

# Urteil vom 28. August 2014, V R 24/13

## Ermäßigter Steuersatz bei Verabreichung eines Starkssolebades (Floating)

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 9 S 1, GG Art 103 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 2 S 1, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 3 Anh 3, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 17, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 14, FGO § 96 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 76 Abs 1 S 1, UStG VZ 2008, UStG VZ 2007

vorgehend FG München, 07. Februar 2012, Az: 3 K 1738/09

## Leitsätze

Die Verabreichung eines Starkssolebades (Floating) ist keine Verabreichung eines Heilbades, wenn diese nicht für therapeutische Zwecke erfolgt.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb in den Streitjahren ein sog. Floating-Center. In diesem Rahmen überließ sie ihren Kunden sog. Starkssolebäder (Floating-Becken und -Tanks) entgeltlich zur Nutzung.
- 2** Die Tanks hatten eine Größe von 2,30 m x 1,40 m x 1,40 m, die Becken von 2,50 m x 1,80 m x 2,30 m. Gefüllt waren die Becken und Tanks mit einer konzentrierten Salzwasserlösung. Diese wies eine konstante Temperatur (ungefähr Körpertemperatur) auf. Der hohe Salzgehalt des Wassers führt zum Auftrieb und dadurch zur Entspannung des menschlichen Körpers. Im Floating-Center der Klägerin wurde die Umgebung zudem von Außenreizen abgeschottet, um den Kunden eine vollständige körperliche und geistige Entspannung zu ermöglichen.
- 3** Die Methode des Floating wird sowohl zur Entspannung im Wellnessbereich als auch zu therapeutischen Zwecken (z.B. bei Bluthochdruck, bei stressbedingten Erkrankungen oder bei orthopädischen, dermatologischen oder sportmedizinischen Symptomen) eingesetzt.
- 4** Die mit dem Floating erzielten Umsätze erklärte die Klägerin in den Umsatzsteuervoranmeldungen für 2007 und 2008 (Streitjahre) zum ermäßigten Steuersatz (7 v.H.). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung davon aus, dass die Umsätze dem Regelsteuersatz (19 v.H.) unterlägen und erließ entsprechende Vorauszahlungsbescheide. Während des erfolglosen Einspruchsverfahrens erging am 24. März 2009 der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2007, der im Einspruchsverfahren an die Stelle der Vorauszahlungsbescheide für 2007 trat.
- 5** Nach Klageerhebung erging am 15. April 2011 der Umsatzsteuerjahresbescheid 2008, der an die Stelle der angefochtenen Vorauszahlungsbescheide für 2008 trat und nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens wurde.
- 6** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch Urteil vom 8. Februar 2012 3 K 1738/09 ab.
- 7** Die Umsätze der Klägerin unterlägen nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung.
- 8** Die Verabreichung eines Starkssolebades zum Zwecke des Floatings stelle sich im Streitfall nicht als Verabreichung eines Heilbades dar. Eine solche könne nur angenommen werden, wenn die Verabreichung dem Schutz der menschlichen Gesundheit diene und im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolge. Zwar werde die heilende und gesundheitsfördernde Wirkung des Floatings nicht grundsätzlich in Abrede gestellt. Im Streitfall seien

die gesundheitsfördernden Wirkungen des Floatings aber zu wenig spezifisch und konkret dargelegt worden. Auch stelle sich die gesundheitsfördernde Wirkung des Floatings nur als mittelbare Folge der Anwendung dar. Denn anders als bei Thermalbehandlungen mache man sich die therapeutische Wirkung des Wassers nicht unmittelbar zunutze. Letztlich stehe bei den Kunden der Klägerin auch nicht die Behandlung einer Krankheit, sondern der Entspannungscharakter im Vordergrund. Deshalb seien die Leistungen der Klägerin dem Bereich des Wellness und der Erholung zuzuordnen.

- 9 Das Verabreichen von Starksolebädern zum Zwecke des Floatings sei auch kein Betrieb eines Schwimmbades.
- 10 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 11 Starksolebäder seien Heilbäder i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alternative 2 UStG. Sie seien Meerwasserbädern gleichzustellen, die als Heilbäder anerkannt seien (vgl. Abschn. 171 Abs. 3 Nr. 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005). Zudem bewirke das Starksolebad mehr als allgemeines Wohlbefinden. Es habe heilende und gesundheitsfördernde Wirkung. Unerheblich sei dabei, dass das Floating im Einzelfall der Vorbeugung einer Krankheit diene. Da das FG die heilende und gesundheitsfördernde Wirkung der Starksolebäder nicht in Abrede stelle, unterlägen die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz.
- 12 Zudem handele es sich bei dem Betrieb von Starksolebecken um den Betrieb eines Schwimmbades i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alternative 1 UStG. Zwar seien die Becken und Tanks aufgrund ihrer Maße nicht zum aktiven Schwimmen geeignet. Die Starksolebäder seien den Schwimmbädern aber schon deshalb gleichzustellen, weil sie denselben baurechtlichen und gewerberechtlichen Vorschriften unterlägen.
- 13 Verfahrensfehlerhaft sei das FG seiner Sachaufklärungspflicht nur unzureichend nachgekommen und habe gegen die Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßen, weil es sein Urteil überraschend und unrichtigerweise darauf gestützt habe, dass die Klägerin mehrere Standorte betreibe.
- 14 Die Klägerin beantragt,  
unter Abänderung des angefochtenen Urteils des FG München vom 8. Februar 2012 3 K 1738/09 nach den Anträgen der Klägerin zu erkennen, hilfsweise das Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 15 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Leistungen der Klägerin nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die entgeltliche Nutzung der Starksolebäder stellt sich im Streitfall weder als Verabreichung eines Heilbades noch als Umsatz dar, der unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbades verbunden ist.
- 17 1. Die Klägerin hat durch die entgeltliche Überlassung von Starksolebädern zum Zwecke des Floatings kein Heilbad verabreicht.
- 18 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alternative 2 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für die Verabreichung der Heilbäder.
- 19 Unionsrechtliche Grundlage ist Art. 98 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG --MwStSystRL-- (vormals Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG). Danach können die Mitgliedstaaten ermäßigte Steuersätze nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien zu dieser Richtlinie anwenden (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 18. Januar 2001 C-83/99, Kommission/Spanien, Slg. 2001, I-445, Rdnr. 19). Zu diesen Dienstleistungen zählen nach Kategorie 17 des Anhangs III medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b bis e MwStSystRL steuerbefreit sind.

- 20** Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs (BFH) sind Bestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, eng auszulegen. Dies gilt insbesondere bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach Art. 98 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL i.V.m. den in Anhang III abschließend bezeichneten Kategorien (vgl. z.B. EuGH-Urteil Kommission/ Spanien in Slg. 2001, I-445, Rdnr. 19, m.w.N., und z.B. BFH-Urteil vom 11. Februar 2010 V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125, unter II.2.a ee, m.w.N.).
- 21** aa) Ein "Heilbad" muss zweckbestimmt der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen.
- 22** Wie der Senat bereits entschieden hat, ist "Heilbad" i.S. der nationalen Norm richtlinienkonform im Sinne des Begriffs "Thermalbehandlung" in Kategorie 17 des Anhangs III der MwStSystRL auszulegen. Die Thermalbehandlung muss bei gebotener enger Auslegung im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolgen und damit Heilzwecken dienen. Dies folgt aus dem Wortlaut "Thermal"behandlung" und aus deren Gleichsetzung in Kategorie 17 des Anhangs III der MwStSystRL mit "medizinischen Versorgungsleistungen" und "zahnärztlichen Leistungen". Dementsprechend muss auch die Verabreichung eines Heilbades der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (BFH-Urteil vom 12. Mai 2005 V R 54/02, BFHE 209, 171, BStBl II 2007, 283, unter II.1.). An dieser Rechtsprechung hält der Senat trotz des ergangenen Nichtanwendungsschreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. März 2007 (BStBl I 2007, 307) i.V.m. der Positivliste im BMF-Schreiben vom 24. März 2014 (BStBl I 2014, 606, Nr. 1435) fest.
- 23** Wird die Verabreichung eines Bades nicht zu Heilzwecken durchgeführt, sondern erfolgt sie aus anderen Gründen, insbesondere zum Zwecke der Erholung oder des Wohlbefindens, liegt keine Verabreichung eines Heilbades vor. Diese Abgrenzung kann zur Anwendung unterschiedlicher Steuersätze führen, wenn der Unternehmer das Starksolebad zu therapeutischen Zwecken einerseits und zu Erholungszwecken andererseits verabreicht (vgl. dazu auch EuGH-Urteil vom 21. März 2013 C-91/12, PFC Clinic AB, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 335, Rdnrn. 28 und 31).
- 24** bb) Das Ergebnis der richtlinienkonformen Auslegung wird durch den Zweck der Norm gestützt. Die Steuerermäßigung für Heilbäder verfolgt seit ihrer Aufnahme im Jahr 1967 eine gesundheitspolitische Zielsetzung (vgl. Bericht des BMF über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30. Oktober 2007, UR 2007, 927, unter III.6., und Bericht des Bundesrechnungshofs nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über den ermäßigten Umsatzsteuersatz vom 28. Juni 2010, BTDrucks 17/2290, unter 3.14).
- 25** b) Die Verabreichung des Starksolebades stellt sich im Streitfall --wie vom FG zutreffend entschieden-- nicht als Verabreichung eines Heilbades dar. Das FG ist im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin die Verabreichung der Starksolebäder im Streitfall nicht für therapeutische Zwecke eingesetzt hat.
- 26** aa) Nach den dargelegten Maßstäben stellt das FG im Zusammenhang mit der Verabreichung eines Heilbades zu Recht auf den unionsrechtlichen Begriff der Thermalbehandlung ab. Auch geht es zutreffend davon aus, dass die Verabreichung eines Starksolebades im Einzelfall dem ermäßigten Steuersatz unterliegen kann, wenn das Floating zum Zwecke der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung erfolgt.
- 27** bb) Im Streitfall hat das FG aber nicht festgestellt, dass die Verabreichung der Starksolebäder an die Kunden der Klägerin für Zwecke einer Heilbehandlung erfolgte. An diese Würdigung des vom FG zu Grunde gelegten --und nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen-- Sachverhalts ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Insbesondere verstößt diese Würdigung nicht deshalb gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze, weil es die Wirkungen des Floatings im Streitfall für "zu wenig spezifisch und konkret" halte. Diese Feststellung ist dahingehend zu verstehen, dass die Klägerin zwar die allgemeine gesundheitsfördernde Wirkung des Floatings --u.a. durch Gutachten-- dargelegt hatte, den Einsatz des Floatings zu therapeutischen Zwecken im konkreten Fall hingegen nicht. Insoweit ist die Schlussfolgerung nicht zu beanstanden, dass die Kunden der Klägerin das Floating im Streitfall für Zwecke des Wohlbefindens und der Erholung nutzten. Ein solcher Zweck ist von der Steuerermäßigung jedoch nicht erfasst.
- 28** cc) Die von der Klägerin geltend gemachten Einwendungen greifen nicht durch.
- 29** Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es für die ermäßigte Besteuerung der Verabreichung eines Heilbades nicht darauf an, welche Person das Starksolebad verabreicht, insbesondere nicht darauf, dass der Geschäftsführer der Klägerin ausgebildeter Masseur und medizinischer Bademeister ist. § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG begünstigt

nämlich bestimmte Sachleistungen, ohne dass an den Leistenden selbst besondere Anforderungen zu stellen sind (unternehmensbezogene Betrachtungsweise). Dies unterscheidet den Anwendungsbereich der Vorschrift von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Letztere stellt --anders als § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG-- für die Steuerbefreiung bestimmte Anforderungen an die eine Tätigkeit ausübende Person.

- 30** Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität (z.B. EuGH-Urteil vom 10. November 2011 C-259/10 und C-260/10, Rank Group, Slg. 2011, I-10947, Rdnrn. 32 f.) liegt nicht vor. Denn auch Thermalbäder sind nur steuerermäßigt, wenn sie im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolgen.
- 31** 2. Die Klägerin hat durch die entgeltliche Überlassung von Starksolebädern auch keinen mit dem Betrieb eines Schwimmbades verbundenen Umsatz getätigt.
- 32** a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alternative 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 v.H. für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze. Diese Vorschrift beruht auf Art. 98 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 i.V.m. Anhang III Kategorie 14 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten das Überlassen von Sportanlagen einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen. Der nationale Begriff Schwimmbad ist 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 z.B. die Unterteilung in Schwimmbahnen, die Ausstattung mit Startblöcken, eine angemessene Tiefe oder ein angemessenes Ausmaß des Schwimmbeckens (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Februar 2013 C-18/12, Město Žamberk, UR 2013, 338, Rdnr. 34). Kein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage ist daher eine Einrichtung, in der lediglich ein Erholungsbad genommen werden kann.
- 33** b) Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin mit den Floating-Becken und -Tanks kein Schwimmbad betrieb.
- 34** Nach den verfahrensrechtlich nicht zu beanstandenden und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) waren die Becken und Tanks in der Einrichtung der Klägerin für eine sportliche Betätigung der Benutzer (z.B. Schwimmen) aufgrund ihrer Größe und Ausstattung weder geeignet noch dazu bestimmt einen solchen Zweck zu erfüllen. Die Becken und Tanks dienten ausschließlich dem schwerelosen Treiben an der Wasseroberfläche mit dem Ziel der körperlichen und geistigen Entspannung. Die Bereitstellung einer Anlage zur Ausübung einer Erholungstätigkeit ist unionsrechtlich kein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage.
- 35** c) Unerheblich ist der Einwand der Klägerin, dass die Errichtung und der Betrieb eines Starksolebades denselben bau- oder gewerberechtlichen Vorschriften unterliege wie die eines Schwimmbades. Die Auslegung des Begriffs "Schwimmbad" orientiert sich ausschließlich an unionsrechtlichen Vorgaben, ohne dass es auf nationale Vorschriften ankäme.
- 36** 3. Es liegen auch keine begründeten Verfahrensrügen vor. Soweit das FG --vermeintlich unrichtig-- ausführt, dass der Geschäftsführer der Klägerin "nicht an allen Standorten der Klägerin anwesend sein" könne, hat es weder seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt noch ist das Urteil unter Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) zustande gekommen. Denn nach der maßgeblichen Rechtsauffassung des FG kam es weder auf die Ausbildung des Geschäftsführers der Klägerin noch darauf an, ob diese mehrere Standorte betreibe. Es handelt sich um nicht tragende Hilferwägungen, auf denen das Urteil nicht beruht.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)