



**FINANZGERICHT DÜSSELDORF**

Im Namen des Volkes

**URTEIL**

In dem Rechtsstreit

Rechtsanwalt [REDACTED], als Insolvenzverwalter über das Vermögen der SAUNA  
[REDACTED]

- Kläger -

Prozessbevollmächtigte: rlt Ruhrmann, Wüller & Partner Wirtschaftsprüfungs-  
/Steuerberatungsgesellschaft, Huysenallee 44,  
45128 Essen,

gegen

Finanzamt Düsseldorf-Süd  
- vertreten durch den Vorsteher -  
[REDACTED]

- Beklagter -

wegen

Umsatzsteuer 1997 bis 2006

hat der 5. Senat in der Besetzung:

|                                       |                                 |
|---------------------------------------|---------------------------------|
| Vorsitzender Richter am Finanzgericht | Dabitz                          |
| Richter am Finanzgericht              | Kleuser                         |
| Richter am Finanzgericht              | Tschirner                       |
| ehrenamtlicher Richter                | Rentner Hille                   |
| ehrenamtliche Richterin               | Bundesbankbeamtin i.R. Hortmann |

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 21.11.2012 für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

## Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof, Ismaninger Straße 109, 81675 München, einzulegen.

Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dargelegt werden. Nach § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision nur zuzulassen, wenn

1. die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat,
2. die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder
3. ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

### **Tatbestand:**

Der Kläger ist durch Beschluss des Amtsgerichts Düsseldorf - 504 IN 192/09 - vom 31.08.2009, mit dem über das Vermögen der vormaligen Klägerin das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, zum Insolvenzverwalter bestellt worden.

Strittig ist, ob der Beklagte verpflichtet ist, für Umsatzerlöse der vormaligen Klägerin aus einem Saunabetrieb aus Billigkeitsgründen nach § 163 Abgabenordnung - AO - den ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Umsatzsteuergesetz - UStG - anzuwenden.

Die Klägerin unterhielt in [REDACTED] unter der Bezeichnung [REDACTED] einen Saunabetrieb. Für die Streitjahre 1997 bis 2006 unterwarf sie ihre Umsätze aus Eintrittsgeldern dem ermäßigten Steuersatz.

Mit Prüfungsanordnung vom 04.12.2000 wurde vom Beklagten eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Zeitraum Januar bis September 2000 angeordnet. Mit der Prüfung wurde am 16.01.2001 durch eine Ortsbesichtigung begonnen. Die Prüfer gelangten zu folgenden Feststellungen:

Die Geschäftsräume erstreckten sich über zwei Etagen. Im Erdgeschoss befanden sich der Saunabereich mit Umkleideraum, Whirlpool, Dampf- und Trockensauna, Tauchbecken, Frischlufttraum, Ruheraum, Dusche und Sanitäranlagen. Weiter befanden sich der getrennt zugängliche Bistrobereich sowie ein Fernsehzimmer im Erdgeschoss. Hier würden Getränke aller Art sowie kleinere Speisen angeboten. Im Obergeschoss befanden sich ein Massageraum, eine Sonnenbank, 12 abschließbare Einzelkabinen, wovon neun mit zentral gesteuerten Videomonitoren ausgestattet seien, und ein Gruppenraum, der ebenfalls zur Vorführung von Videos ausgestattet sei.

Die Verabreichung von Saunabädern sei nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG begünstigt, ohne dass es einer ärztlichen Verordnung des Heilbades bedürfe. Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Steuersatzes sei, dass die begünstigte Leistung im Vordergrund (Hauptleistung) stehe. Es gelte der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Nebenleistungen teilten umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung. Die Aufspaltung

einer einheitlichen Leistung mit dem Ziel, teils den Regelsteuersatz und teils den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, sei grundsätzlich nicht zulässig, auch nicht durch eine kalkulatorische Aufspaltung des Entgelts (vgl. Bundesfinanzhof - BFH -, Urteil vom 28.09.2000 V R 14, 15/99, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2001, 78).

Im vorliegenden Fall stehe nicht der Betrieb einer Sauna als Heilbad im Vordergrund, sondern die ungezwungene Aufnahme von (sexuellen) Kontakten unter homosexuellen Männern.

Die Klägerin biete hierzu die Grundlagen, indem das gesamte Obergeschoss (neben einem Massageraum) mit abschließbaren Videokabinen, in denen überwiegend Pornofilme gezeigt würden, ausgestattet sei, und der gesamte Bereich der Räumlichkeiten bis ein Uhr nachts und an Wochenenden sogar bis sechs Uhr früh zugänglich sei. Bereits in den Jahren 1993 und 1994, in denen eine Entziehung der Schankerlaubnis sowie eine Nutzungsuntersagung des Tauchbeckens und des Whirlpools durch das Ordnungsamt gedroht habe, werde die [REDACTED] zum Beispiel in einer Pressemitteilung der Ratsfraktion Bündnis 90/Die Grünen und in der Westdeutschen Zeitung mit Bar- und Bordellbetrieben heterosexueller Art verglichen. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 sei es den Gesellschaftern bekannt, dass die Kunden Geschlechtsverkehr in den Räumen der GmbH ausübten und dass auch unter anderem Kondome und Gleitmittel verkauft würden. Dass sich am Charakter der [REDACTED] nichts Grundlegendes geändert habe, lasse das aktuelle Erscheinungsbild im Internet erkennen. In der Homosexuellenszene und im Internet werde das Unternehmen als „Gay-Sauna“ dargestellt. Der Ruf der [REDACTED] als Gay-Sauna werde durch die Maßnahmen der Geschäftsleitung unterstützt. Unter der Adresse [www.gay-saunen.de](http://www.gay-saunen.de) „der schwule Sauna Guide im Internet“ würden Pornovideos und kostenlose Kabinen angepriesen. Den E-Mail-Zuschriften der Besucher zufolge werde die [REDACTED] von Callboys aufgesucht. Die Werbung der Klägerin erfolge u. a. in einer Gratis-Zeitung für schwule Männer und in anderen Saunen der Szene. Es würden regelmäßig Präventionsmaßnahmen durchgeführt und das zentral gesteuerte Abspielen der Pornofilme lasse sich die Klägerin monatlich 306 DM netto an Genehmigungsgebühren kosten. Die „zweckmäßige“ Einrichtung als abschließbare Videokabine und die obigen Ausführungen ließen nicht den Rückschluss zu, dass das Obergeschoss als übliche Erholungsstätte zwischen den Saunagängen diene. Ein für Saunen üblicher Ruheraum zur Erholung zwischen den Saunagängen sei im Erdgeschoss vorhanden. Die Kunden der City-

Sauna besuchten diese vorwiegend wegen ihrer gleichgeschlechtlichen Vorlieben, die sie in den Räumen der [REDACTED] ausleben könnten. Kern der Leistung und somit Hauptleistung des Unternehmens sei das Ermöglichen der Kontaktaufnahme zu Männern mit gleichgeschlechtlichen Interessen. Die Leistungen unterlägen dem Regelsteuersatz. Der Betrieb der Sauna stelle eine unselbständige Nebenleistung zu der genannten Hauptleistung dar und unterliege somit ebenfalls dem Regelsteuersatz.

Auf den Prüfungsbericht vom 02.05.2002 wird insoweit verwiesen.

Der Beklagte erließ in der Folge jeweils unter dem 02.05.2002 entsprechend geänderte Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für Januar bis September 2000, in denen die Eintrittsgelder aus dem Saunabetrieb dem Regelsteuersatz unterworfen wurden. Unter dem 09.09.2002 erging ein entsprechender Umsatzsteuerjahresbescheid 2000.

Eine anschließende Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 gelangte unter Hinweis auf die vorherige Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu demselben Ergebnis. Auf den Prüfungsbericht vom 09.10.2003 wird insoweit verwiesen.

Der Beklagte erließ jeweils unter dem 07.11.2003 für die Jahre 1997 bis 1999 entsprechende Umsatzsteuerbescheide. Im weiteren Verfahrensgang ergingen auch für die anschließenden Veranlagungszeiträume 2001 bis 2006 entsprechende Umsatzsteuerbescheide, und zwar für 2001 am 27.02.2003, für 2002 und 2003 jeweils am 22.12.2004, für 2004 am 06.03.2007, für 2005 am 08.01.2007 und für 2006 am 03.09.2008. Gegen sämtliche Bescheide legte die Klägerin jeweils Einspruch ein.

Im Rahmen der Einspruchsverfahren wies der Beklagte die Klägerin auf das zwischenzeitliche Urteil des BFH vom 12.05.2005 V R 54/02, BStBl II 2007, 283 und auf den Beschluss des BFH vom 17.11.2005 V B 26/04, BFH/NV 2006, 624 hin. Die Klägerin wies ihrerseits auf das BMF-Schreiben vom 20.03.2007 - IV A 5-S 7243/07/0002 -, BStBl I 2007, 307, hin, wonach das vorzitierte Urteil des BFH über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sei. Die Klägerin verwies darauf, dass nach Auffassung der Verwaltung deshalb weiterhin Abschnitt 171 Abs. 3 Umsatzsteuerrichtlinien - UStR - Anwendung finde. Die Klägerin erläuterte nochmals ausführlich die räumlichen Gegebenheiten ihres Saunabetriebes. Sie wies darauf hin, dass die Sauna im Bezug auf Ausstattung, Größe, Eintrittspreise und Wasserverbrauch genau dem entspreche, was

ein Saunabad kennzeichne. Sie stellte heraus, dass bei jeglicher Form von Saunen davon auszugehen sei, dass neben der Hauptleistung „Saunieren“ auch verschiedenste Nebenleistungen angeboten würden, ohne dass diese den Charakter als Sauna entfallen ließen. Insoweit sei auch bei dem Betrieb der Klägerin von einer Sauna auszugehen. Die Klägerin forderte den Beklagten deshalb auf, den Einsprüchen unter Anwendung des BMF-Schreibens vom 20.03.2007 insgesamt abzuwehren.

Der Beklagte wies die Einsprüche für die Streitjahre 1997 bis 2004 mit Einspruchsentscheidung vom 09.12.2008 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte im Wesentlichen aus, dass nach den vertraglichen Vereinbarungen das Entgelt die Leistungsempfänger nicht ausschließlich zur Benutzung der Saunabäder berechtige. Die Aufnahme von gleichgeschlechtlichen Kontakten zwischen Männern stehe im Vordergrund. Die Saunanutzung und weitere, nicht von § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG erfasste Leistungen würden gegen ein Pauschalentgelt unabhängig von der wirklichen Inanspruchnahme zur Verfügung gestellt.

Gegen die Einspruchsentscheidung vom 09.12.2008 hat die Klägerin keine Klage erhoben. Stattdessen stellte sie unter dem 22.12.2008 beim Beklagten einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO.

Sie machte geltend, dass es nach dem Nichtanwendungserlass des BMF vom 20.03.2007 unbillig sei, die Eintrittsgelder ihres Saunabetriebes nicht mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu besteuern. Es seien insoweit herkömmliche Saunen und Gay-Saunen gleich zu behandeln. Sie verwies auf die im Einspruchsverfahren bezüglich der Umsatzsteuerfestsetzung für 1997 bis 2006 vorgetragenen Gleichstellungsmerkmale zu einer herkömmlichen Sauna.

Mit Bescheid vom 05.02.2009 lehnte der Beklagte den Antrag ab. Der Beklagte führte aus, dass nach den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung im Bericht vom 02.05.2002 und nach der bestandskräftigen Einspruchsentscheidung vom 09.12.2008 es sich bei dem von der Klägerin betriebenen Unternehmen um eine sogenannte Herren-Sauna handele, die nicht den Tatbestand des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG i. V. m. Abschnitt 171 Abs. 3 Nr. 3 UStR erfülle.

Im dagegen gerichteten Einspruchsverfahren führte die Klägerin im Wesentlichen aus:

Die Besteuerung mit dem Regelsteuersatz stelle eine unbillige Ungleichbehandlung zu herkömmlichen Saunabetrieben dar und verstoße gegen den Nichtanwendungserlass des BMF vom 20.03.2007, nach dessen Vorgaben für den Streitfall eine Ermessensreduzierung auf Null gegeben sei.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 15.07.2009 als unbegründet zurück und führte aus:

Im Streitfall sei zwar durch das BFH-Urteil vom 12.05.2005, V R 54/02, a.a.O., eine Verschärfung der Rechtsprechung eingetreten, die grundsätzlich einen Anspruch auf Vertrauensschutz begründen könne. Aber durch den Nichtanwendungserlass gelte die bisherige Rechtslage weiter. Jedoch blieben auch nach dem Nichtanwendungserlass die Grundsätze der Einheitlichkeit der Leistung unberührt.

Entscheidend für die Bestimmung des Steuersatzes sei somit nach wie vor die Frage, ob nach den im Einzelfall gegebenen Umständen die Überlassung der Sauna eine selbständige, gegebenenfalls neben anderen Leistungen erbrachte Hauptleistung oder eine umsatzsteuerlich unselbständige Nebenleistung zu einer nicht begünstigten Hauptleistung darstelle. Im Streitfall würden neben der Saunabnutzung noch weitere, nicht von § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG erfasste Einrichtungen und Leistungen gegen ein Pauschalentgelt unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme zur Verfügung gestellt. Es liege danach eine einheitliche nicht begünstigte Leistung vor. Wie bereits in der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2008 ausgeführt, sei die von der Klägerin betriebene Herrensaua nicht mit den Leistungen einer herkömmlichen Sauna vergleichbar; die eigentliche Saunaleistung sei nebensächlich. Damit sei die volle Umsatzbesteuerung des hier vorliegenden Herren-Saunabetriebes vom Gesetzgeber gewollt. Für eine Billigkeitsmaßnahme bestehe kein Raum/Anlass. Es bestehe weder eine Regelungslücke noch eine unbillige Benachteiligung im Sinne des § 163 AO.

Hiergegen hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben, mit der sie im Wesentlichen Folgendes vorträgt:

Sie habe den Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitswege nach § 163 AO gestellt, da wegen nicht bestehender Bindungswirkung eines Nichtanwendungser-

lasses für die Gerichtsbarkeit ein erfolgreiches gerichtliches Verfahren gegen die ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2008 im Hinblick auf das Urteil des BFH vom 12.05.2005 V R 54/02, a.a.O., keine Aussicht auf Erfolg gehabt hätte. Die Klägerin habe ihren Kunden unstreitig die Nutzung einer Sauna angeboten. Die Zusatzangebote (Abrundungsangebote), die von den Kunden genutzt werden könnten, aber nicht genutzt werden müssten, rundeten das Angebot nur ab und seien somit nicht geeignet, eine Hauptleistung oder im Streitfall die Hauptleistung darzustellen. Die Kunden der Klägerin zahlten den Eintritt von zuletzt 15 € für die Nutzung der Sauna-Angebote (Trocken- und Dampfsauna sowie Ruheräume). Die Fun-Räume stellten nur eine Abrundung des Angebotes dar, da diese Räume für sich den Eintrittspreis nicht im Ansatz rechtfertigen würden. Das alleinige Vorhalten dieser Räume würde keine Resonanz bei den Besuchern der Klägerin ergeben. Gegen die Annahme des Beklagten spreche, dass das Sauna-Angebot permanent zur Verfügung gestellt werde. Die vom Beklagten vorgetragene Anbahnung von sexuellen Kontakten werde von der Klägerin weder angeboten, noch beworben oder gar garantiert. Die Gäste der Klägerin suchten den Betrieb wegen des Sauna-Angebotes auf. Das Publikum setzte sich sowohl aus homosexuellen als auch bi- und heterosexuellen Männern zusammen. Sowohl im Hinblick auf die von der Klägerin erhobenen Eintrittspreise als auch hinsichtlich der Ausstattung liege keine Vergleichbarkeit mit Betrieben vor, bei denen die Anbahnung von sexuellen Kontakten tatsächlich im Vordergrund stehe (z.B. Swinger-Clubs).

Die Klägerin ist nach Einsicht in die Prüferhandakten weiterhin der Auffassung, dass hier das Prüfungsergebnis in Bezug auf die Frage der Gewährung des ermäßigten Steuersatzes bereits vor Beginn der Prüfung festgestanden habe. Es dränge sich der Eindruck auf, dass es sich um ein gezieltes Vorgehen gegen eine ganz bestimmte Personengruppe handele.

Die vom Berichterstatter im Erörterungstermin benannten Entscheidungen des Hessischen Finanzgerichts vom 14.09.1990 6 K 6032/84, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1991, 630, und des BFH vom 06.02.2002 V B 36/01, BFH/NV 2002, 824, hält die Klägerin im Hinblick auf die anders gelagerten Sachverhalte nicht für vergleichbar. Stattdessen verweist sie auf ein ihre Auffassung stützendes Urteil des FG Köln vom 03.11.1988 5 K 3908/87, nicht veröffentlicht.



Sie meint weiter, dass sie zumindest bis zum Urteil des BFH vom 12.05.2005 V R 54/02, a.a.O., Vertrauensschutz genießen könne. Für die Zeit danach habe sie darauf vertrauen können, dass die Finanzverwaltung den Erlass vom 20.03.2007 auch in ihrem Fall anwenden würde.

Der Kläger hat in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über das Vermögen der vormaligen Klägerin nach entsprechender Aufforderung durch das Gericht mit am 29.03.2010 bei Gericht eingegangenem Schriftsatz das Verfahren aufgenommen. Der Beklagte hat mitgeteilt, dass seinerseits eine gesonderte Aufnahme des Verfahrens durch den Beklagten nicht erforderlich sei, weil bereits der Insolvenzverwalter die Aufnahme des Verfahrens erklärt habe. Im Übrigen hat er mitgeteilt, dass die streitigen Umsatzsteuerforderungen 1997 bis 2006 zur Tabelle angemeldet worden und im Prüfungstermin bestritten worden seien. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997 bis 2004 seien Feststellungsbescheide nach § 251 Abs. 3 AO ergangen, gegen die jeweils Einspruch erhoben worden sei. Hinsichtlich der nicht bestandskräftigen Umsatzsteuerforderungen für 2005 und 2006 sei die Aufnahme der Einspruchsverfahren erklärt worden.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2009 und der Ablehnung vom 05.02.2009 den Beklagten zu verpflichten, die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2006 im Billigkeitswege nach § 163 AO wie folgt abweichend festzusetzen:

| <b>Jahr</b> | <b>von Festsetzung<br/>der USt in Euro</b> | <b>auf Festsetzung der<br/>USt in Euro</b> |
|-------------|--|--|
| 1997        | 27.515,17                                  | 12.477,13                                  |
| 1998        | 29.369,12                                  | 13.905,15                                  |
| 1999        | 29.100,69                                  | 9.905,16                                   |
| 2000        | 35.611,99                                  | 15.515,31                                  |
| 2001        | 27.424,16                                  | 9.199,73                                   |

|      |           |           |
|------|-----------|-----------|
| 2002 | 29.819,91 | 12.782,64 |
| 2003 | 33.114,54 | 15.521,20 |
| 2004 | 39.799,68 | 21.473,52 |
| 2005 | 35.941,42 | 20.672,09 |
| 2006 | 35.161,12 | 20.216,63 |

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält unter Verweis auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung an seiner Rechtsauffassung fest.

### **Entscheidungsgründe:**

#### **I.**

Der Kläger hat in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter den durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Schuldnerin (vormaligen Klägerin) unterbrochenen Rechtsstreit (§ 155 Finanzgerichtsordnung - FGO - i. V. m. mit § 240 Zivilprozessordnung - ZPO -) aufgenommen.

Nach Aufnahme des Rechtsstreits durch den Insolvenzverwalter war das vorliegende Klageverfahren mit den bisherigen Anträgen und den bisherigen Parteipollen der Beteiligten fortzuführen.

Eine Umstellung der ursprünglichen Anträge im Rahmen eines Insolvenzfeststellungsverfahrens, verbunden mit einem Wechsel der Parteipollen der Beteiligten war nicht geboten.

Der BFH hat mit Urteil vom 13.11.2007 VII R 61/06, BStBl II 2008, 790, zwar entschieden, dass das Finanzamt einen durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners unterbrochenen Rechtsstreit über die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides aufnehmen kann, und sich im Falle der Aufnahme des Rechtsstreits durch das Finanzamt das ursprüngliche Anfechtungsverfahren in ein Insolvenzfeststellungsverfahren wandelt, mit dem gegenüber dem Insolvenzverwalter zur Beseitigung des Widerspruchs die Feststellung der Forderung zur Insolvenztabelle begehrt werden kann. Im Streitfall liegt jedoch eine andere Prozesssituation vor. Gegenstand der vorliegenden Klage ist nicht die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2006 im Rahmen des Festsetzungsverfahrens, sondern die Frage, ob eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen in Betracht kommt. Dementsprechend handelt es sich hier nicht um eine Anfechtungsklage, sondern um eine Verpflichtungsklage auf Gewährung der begehrten Billigkeitsmaßnahme.

Im Übrigen hat hier der Insolvenzverwalter das Verfahren aufgenommen. Nach § 179 Abs. 2 Insolvenzordnung - InsO - obliegt es, soweit für eine bestrittene Forderung ein vollstreckbarer Schuldtitel oder ein Endurteil vorliegt, dem Bestreitenden, also hier dem Insolvenzverwalter, den Widerspruch zu verfolgen.

## II.

Die Klage ist unbegründet.

Das Finanzamt hat den Antrag der vormaligen Klägerin, die Umsatzsteuer 1997 bis 2006 aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO abweichend festzusetzen, zu Recht abgelehnt.

Gemäß § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.

Die Entscheidung des Finanzamtes ist eine Ermessensentscheidung, bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden. Die Rechtmäßigkeit dieser Ermessensentscheidung darf das Gericht nach § 102 FGO nur daraufhin überprüfen, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder ob von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist.

Die - wie mit der Klage verfolgt - begehrte Verpflichtung des Finanzamts zur abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen kann das Gericht nach § 101 Satz 1 FGO ausnahmsweise nur aussprechen, wenn im konkreten Fall der Ermessensspielraum derart eingengt ist, dass nur diese Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (sog. Ermessensreduzierung auf Null).

Dies ist hier nicht der Fall. Die Ablehnung vom 05.02.2009 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.07.2009 enthalten keine Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass der Beklagte bei seiner Entscheidung die Grenzen des ihm eingeräumten Ermessens überschritten oder von dem ihm eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Vorschrift nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Vielmehr hat der Beklagte das Vorliegen von sachlichen Billigkeitsgründen ohne Rechtsfehler verneint.

Die Festsetzung einer Steuer aus sachlichen Gründen ist unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH, Urteil vom 07.10.2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865 m. w. Rechtsprechungsnachweisen).

Die Besteuerung der Leistungen der vormaligen Klägerin mit dem Regelsteuersatz verstößt nicht gegen die materiell-rechtlichen Wertungen des UStG.

Die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG sind nicht erfüllt.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 v. H. für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung der Heilbäder. Von der Rechtsprechung ist geklärt, dass sowohl der Begriff „Verabreichung von Heilbädern“ in § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG als auch der Begriff „Thermalbehandlung“ in Kategorie 16 des Anhangs H der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) dahin zu verstehen ist, dass diese im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolgen müssen (BFH, grundlegend Urteil vom 12.05.2005 V R 54/02, a. a. O.; Beschluss vom 17.11.2005 V B 26/04, a. a. O.).

Da im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Sauna der vormaligen Klägerin Heilzwecken diene, stellt die Gestattung der Saunanutzung bereits aus diesem Grunde keine Verabreichung von Heilbädern dar, mit der Folge, dass die Besteuerung mit dem Regelsteuersatz nicht den Wertungen des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG widerspricht.

Eine Billigkeitsmaßnahme kommt auch nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes in Betracht.

Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann nur in besonders liegenden Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. In diesem Zusammenhang verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einem Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat. Der Vertrauenstatbestand besteht in einer bestimmten Position oder einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig voraus, dass sich der Steuerpflichtige und die Verwaltungsbehörde als Partner eines konkreten Rechtsverhältnisses (§ 33 ff. AO) gegenüberstehen (BFH, Urteil vom 07.10.2010 V R 17/09, a. a. O., m. w. Rechtsprechungsnachweisen).

Von der Rechtsprechung ist auch geklärt, dass allgemeine Übergangsregelungen oder Anpassungsregelungen ergehen müssen, um den Steuerpflichtigen im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage und getätigte Dispositionen nicht zu enttäuschen, wenn sich die bisherige - höchstrichterliche - Rechtsprechung zu seinen Ungunsten verändert oder eine höchstrichterliche Entscheidung von einer Verwaltungsanordnung und dementsprechend allgemein geübten Verwaltungspraxis abweicht. Soweit der gebotene Vertrauensschutz nicht durch die Verwaltung im Wege einer allgemeinen Billigkeitsregelung gewährt wird, muss ihm das Finanzamt durch Einzelmaßnahmen Rechnung tragen. Geklärt ist weiterhin, dass ein schützenswertes Vertrauen, dass die Pflicht zum Erlass einer Übergangsregelung oder einer Einzelmaßnahme auslöst, nur dann gegeben ist, wenn als Vertrauensgrundlage eine gesicherte, für die Meinung des Steuerpflichtigen sprechende Rechtsauffassung bestand und diese Rechtslage nicht als zweifelhaft erscheinen musste (BFH, Beschluss vom 26.09.2007 V B 8/06, BStBl II 2008, 405).

Der Beklagte hat unter ausdrücklicher Anwendung dieser Rechtsgrundsätze zu Recht die begehrte Billigkeitsmaßnahme abgelehnt. Im Streitfall liegen keine Vertrauensschutzgesichtspunkte im oben genannten Sinne vor.

Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass der Beklagte gerade nicht unter Anwendung des BFH-Urteils vom 12.05.2005 V R 54/02, a. a. O., und entgegen der allgemeinen Verwaltungsauffassung in Abschnitt 171 Abs. 3 UStR und dem BMF-Schreiben vom 20.03.2007, a. a. O., die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes abgelehnt hat. Sowohl im Festsetzungs- als auch im Billigkeitsverfahren hat er vielmehr ausdrücklich an der Rechtsauffassung festgehalten, dass Saunabäder grundsätzlich als Heilbäder i. S. d. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG anzusehen sind. Allerdings hat er von dem sowohl in den Richtlinien als auch im BMF-Schreiben enthaltenen Vorbehalt, dass die Grundsätze der Einheitlichkeit der Leistung unberührt bleiben, Gebrauch gemacht und insoweit das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des Vorbehalts im Streitfall bejaht. Der Beklagte ist unter Anwendung der insoweit einschlägigen Rechtsprechung, insbesondere unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 28.09.2000 V R 14, 15/99, a. a. O., zu der Auffassung gelangt, dass im Streitfall von der vormaligen Klägerin eine einheitliche Leistung gegen ein Pauschalentgelt erbracht worden sei, die nicht unter die Ermäßigungsvorschrift falle.

Vor diesem Hintergrund ist schon kein Raum für einen Vertrauenstatbestand, der im Hinblick auf eine veränderte oder verschärfte Rechtsprechung verletzt worden sein könnte. Die Rechtsprechung, auf deren Grundlage der Beklagte zu seiner Entscheidung gelangt ist, existierte bereits zu Beginn des hier streitigen Zeitraums - 1997 - (vgl. beispw. BFH, Urteil vom 08.09.1994 V R 88/92, BStBl II 1994, 959) und hat auch nach wie vor Gültigkeit (vgl. BFH, Beschluss vom 17.11.2005 V B 26/04, a. a. O.)

Im Übrigen weist der Senat in diesem Zusammenhang aber auch darauf hin, dass der BFH bereits im Urteil vom 28.09.2000 V R 14, 15/99, a. a. O., Zweifel daran geäußert hat, ob Saunabetriebe grundsätzlich als Heilbäder anzusehen sind.

Der Beklagte hat auch zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin erbrachte einheitliche Leistung den in § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG gesetzten Rahmen überschreitet. Der Senat teilt die Auffassung des Beklagten, dass im Hinblick auf die weiteren von der vormaligen Klägerin gegen Pauschalentgelt angebotenen, über den eigentlichen Saunabetrieb hinausgehenden Leistungen, wie sie im Prüfungsbericht vom 02.05.2002 und in der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2008 im Einzelnen beschrieben sind, eine einheitliche nicht begünstigte Leistung vorliegt. Bei dieser Gesamtleistung steht nicht der isolierte Saunabetrieb, sondern die Ermöglichung der Anbahnung und Aufnahme von (sexuellen) Kontakten unter homosexuellen Männern im Vordergrund.

Entgegen der Auffassung des Klägers hält der Senat den Sachverhalt des Streitfalls auch durchaus vergleichbar mit den Sachverhalten, die dem Beschluss des BFH vom 06.02.2002 V B 36/01, a. a. O., und dem Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 14.09.1990 6 K 6032/84, a. a. O., zu Grunde liegen. Dabei ist es - anders als der Kläger meint - nicht erforderlich, dass sämtliche Sachverhaltsumstände vollkommen identisch sind. Entscheidend ist vielmehr die Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts der von der vormaligen Klägerin erbrachten Umsätze. Der Beklagte und ihm folgend der erkennende Senat gewichten die von der Klägerin über den eigentlichen Saunabetrieb hinaus erbrachten weiteren Leistungselemente dabei als leistungsbestimmend. Das vom Kläger zur Stützung seiner Auffassung angeführte Urteil des FG Köln vom 03.11.1988 5 K 3908/87, nicht veröffentlicht, vermag den Senat nicht zu überzeugen. Abgesehen davon unterscheiden sich die Sachverhalte dadurch, dass dort - so jedenfalls das Urteil - keine weiteren Leistungen angeboten wurden. Im Streitfall sind die weiteren Leistungen aber gerade der Grund für die getroffene Entscheidung.

Schließlich vermag der Senat auch keine willkürliche Ungleichbehandlung oder gar Diskriminierung einer bestimmten Personengruppe zu erkennen. Im Gegenteil hat der Beklagte sowohl vorgerichtlich als auch im Klageverfahren betont, das Herren- und herkömmliche Saunen gleich behandelt würden, wenn die Einrichtungen und Angebote vergleichbar seien. Da dies - wie aufgezeigt - im Streitfall nicht der Fall war, war die Versagung des ermäßigten Steuersatzes gerechtfertigt. Zur Verdeutlichung weist der Senat darauf hin, dass der Senat selbstverständlich auch bei einem Saunabetrieb von gleicher Ausstattung und Einrichtung sowie gleichem Leistungsangebot wie im Falle der vormaligen Klägerin, der sich an heterosexuelle Kunden wendet, zu demselben Ergebnis gelangt wäre.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Dabitz

Kleuser

Tschirner

**Ausgefertigt:**

Geschäftsstelle des Finanzgerichts

(Hauk)  
Verwaltungsbeschäftigte  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

