreibt ein Schwimmbad mit Sauna als einen sog. Betrieb gewerblicher Art.

Das Schwimmbad beinhaltet ein Sportschwimmbassin (312 qm Wasserfläche) mit einzelnen Schwimmbahnen, fünf Startblöcken, einem Sprungturm mit 3-Meter-Plattform und einem 1-Meter-Brett sowie ein insbesondere als Lernschwimmbassin genutztes Multifunktionsbassin (121 qm Wasserfläche). Es handelt sich nicht um ein Spaß- oder Erlebnisbad.

Der Saunabereich befindet sich im Untergeschoss und ist nur über den sog. Barfußgang hinter dem Umkleidebereich über ein Treppenhaus zugänglich. Der Saunabereich sollte im Streitjahr mit einem beim Eintritt in das Schwimmbad erhaltenen Chip und dem im Zugangsbereich zur Sauna vorgehaltenen Lesegerät durch die Nutzenden betreten werden können. Tatsächlich setzte der Zugang zum Saunabereich aber nicht die tatsächliche Betätigung des Lesegerätes voraus. Eine Betätigung des Lesegerätes auch durch solche Personen, die die Sauna nicht benutzen wollten, war im Streitjahr bauartbedingt ebenfalls nicht ausgeschlossen.

Die Sauna (22 qm) bietet Platz für 20-25 Personen. Daran angeschlossen ist ein sog. Ruheraum. Hier besteht insbesondere die

Möglichkeit, Wellness- oder Kosmetikangebote durch fremde Dienstleister in Anspruch zu nehmen. Neben dem Ruheraum befindet sich der sog. Verweilbereich mit fremdbetriebener Gastronomie. Im Außenbereich zur Sauna werden von der Klägerin Liegeplätze für 15 Personen sowie eine Blockhütte, in der sich eine Biosauna befindet, bereitgehalten.

Wegen der weiteren Einzelheiten nimmt der Senat auf die eingereichten Grundrisszeichnungen Bezug.

Die Nutzung der Sauna war im Eintrittspreis des Schwimmbads für Einzelpersonen enthalten. Die Klägerin hat im Streitjahr die Kombination von Schwimmbad und Sauna zu einem einheitlichen Eintrittspreis werbemäßig als besonderes Angebot besonders hervorgehoben.

Im Normaltarif betrug der nicht ermäßigte Eintrittspreis bis 2 Stunden 4 € und ab 2 Stunden 8 €. Der Erwerb von getrennten Eintrittsberechtigungen war im Streitjahr nicht möglich. Für weitere Einzelheiten hinsichtlich der Preisgestaltung nimmt der Senat auf den Flyer, Blatt 8 der BP-Arbeitsakte, Bezug.

Die Klägerin unterwarf diese Eintrittsgelder seit jeher der Umsatzsteuer und teilte diese Umsätze auf Grundlage einer Schätzung unter Berücksichtigung des Nutzerverhaltens nach der Zählung des vorgenannten Lesegerätes nach dem ermäßigten Umsatzsteuersatz und nach dem Regelsteuersatz auf, soweit nach den Besucherzahlen zusätzlich auch der Saunabereich von den Schwimmbadnutzenden aufgesucht wurde. Nach Auffassung der Klägerin ging diese Aufteilungsmethoden wegen den vorgenannten Unzulänglichkeiten, insbesondere wegen den unstreitigen Fehlbetätigungen bzw. Mehrfachbetätigungen des Lesegeräts und die dadurch bedingte Erhöhung des Anteils der Umsätze zum Regelsteuersatz, zu ihren Lasten.

Bei dem Schwimmbad- und Saunabetrieb handelt es sich auch unter Berücksichtigung der nicht streitigen Umsätze um einen dauerdefizitären Zuschussbetrieb.

II.

In ihrer am ... an das beklagte Finanzamt übermittelten Umsatzsteuer-Voranmeldung für das 2. Kalendervierteljahr 2020 meldete die Klägerin nach der vorgenannten Aufteilungsmethode steuerpflichtige Umsätze zum ermäßigten Steuersatz und zum Regelsteuersatz an.

Nach den Feststellungen einer bei der Klägerin währenddessen durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung waren die mit dem Betrieb des Schwimmbands einschließlich der Sauna erbrachten Leistungen unter Berücksichtigung der Rechtsgrundsätze des BMF-Schreibens vom 18. Dezember 2019 (III C2-S 7243/19/10001:002) allerdings insgesamt dem Regelsteuersatz zu unterwerfen.

Hierauf änderte das beklagte Finanzamt die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das 2. Kalendervierteljahr 2020 durch Änderungsbescheid vom ... und unterwarf die Eintrittsgelder nunmehr insgesamt dem Regelsteuersatz.

III.

Der hiergegen am ... von der Klägerin beim beklagten Finanzamt eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Nach den Gründen der Einspruchsentscheidung vom ... habe die Klägerin durch den Verkauf der Eintrittsberechtigungen für das Schwimmbad einschließlich der Sauna eine dem Regelsteuersatz unterliegende einheitliche komplexe Leistung erbracht.

Aus der maßgeblichen Sicht des Durchschnittsverbrauchers bestehe der wirtschaftliche Gehalt der Streitgegenständlichen Leistungen in der Bereitstellung der Nutzung des Schwimmbads und der Sauna. Die Leistungsempfänger hätten durch die Eintrittsberechtigung das Recht erworben, dieses Angebot in seiner Gesamtheit in Anspruch zu nehmen. Dabei sei unerheblich, ob und in welchem Umfang die Leistungsempfänger die ihnen zur Verfügung gestellten Einrichtungen und Leistungen auch tatsächlich in Anspruch genommen hätten. Denn im Streitfall läge eine einheitliche komplexe Leistung vor, die durch die Möglichkeit, alle Einrichtungen zu nutzen, geprägt werde. Mit einer solchen Leistung habe die Klägerin den Leistungsempfängern das Recht zugewandt, die Einrichtungen und die damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten in der Gesamtheit in Anspruch zu nehmen.

Die insoweit einheitliche Leistung überschreite den in § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gesetzten Rahmen. Nur ausnahmsweise sei eine einheitliche komplexe Leistung insgesamt ermäßigt zu besteuern, wenn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers der dominierende Bestandteil dem ermäßigten Steuersatz unterliege. Dies sei allerdings nur anzunehmen, wenn ein Schwimmbad neben einer Gelegenheit zum Schwimmen zusätzlich die Nutzung einer "kleine Saunakabine" vorhalte. Im Streitfall komme dem Saunabereich aber aufgrund seiner aufwändigen Gestaltung ein eigenes Gewicht zu.

Dieses Ergebnis stünde auch im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung. Bei der Beurteilung des dominierenden Bestandteils einer einheitlichen komplexen Leistung sei die Gesamtheit objektiver Gesichtspunkte, insbesondere die Konzeption der Leistung maßgeblich. Dominierende Bestandteile lägen lediglich vor, wenn die daneben bestehenden Leistungen so geringfügig seien, dass sie am Charakter der einheitlichen komplexen Leistung nichts ändern. Im Streitfall seien die beiden Leistungsbestandteil in Gestalt der Schwimmbad- und Saunanutzung aber derart miteinander verflochten, dass sie einander qualitativ gleichwertig

gegenüberstehen.

Aus der EuGH-Entscheidung Stadion Amsterdam folge nichts Anderes, weil bereits nicht erkennbar sei, ob das vorliegende Gericht von der Fallgruppe einer einheitlichen Leistung aus Haupt- und unselbständiger Nebenleistung oder der Fallgruppe einer einheitlichen komplexen Leistung ausgegangen sei. Der BFH habe diese Entscheidung in seiner EuGH-Vorlage vom

26. Mai 2021 zum Aktenzeichen V R 22/20 lediglich der Fallgruppe Haupt- und Nebenleistung zugeordnet.
IV.

Hiergegen hat die Klägerin am ... Klage erhoben.

Die Einräumung der Eintrittsberechtigung sei vom beklagten Finanzamt zutreffend als eine einheitliche Leistung eingeordnet worden, weil die Klägerin den Leistungsempfängern mit der Einräumung des Entgelts zur Erlangung der Eintrittsberechtigung die Möglichkeit einräume, sowohl das Schwimmbad als auch den Saunabereich und damit mehrere Einrichtungen in ihrer Gesamtheit zu nutzen. Ein Durchschnittsverbraucher betrachte daher diese Leistung als einheitliche Leistung.

Allerdings sei auf diese einheitliche Leistung nach den Grundsätzen der EuGH-Entscheidung Stadion Amsterdam der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG anzuwenden. In dem dieser EuGH-Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt seien Touren streitgegenständlich gewesen, in denen die Teilnehmer die Tribünen, den Fußballplatz sowie den Presse- und Kontrollraum im Fußballstadion Amsterdam besucht hätten. Hierbei sei Wissenswertes über den Verein AFC Ajax Amsterdam, das Stadion und Konzerte vermittelt worden. Am Ende der Tour konnte das Vereinsmuseum besucht werden. Ohne die Stadionführung sei ein Besuch des Museums nicht möglich gewesen und es sei ausschließlich ein Gesamtentgelt verlangt worden. Nach den Feststellungen des niederländischen Berufungsgerichts sei der Besuch des Museums nur ein kleiner Teil der Führung gewesen. Hauptelement der Teilnahme an der Tour sei das Fußballstadion gewesen. Daher sei aus Sicht des Durchschnittsbesuchers die einheitliche Leistung mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, weil der Museumsteil als Nebenelement untergeordnet und die einheitliche Leistung von der Besichtigung der Arena geprägt gewesen sei.

Übertragen auf den Streitfall seien daher die beiden Leistungselemente Schwimmbad- und Saunanutzung hinsichtlich Qualität und Quantität aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu gewichten. Nach den Besucherstrukturen hätten ca. 83% der jährlichen Besucher das Schwimmbad genutzt. Nach den saisonalen Schwankungen werde das Schwimmbad in den Sommermonaten im Vergleich zum Saunabereich stärker genutzt als in den Wintermonaten. Entgegen der Auffassung des beklagten Finanzamts dürfte die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit der Sauna durch die Klägerin nicht künstlich durch Leistungen Dritter in Nebenräumen aufgebläht werden. Allein der Versuch einer solchen Argumentation durch das Finanzamt im Verwaltungsverfahren habe deutlich gemacht, dass der Saunabereich allein betrachtet von untergeordneter Bedeutung sei. Auch aus räumlichen Gründen sei nach dieser Gesamtbetrachtung sowohl aus qualitativer als auch quantitativer Sicht die Saunaleistung als Nebenelement der einheitlichen Leistung anzusehen. Die Nutzung des Schwimmbads sei das Hauptelement. Für weitere Einzelheiten nimmt der Senat auf die Klageschrift vom 14. Januar 2022 sowie der Anlage K16 Bezug.

Aufgrund dieser Sichtweise sei Art. 98 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwstSystRL) i.V.m. Anhang III Nr. 13 dahingehend auszulegen, dass auf die einheitliche Leistung der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG anzuwenden sei.

V.

Während des Klageverfahren übermittelte die Klägerin ihre zustimmungsbedürftige Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2020 an das beklagte Finanzamt und ermittelte darin einen Vorsteuerüberhang. Die streitgegenständlichen Umsatzerlöse aus den Eintrittsgeldern ermittelten sich wie folgt:

Eintrittsentgelte	Netto	Steuersatz	USt	Brutto
Schwimmbad Einzelpersonen	... €	7 %	... €	... €
Schwimmbad Vereine	... €	7 %	... €	... €
Schwimmbad Sonstige	... €	7 %	... €	... €

Eintrittsentgelte	Netto	Steuersatz	USt	Brutto
Schwimmbad Einzelpersonen	... €	5 %	... €	... €
Schwimmbad Vereine	... €	5 %	... €	... €
Schwimmbad Sonstige	... €	5 %	... €	... €
Sauna Einzelpersonen	... €	19 %	... €	... €
Sauna Einzelpersonen	... €	16 %	... €	... €

Das beklagte Finanzamt folgte der eingereichten Erklärung nicht und unterwarf im Jahressteuerbescheid vom 17. Februar 2023 auch die bisher dem ermäßigten Umsatzsteuersatz angemeldeten Umsätze dem Regelsteuersatz und setzte daher ein Vorsteuerüberhang in Höhe von ... € fest.

Die Klägerin beantragt,

die Umsatzsteuer für 2020 unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2020 vom 17. Februar 2023 auf - ... € herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Selbst unter der Annahme der von der Klägerin vorgebrachten Nutzungsverhältnisse trete das Gewicht der Sauna nicht derart in den Hintergrund, dass sie mit den Worten des EuGH in der Entscheidung Stadion Amsterdam als "Nebenbestandteil" angesehen werden könnte. Dafür müsste der Durchschnittsverbraucher der Sauna qualitativ und quantitativ ein deutlich untergeordnetes Gewicht zuschreiben. Dies sei nicht der Fall.

Anders als in der Sachverhaltskonstellation der EuGH-Entscheidung Stadion Amsterdam würden die Besucher auch die Nutzungsmöglichkeit der Sauna als gewichtigen Einzelbestandteil der einheitlichen Leistung wahrnehmen. Demgegenüber sei in der EuGH-Entscheidung Stadion Amsterdam der Besuch des Museums lediglich ein untergeordneter Bestandteil des Stadionrundgangs, der diesem Rundgang zeitlich nachfolgte. Ein zeitlich vorangestellter Besuch des Museums oder gar ein Verzicht auf die Stadionrundführung sei nicht möglich gewesen. Der durchschnittliche Stadionbesucher habe sich also ohne den Hauptleistungsbestandteil Stadionrundgang nicht für die separate Inanspruchnahme des Nebenbestandteils Museum entschieden und auch nicht entscheiden können. Der konkrete Ablauf der Leistung sei starr gewesen. Eine Vergleichbarkeit mit den im Streitfall gegebenen zwei gewichtigen und nebeneinanderstehenden Hauptleistungsbestandteilen sei daher nicht gegeben.

Insbesondere sei nicht entscheidend, welcher Hauptleistungsbestandteil tatsächlich das größere Gewicht habe. Das Nebeneinander von zwei einheitlich erbrachten Hauptleistungsbestandteilen, von denen nur ein Bestandteil dem ermäßigten Steuersatz unterliege, führe zur Anwendung des Regelsteuersatzes. Denn die enumerative Aufzählung der ermäßigt zu steuernden Umsätzen in § 12 Abs. 2 UStG folge nicht nur dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot, sondern will darüber hinaus auch sicherstellen, dass lediglich bestimmten gesellschaftlich als förderungswert angesehenen Umsätzen eine vom Regelfall abweichende Besteuerung zugutekomme. Die ermäßigte Besteuerung ermögliche es den in den begünstigten Bereichen aktiven Marktteilnehmern, zumindest einen Teil des zwischen der Regelbesteuerung und dem ermäßigten Steuersatz liegenden Betrages zusätzlich zu vereinnahmen und diene damit der Stärkung der Wettbewerbsposition dieser Marktteilnehmer. Mit dem Telos der Steuerermäßigung stehe es im Widerspruch, wenn sich Marktteilnehmer durch das einheitliche Angebot von mehreren gewichtigen und nebeneinanderstehenden Hauptleistungen die Quersubventionierung eines nicht ermäßigt besteuerten Hauptleistungsbestandteils sichern könnten. Denn diese Leistungen habe der Gesetzgeber mit Blick auf die abschließende Fallnormierung in § 12 Abs. 2 UStG ausdrücklich nicht als besonders förderungsfähig angesehen.

Folge man dagegen der "Dominanztheorie" der Klägerin, könne der Anbieter einer einheitlichen Leistung mit zum Beispiel fünf Leistungsbestandteilen die ermäßigte Besteuerung für eine Gesamtleistung beanspruchen, wenn ein nach § 12 Abs. 2 UStG ermäßigt zu steuernder Bestandteil von 32% vier gleich gewichteten und grundsätzlich mit dem Regelsteuersatz zu steuernden Bestandteilen gegenüberstehen würde (4 x 17%). In diesem Fall erhielte der Anbieter auf 100% seiner Umsätze den

ermäßigten Steuersatz, obwohl seine dominierenden, aber lediglich 32% ausmachenden Umsätze dem Regelungsbereich des § 12 Abs. 2 UStG unterfielen. Derartige Ergebnisse habe sowohl der europäische als auch der deutsche Gesetzgeber nicht gewollt. Vielmehr sei es seit jeher seine Zielstellung bestimmte Umsätze zu fördern, ohne dadurch Wettbewerbsverzerrungen zu erzeugen.

Deshalb sei eine ermäßigte Besteuerung der einheitlichen Leistung lediglich dann möglich, wenn ein Leistungsbestandteil als Annex oder Nebenleistung im Vergleich zur ermäßigt besteuerten Hauptleistung nicht weiter ins Gewicht fiele. Diese Voraussetzung erfülle die Sauna nicht.

VI.

Während der mündlichen Verhandlung vom 23. Mai 2023 sind die Beteiligten übereinstimmend zu dem Ergebnis gelangt, dass die Leistungen an Vereine dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen seien. Der Beklagte änderte sodann die nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens gewordene Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung für 2020 vom 17. Februar 2023 in der zu Protokoll gegebenen Weise und setzte die Umsatzsteuer um ... € herab.

Entscheidungsgründe

I. Die Klage ist unbegründet.

1. Die angefochtene Umsatzsteuerfestsetzung für 2020 vom 23. Mai 2023, die ihrerseits gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist, ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin daher nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht die streitgegenständlichen Umsätze für die Einräumung der Nutzungsberechtigung für die einheitliche Leistung Schwimmbad- und Saunanutzung aus den einheitlichen Gesamteintrittspreisen dem Regelsteuersatz unterworfen.

2. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Der Regelsteuersatz betrug gem. § 12 Abs. 1 UStG in der Zeit vom 1. Januar 2020 bis 30. Juni 2020 19 % der Bemessungsgrundlage und im Verbindung mit § 28 Abs. 1 UStG in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 16 % der Bemessungsgrundlage. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG ermäßigte sich die Steuer für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie der Verabreichung von Heilbädern in der Zeit vom 1. Januar 2020 bis 30. Juni 2020 auf 7 % und in der Zeit vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 in Verbindung mit § 28 Abs. 2 UStG auf 5 %.

a) Die Einräumung der Berechtigungen zur Nutzung des Schwimmbads und der Sauna für Einzelpersonen, für die die Klägerin die im Streitfall nur noch im Streit stehenden Umsätze aus dem Verkauf von Eintrittsberechtigungen erzielt hat, bildet eine einheitliche sonstige Leistung.

aa) Nach ständiger Rechtsprechung ist in der Regel jede Lieferung oder Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Ein einheitlicher Umsatz ist dabei für zwei Fallgruppen zu bejahen.

(a) Zum einen liegt eine einheitliche Leistung vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann Neben- und nicht Hauptleistung, 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) Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. zu alledem z. B. EuGH-Urteil vom 18. Januar 2019 Stadion Amsterdam, C-463/16, DStR 2018, 246 und

BFH-Urteile vom 2. August 2018 V R 6/16, BStBl II 2019, 293 sowie vom 10. Januar 2013 V R 31/10, BStBl II 2013, 352).

bb) Ob im Fall eines Leistungsbündels umsatzsteuerrechtlich eine einheitliche Leistung vorliegt oder ob mehrere, getrennt zu beurteilende Leistungen gegeben sind, haben die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. hierzu z. B. EuGH-Urteil vom 17. Januar 2013 BGZ Leasing C-224/11, und BFH-Urteile vom 13. Juni 2018 XI R 2/16, BStBl II 2018, 678

[BFH 08.02.2018 - V R 42/15] sowie vom 13. November 2013 XI R 24/11, BStBl II 2017, 1147).

Insoweit hat es der EuGH - in der Frage, ob der Zugang zu einem Aquapark, der den Besuchern nicht nur Einrichtungen für sportliche Betätigungen, sondern auch andere Arten der Unterhaltung und Erholung bietet, eine unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL fallende einheitliche Leistung darstellt - als wichtiges Indiz für das Vorliegen einer solchen Leistung angesehen, wenn der Aquapark nur eine einheitliche Eintrittskarte anbietet, die Zugang zu sämtlichen Einrichtungen eröffnet, ohne dass in irgendeiner Weise hinsichtlich der Art der tatsächlich benutzten Einrichtung sowie der Art und Weise und der Dauer ihrer Benutzung während der Gültigkeit der Eintrittskarte unterschieden wird (EuGH-Urteile vom 18. Januar 2018 Stadion Amsterdam, C-463/16, DStR 2018, 246 und vom 21. Februar 2013 Mesto Zamberk, C-18/12, DStR 2013, 407

[BFH 12.12.2012 - XI R 3/10]).

cc) Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze bildet die einheitliche Eintrittsberechtigung für die kombinierte Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads und der Sauna zu einem einheitlichen Eintrittspreis im vorliegenden Fall eine einheitliche Leistung.

(a) Allerdings ist die Saunanutzung nicht als Nebenleistung zur Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads anzusehen, denn aus Sicht der Durchschnittsverbraucher besteht zur Überzeugung des Senats gerade in der Saunanutzung ein eigenständiger Zweck. Die Nutzungsmöglichkeit der Sauna ist insoweit - anders als zum Beispiel die Nutzung der Dusch- und Umkleidekabinen - kein Mittel, um die Nutzung des Schwimmbads (als etwaige Hauptleistung) unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

(b) Vielmehr bilden diese kombinierten Leistungen in Gestalt der Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads und der Sauna nach den charakteristischen Merkmalen des Umsatzes aus Sicht des insoweit maßgeblichen Durchschnittsverbrauchers zur Überzeugung des Senats eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung durch das Zusammenwirken von "schwimmen" und "saunieren", deren Aufspaltung zudem wirklichkeitsfremd wäre.

Die beiden Leistungsbestandteile der Schwimmbad- und Saunanutzung können zwar grundsätzlich auch getrennt voneinander erbracht werden. Im Streitfall sind diese Leistungselemente nach dem Wesen des von der Klägerin angebotenen Gesamtpakets aber so aufeinander abgestimmt, dass sie zur Überzeugung des Senats aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers ihre Selbständigkeit verlieren und wirtschaftlich aus der Verbindung dieser beiden unterschiedlichen Leistungselemente etwas selbständiges "Neues" bilden und einen einheitlichen Zweck verfolgen. Die sportliche Betätigung in Gestalt des "Schwimmen" wird aufgrund der Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads im Streitfall kombiniert durch die Erholungskomponente "Saunieren" aufgrund der Nutzungsmöglichkeit der Sauna, wodurch im Wesen der zusammengesetzten Leistungselemente gerade in der Verbundenheit dieser Leistungselemente eine neue kombinierte, selbständige Leistung "Schwimmen und Saunieren" entsteht. Die beiden Leistungselemente greifen so ineinander beziehungsweise sind so aufeinander abgestimmt und ergänzen sich aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen in ihrer Kombination zurücktreten. In welchem Umfang die Leistungsempfänger die ihnen zur Verfügung gestellten Einrichtungen und Leistungen tatsächlich in Anspruch genommen haben, ist für maßgebende Sicht des Durchschnittsverbrauchers in Bezug auf den Wesen der Leistung beziehungsweise der einzelnen Leistungselemente nicht entscheidungserheblich.

Zudem ist eine solche neue einheitliche Leistung auf der Grundlage der Gesamtheit objektiver Gesichtspunkte auch deshalb anzunehmen, weil das von der Klägerin angebotene Gesamtpaket auch in Gestalt des einheitlichen Eintrittspreises sowie der entsprechenden Werbemaßnahmen bezogen auf die kombinierte Nutzungsmöglichkeit und der insoweit maßgebenden Sicht des Durchschnittsverbrauchers in Bezug auf dieses angebotene Gesamtpaket und des - im Vergleich zu marktüblichen Preisen für eine Saunanutzung - günstigen einheitlichen Eintrittspreises hinzutritt und als weiteres Indiz die einheitliche Leistung begründet.

Die Aufspaltung dieser einheitlichen Leistung wäre bereits deshalb wirklichkeitsfremd, weil die Kombination von "Schwimmen" und "Saunieren" ihre - insbesondere in der von der Klägerin angebotenen Form - besondere Eigenart, die sie erst durch die Verbindung der beiden unterschiedlichen Leistungskomponenten "Sport" und "Erholung" erhalten hat, aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers wieder verlieren würde.

b) Die einheitliche Leistung der kombinierten Schwimmbad- und Saunanutzung unterliegt dem Regelsteuersatz und nicht der Besteuerung zum ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG.

aa) Nach dieser Vorschrift sind nur die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern ermäßigt zu besteuern.

bb) Unionsrechtliche Grundlage ist Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten ermäßigte Steuersätze nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien zu dieser Richtlinie anwenden. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung sind Bestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, eng auszulegen. Dies gilt insbesondere bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. den in Anhang III abschließend bezeichneten Kategorien.

cc) Soweit die nationale Vorschrift die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Verabreichung von Heilbädern anordnet, beruht sie auf Kategorie 17 des Anhangs III der MwStSystRL, wonach die Mitgliedsstaaten medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b bis e MwStSystRL steuerbefreit sind, dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterwerfen können. Nach richtlinienkonformer Auslegung ist der nationale

Begriff "Heilbad" im Sinne des unionsrechtlichen Begriffs "Thermalbehandlung" auszulegen, so dass die Verabreichung eines Heilbads zweckbestimmt der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen muss (vgl. zu alledem

BFH-Urteil vom 28. August 2014 V R 24/13, BStBl. II 2015, 194 m.w.N.).

Hiervon kann bei der Nutzungsmöglichkeit der Sauna in einem Schwimmbad sowie bei der Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads keine Rede sein, weil diese Einrichtungen regelmäßig dem allgemeinen Wohlbefinden dienen (vgl. zur Sauna in einem Fitnessstudio

BFH-Urteil vom 12. Mai 2005 V R 54/02, BStBl. II 2007, 283). Es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass der Schwimmbad- bzw. Saunabesuch der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung gedient hätten.

dd) Soweit die nationale Steuerermäßigungsvorschrift die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundene Umsätze anordnet, beruht sie auf Kategorie 13 des Anhangs III der MwStSystRL, wonach die Mitgliedsstaaten das Überlassen von Sportanlagen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterwerfen können. Allerdings ist der nationale Begriff "Schwimmbad" ebenso richtlinienkonform im Sinne einer Sportanlage auszulegen. Ein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage muss zur Ausübung einer sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt sein. Anzeichen dafür sind zum Beispiel die Unterteilung in Schwimmbahnen, die Ausstattung mit Startblöcken, eine angemessene Tiefe oder ein angemessenes Ausmaß des Schwimmbeckens. Kein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage ist daher eine Einrichtung, in der lediglich ein Erholungsbad genommen werden kann (zu alledem

BFH-Urteil vom 28. August 2014 V R 24/13, BStBl. II 2015, 194).

Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze handelt es sich bei dem streitgegenständlichen Schwimmbad offensichtlich um eine Sportanlage, weil das Sportschwimmbekken zur Ausübung einer sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt ist. Das vorwiegend als Lernschwimmbekken genutzte Multifunktionsbekken steht der Einordnung des gesamten Schwimmbades als Sportanlage nicht entgegen, weil das Erlernen grundlegender Schwimmfähigkeiten Voraussetzung für die Nutzung des Sportschwimmbekkens ist. Nach der Konzeption des Schwimmbads steht bei den Besuchern auch das sportliche Schwimmen im Vordergrund. Eine Vergleichbarkeit mit Erholungsbädern oder Thermen und ähnlichem, bei denen aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers die Schwimmbekken in erster Line dem Baden zum Zwecke der Erholung und Entspannung dienen, ist nicht erkennbar.

ee) Der ermäßigte Steuersatz ist dennoch nicht für die streitgegenständlichen Umsätze aus der Einräumung der Nutzungsmöglichkeit von Schwimmbad und Sauna anzuwenden, weil der Besuch des Schwimmbads im Rahmen eines Gesamtpakets stattfindet und die insoweit - entsprechend den vorhergehenden Ausführungen - einheitliche Leistung den in § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG gesetzten Rahmen überschreitet. Denn nach dem Wortlaut dieser Vorschrift ist die Steuersatzermäßigung nur für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze anzuwenden, so dass alle Leistungen, die nicht als übliche und typische Nebenleistungen anzusehen sind, nicht begünstigt sind. Die Steuersatzermäßigung scheidet daher nach ihrem Wortlaut aus, wenn die Überlassung des Schwimmbads - wie im Streitfall - mit weiteren, nicht begünstigten Einrichtungen im Rahmen einer einheitlichen Leistung erfolgt (ähnlich *Huschens*, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG, Rz. 7 und 28; wohl auch *Püschner*, in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 9, Rz. 16 und 24 f.). Bei der Nutzungsmöglichkeit der Sauna handelt es sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Überzeugung des Senats insoweit - wie zuvor bereits ausgeführt - weder um eine übliche noch um eine typische Nebenleistung zur Schwimmbadnutzung. Der Rahmen der Steuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG wird daher bei einer einheitlichen Leistung bestehend aus der Kombination einer begünstigten Leistung und einer nichtbegünstigten Leistung überschritten und führt daher zur Nichtanwendung, auch wenn seine Anwendung auf das Leistungselement Schwimmbadnutzung bei Annahme einer insoweit eigenständigen Leistung möglich wäre.

ff) Die Anwendung der Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG ergibt sich auch nicht unter Anwendung der Rechtsgrundsätze des EuGH-Urteils vom 18. Januar 2018 in der Rechtssache Stadion Amsterdam (C-463/16, MwStR 2018, 262). Hiernach ist zwar eine einheitliche Leistung, die aus zwei separaten Bestandteilen, einem Haupt- und einem Nebenbestandteil, besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gälten, nur zu dem für diese einheitliche Leistungen geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern, der sich nach dem Hauptbestandteil richtet, und zwar auch dann, wenn der Preis jedes Bestandteils, der in den vom Verbraucher für die Inanspruchnahme dieser Leistung gezahlten Kaufpreis einfließt, bestimmt werden kann. Denn aus der Einstufung eines aus mehreren Bestandteilen bestehenden Umsatzes als einheitliche Leistung leitet sich ab, dass dieser Umsatz ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen muss. Eine nur teilweise Anwendung einer Steuersatzermäßigung kommt bei einer einheitlichen Leistung nicht in Betracht (

BFH-Urteil vom 2. August 2018 V R 6/16, BStBl II 2019, 293).

Können allerdings von Leistungselementen, die eine einheitliche Leistung bilden, nicht ein Hauptelement und ein oder mehrere Nebenelemente bestimmt werden, sind die Leistungselemente, die diese Leistung bilden, als gleichwert anzusehen, so dass der ermäßigte Steuersatz entsprechend den vorhergehenden Ausführungen auf diese einheitliche Leistung nicht anwendbar ist (EuGH-Urteil vom 10. November 2016, Bastova, C-432/15, MwStR 2016, 991 m.w.N.). Ob dies der Fall ist, hat das nationale Gericht im Rahmen einer Gesamtbetrachtung mit Rücksicht auf die qualitative und nicht nur die quantitative Bedeutung der maßgebenden Bestandteile festzustellen.

Zur Überzeugung des Senats handelt es sich entgegen der Auffassung der Klägerin bei der Einräumung der Nutzungsmöglichkeit der Sauna und des Schwimmbads im Rahmen der einheitlichen Leistung um jeweils gleichwertige Leistungselemente. Insbesondere kann die Saunanutzung aufgrund der Umstände des Streitfalles im Rahmen dieser einheitlichen Leistung zur Überzeugung des Senats nicht als Nebenbestandteil zur Schwimmbadnutzung qualifiziert werden. Denn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers, der entsprechend dem wirtschaftlichen Zweck der von der Klägerin verbundenen Leistungselemente auch beide Leistungen in Anspruch nimmt, ist in qualitativer Hinsicht weder das Schwimmbad noch die Saunalandschaft von untergeordneter Bedeutung. Der Senat konnte im Streitfall weder einen qualitativen noch einen quantitativen wesentlichen Unterschied dieser beiden Leistungselemente zueinander feststellen. Denn nach dem Wesen des Umsatzes in Gestalt der einheitlichen Leistung ergänzen sich beide Leistungselemente in qualitativer Hinsicht. Erhebliche Unterschiede lassen sich insbesondere auch nicht aus dem Vergleich des Flächenumfangs der Saunalandschaft mit dem Flächenumfang des Schwimmbads begründen. Es liegt in der Natur des Leistungsangebotes, dass das Schwimmbad aufgrund seines Sportschwimmbeckens und der üblicherweise in zeitlicher Hinsicht längeren Inanspruchnahme durch einen Durchschnittsverbraucher insbesondere räumlich einen größeren Umfang einnimmt als die üblicherweise in zeitlicher Hinsicht kürzere Nutzung der Saunalandschaft durch diesen Durchschnittsverbraucher. Hieraus lassen sich - insbesondere im Hinblick auf den von der Klägerin zusammengesetzten Zweck dieser Leistungselemente - keine wesentlichen Unterschiede herleiten, die eine untergeordnete Bedeutung der Saunalandschaft begründen könnten. Insoweit ist dem Beklagten zuzugestehen, dass es sich bei der streitgegenständlichen Saunalandschaft gerade nicht um kleine Sauna handelt.

Soweit die Verhältnisse des Streitfalles maßgebend sind, kann entgegen der Auffassung der Klägerin dahinstehen, in welchem Größenverhältnis andere Schwimmbäder mit Saunalandschaften zueinanderstehen.

Die quantitative Nutzung der Saunalandschaft durch die Nutzenden kann entgegen der Auffassung der Klägerin ebenso nicht eine untergeordnete Bedeutung der Sauna im Vergleich zum Schwimmbad begründen. Denn unabhängig von der Ungeeignetheit des im Streitjahr verwendeten Lesegeräts für die Zugangsbeschränkung und Zugangskontrolle sowie der insoweit fehlenden Kontrolle des Zugangs zur Sauna aus dem mit dem Schwimmbad verbundenen Barfußgangs und den damit verbundenen Unsicherheiten im Hinblick auf die Ermittlung der Nutzerzahlen, sind die von der Klägerin ermittelten Nutzerzahlen der Sauna von angeblich nur 17% im Jahresdurchschnitt jedenfalls in quantitativer Hinsicht nicht mehr von untergeordneter Bedeutung.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO

III. Gründe für die Zulassung der Revision liegen nicht vor (§ 115 Abs. 2 FGO), da die Entscheidung auf einer Würdigung der Umstände des Einzelfalles beruht.

Hinweis:

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.