

Ausfertigung

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT



**IM NAMEN DES VOLKES
URTEIL**

16 K 350/08

In dem Rechtsstreit

der **[REDACTED]** Sauna **[REDACTED]**

Klägerin,

Proz.-Bev.: Neemann & Neehoff Steuerberatersozietät, Fritz-Bock-Str. 5,
26121 Oldenburg, - 62058 / Ha -

gegen

Finanzamt Oldenburg (Oldenburg), 91er Straße 4, 26121 Oldenburg, - 64/206/24006 -

Beklagter,

wegen Umsatzsteuer 2004 - 2007

abweichender Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO

hat das Niedersächsische Finanzgericht - 16. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 2. März 2009 durch den Richter am Finanzgericht Zimmer als Berichterstatter für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten.

Tatbestand

Streitig ist die Frage, ob für eine Sauna im Billigkeitswege der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Nr. 9 UStG zur Anwendung kommt.

Die Klägerin betreibt **[REDACTED]** eine Männersauna. Diese verfügt neben einer eigentlichen Sauna mit Umkleideräumen, Duschen, Toiletten, zwei finnischen Trockenräumen, Dampfsauna, Ruhebereich mit Einzelliegestühlen, zwei Massageräumen und einem offenen Aufenthaltsbereich mit Snack-Bar in der unteren Etage auch über einen Darkroom,

offene Einzelkabinen mit Bett und Schaumstoffmatratze, abschließbar Einzel- und Doppelkabinen mit extra Fernseher und DVD-Empfang, einen Raum mit sog. "Liebesschaukel", Stehkabinen mit Löchern versehenen Zwischenwänden. Auf die Fotos von den Räumlichkeiten, die auf der Internet-Homepage der Klägerin zu sehen sind, wird hingewiesen (Bl. 47-50 FG-Akte). An der Kasse liegen kostenlose Kondome für die Saunabesucher aus. Nach der auf der Internetseite veröffentlichten Preisübersicht wird ein nach Besuchstagen gestaffelter Eintrittspreis erhoben. Zudem wird ein Mindestverzehr berechnet. Der Eintrittspreis berechtigt zur Nutzung sämtlicher Einrichtungen mit Ausnahme der abschließbaren Einzel- und Doppelkabinen; für die Anmietung dieser Kabinen fällt ein gesondertes Entgelt an.

In den Umsatzsteuervoranmeldungen für 2004 und 2005 sowie in den Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2006 und 2007 qualifizierte sie die Einnahmen aus den Eintrittspreisen als nach § 12 Nr. 9 UStG ermäßigt besteuerte Umsätze aus der Verabreichung von Heilbädern. In den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2004 und 2005 erklärte die Klägerin demgegenüber ausschließlich Umsätze zum Regelsteuersatz. Der Beklagte folgte den Erklärungen für 2004 und 2005. Für 2006 und 2007 wich er jedoch von den Erklärungen ab und behandelte sämtliche Umsätze als dem Regelsteuersatz unterliegend. Dabei unterlief ihm jedoch zunächst ein Rechenfehler. Auf den Einspruch der Klägerin hin hat der Beklagte mit Änderungsbescheiden vom 25. September 2008 diesen Rechenfehler beseitigt, ansonsten wies der Beklagte die Einsprüche wegen Umsatzsteuer 2006 und 2007 ab.

Mit Datum vom 31. Januar 2008 beantragte die Klägerin, im Billigkeitswege gem. § 163 AO die Umsatzsteuern 2004 bis 2007 niedriger festzusetzen. Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 9. April 2008, der im Betreff die Umsatzsteuer für 2004-2007 nennt, ab. Zur Begründung erklärte er, dass der Betrieb nicht einem typischen Saunabetrieb entspreche, sondern in der ersten Linie der Herstellung sexueller Kontakte diene. Deshalb seien die Voraussetzungen des Nichtanwendungserlasses des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 20. März 2007 zum Urteil des BFH vom 12. Mai 2005, BStBl. II 2007, 283 nicht gegeben. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 7. Oktober 2008 führte der Beklagte weitergehend aus, dass eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliege, weil nicht angenommen werden könne, dass im konkreten Fall die steuerliche Behandlung nicht dem Willen des Gesetzes entspreche. Auf den Nichtanwendungserlass des BMF könne sich die Klägerin nicht berufen, weil deren Kunden ein einheitliches Entgelt für die Nutzung der Sauna und der Fun-Räume zahlen würden. Damit werde eine einheitliche Leistung erbracht; eine Aufteilung der Entgelte sei nicht möglich. Im Rubrum der Einspruchsentscheidung wird als Streitgegenstand die "Ablehnung des Antrags auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO vom 9. April 2008" genannt. Die Entscheidungsgründe werden mit dem Satz eingeleitet: "Streitig ist die abweichende Festsetzung der Umsatzsteuer 2004 bis 2007 für die Umsatzerlöse aus dem Saunabetrieb mit dem ermäßigten Steuersatz im Billigkeitswege gemäß § 163 AO."

Im Klageverfahren trägt die Klägerin vor, dass die Sauna mit Ausnahme des Zusatzangebots im Untergeschoss vollständig dem Betrieb eines Saunabades entsprechend dem Standard des deutschen Saunaverbandes entspreche. Der Betrieb werde auch von Gästen aufgesucht, die ausschließlich die Saunaleistungen nutzten und kein Interesse an der Anbahnung von sexuellen Kontakten hätten.

Die Eintrittsgelder für die Nutzung der Sauna sind nicht im Billigkeitswege gem. § 163 AO mit dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer von 7 v.H. zu besteuern, sondern unterliegen dem Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG von 16 (2004 bis 2006) bzw. 19 v.H.(2007).

Gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für die Umsätze, die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Die Verabreichung eines Heilbades ist durch die Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung gekennzeichnet und dient dem Schutz der menschlichen Gesundheit. Dient die Inanspruchnahme einer Sauna medizinischen Heilzwecken, sind die entsprechenden Umsätze gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG begünstigt. Ist die Nutzung einer Sauna hingegen nicht medizinisch indiziert, sondern dient sie allein dem allgemeinen Wohlbefinden, unterliegen die Umsätze dem Regelsteuersatz (BFH Urteil vom 12. Juli 2005 V R 54/02, BFH/NV 2005, 1470). Die Nutzung der Sauna der Klägerin dient unstreitig nicht medizinischen Heilzwecken. Es besteht zwischen den Verfahrensbeteiligten auch Einvernehmen darüber, dass nach der zitierten Entscheidung des BFH eine Versteuerung der Umsätze der Klägerin mit dem ermäßigten Steuersatz im Steuerfestsetzungsverfahren nicht in Betracht kommt.

Die Steuern können aber auch nicht im Billigkeitswege niedriger festgesetzt werden. Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg auf das BMF-Schreiben vom 20. März 2007 - IV A 5 - S 7243/07/0002 - 2007/0123239, BStBl. I 2007, 307 bzw. auf Abschnitt 171 Abs. 3 Satz 2 und 3 Umsatzsteuerrichtlinien berufen.

Gem. § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Steuer unberücksichtigt werden. Die Entscheidung über den Erlass von Steuern im Sinne des § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung (BFH Urteil vom 6. Juni 1991 V R 102/86, BFH/NV 1992, 787).

Soweit die Behörden ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, hat sich die gerichtliche Prüfung gem. § 102 FGO darauf zu beschränken, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Hat die Verwaltung in Ausfüllung des ihr zustehenden Ermessensspielraums Richtlinien erlassen, die regeln, wie von diesem Ermessen in bestimmten Fallgruppen Gebrauch zu machen hat, so entfalten diese Verwaltungsvorschriften über den Gleichbehandlungsgrundsatz Bindungswirkung auch im Verhältnis zum Steuerpflichtigen, sofern sich die Verwaltungsvorschrift selbst innerhalb der Grenzen bewegt, die der Finanzbehörde für die Ausübung ihres Ermessens eingeräumt sind (BFH Urteil vom 10. Oktober XI R 52/00, BStBl. II 2002, 201). In diesem Falle haben die Gerichte grundsätzlich nur zu prüfen, ob sich die Behörden an die Richtlinien gehalten haben und ob die Richtlinien selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entsprechen (BFH Urteil vom 21. Oktober 1999 I R 1/98, BFH/NV 2000, 691); ist dies der Fall, findet eine Ermessensreduzierung auf Null dahingehend statt, dass die Steuer der Verwaltungsvorschrift entsprechend niedriger festzusetzen ist.

Von den Ermessensrichtlinien streng abzugrenzen sind die sogenannten norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften. Diese stellen allein verwaltungsinterne Anweisungen einer übergeordneten Behörde an die nachgeordneten Dienststellen darüber dar, wie die

Verwaltung Rechtsnormen zu interpretieren hat. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften haben keine Rechtsnormqualität dar, sondern geben allein eine Rechtsmeinung der Verwaltung wieder. Sie stehen konkludent unter dem Vorbehalt einer davon abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung (BFH Urteil vom 23. Oktober 2003 V R 48/01, BStBl. II 2004, 196). Der Steuerpflichtige hat deshalb keine Möglichkeit, vor Gericht eine der norminterpretierenden Verwaltungsvorschrift entsprechende Steuerfestsetzung - und zwar auch nicht im Billigkeitswege - einzuklagen.

Im Streitfall handelt es sich bei dem BMF-Schreiben vom 20. März 2007 - IV A 5 - S 7243/07/0002 - 2007/0123239, BStBl. I 2007, 307 sowie Abschnitt 171 Abs. 3 Satz 2 und 3 Umsatzsteuerrichtlinien um norminterpretierende Verwaltungsvorschriften und nicht um Ermessensrichtlinien.

In dem BMF-Schreiben vom 20. März 2007, BStBl. I 2007, 307 erklärt der BMF, dass die Entscheidung des BFH vom 12. Mai 2005 V R 54702, BStBl. II 2007, 283 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sei. Das Schreiben stellt damit einen sog. Nichtanwendungserlass dar, in dem der BMF kundgibt, an seiner bisher vertretenen, vom BFH nicht bestätigten Rechtsansicht dennoch weiterhin festhalten zu wollen. Auch die Umsatzsteuerrichtlinien geben eine Interpretation des § 12 Abs. Nr. 9 UStG wieder und regeln die Rechtsanwendung im Steuerfestsetzungsverfahren. Dass es sich bei beiden Verwaltungsvorschriften nicht um Billigkeitsregelungen handelt, die dem Steuerpflichtigen aus Gründen des Vertrauensschutzes eine Umstellung auf die von der bisherigen Verwaltungspraxis abweichende BFH-Entscheidung vom 12. Mai 2005 ermöglicht, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass die Verwaltungsvorschriften nicht zeitlich begrenzt sind bis zum Bekanntwerden des BFH-Urteils.

Im Ergebnis liegt keine ermessensregelnde Verwaltungsvorschrift vor, auf die sich die Klägerin im Streitfall berufen könnte.

Darüber hinaus wird der konkrete Streitfall ohnehin nicht von den genannten Verwaltungsvorschriften erfasst, weil die Klägerin nicht allein Saunaleistungen anbietet, sondern ein Leistungsbündel, das eine Leistung eigener Art darstellt. Der Klägerin kann nicht darin gefolgt werden, dass die Möglichkeit der Nutzung der Fun-Räume im Untergeschoss, die im einheitlichen Eintrittsgeld mit enthalten ist, eine bloße Nebenleistung zum Saunabetrieb ist.

Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (BFH Urteil vom 9. Oktober 2002 V R 67/01, BStBl. II 2003, 378). Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Bereitstellung der Fun-Räume danach nicht als Nebenleistung zu beurteilen, weil keine innere Verknüpfung mit der Hauptleistung "Saunabetrieb" besteht und diese Räume keine dienende Funktion in Bezug auf die Saunanutzung haben. Die Fun-Räume haben, wie an den Fotos zu ersehen, keinen anderen Zweck, als den Kunden dort die Ausübung des Geschlechtsverkehrs zu ermöglichen. Es ist aber keineswegs üblich, dass Kunden einer Sauna vor oder nach deren Besuch homosexuellen Geschlechtsverkehr ausüben. Insofern sind die Räume im Untergeschoss nicht vergleichbar mit Neben-

leistungen wie beispielsweise dem Vorhalten von Umkleidekabinen, die nur einen dienenden Zweck in Bezug auf die Hauptleistung haben.

Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass Darkrooms und ähnliche Einrichtungen regelmäßig auch in Discotheken und Bars mit homosexueller Kundschaft vorhanden seien, bildet sie ein unzutreffendes Vergleichspaar. Denn es geht im Streitfall allein um die Frage, was Nebenleistung zu einem Saunabetrieb ist, nicht aber darum, wie sich das Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung bei Discotheken und Bars darstellt.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch **B e s c h w e r d e** angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von **z w e i M o n a t e n** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Die Nichtzulassungsbeschwerde kann auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „www.bundesfinanzhof.de“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Isma-
ninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.