KMLZ

EWA – European Waterpark Association e.V.

Onlineseminar:

Umsatzsteuerliche Behandlung von "Schwimmbadumsätzen"

17. Mai 2022

RA Dr. Thomas Streit, LL.M. Eur.

Agenda

1	Steuersätze
2	Einheitlichkeit der Leistung
3	Entwicklung der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung
4	Umsatzsteuerausweis nach § 14c UStG
5	Handlungsoptionen | Bestehen einer Offenlegungspflicht?

Schwimmsätze für Schwimmbäder, § 12 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 9 UStG

(1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25 Abs. 3 und 4).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

1. […]

*9. die unmittelbar mit dem Betrieb der **Schwimmbäder** verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von **Heilbädern**. Das Gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist.*

Steuersätze

- Seit dem 01.01.2007 gelten folgende Steuersätze:
  - Regelsteuersatz von 19% (§ 12 Abs. 1 UStG)
  - Ermäßigter Steuersatz von 7% für konkret definierte Umsätze (§ 12 Abs. 2 UStG)
- Aufgrund der Corona-Pandemie wurden die Steuersätze für den Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 auf 16% (regulär) bzw. 5% (ermäßigt) gesenkt
- Zudem gilt vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2022 für die Abgabe von Speisen in der Gastronomie der reduzierte Steuersatz von 5% bzw. 7%

Einheitlichkeit der Leistung

- **Leistungsbündel:** jede Leistung ist separat zu werten

- **Einheitliche (komplexe) Leistung**
  - Mehrere **gleichzuwertende** Faktoren
  - dienen einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel und
  - **greifen** so **ineinander**, dass sie bei natürlicher Betrachtungsweise hinter dem Ganzen zurücktreten (Abschn. 3.10 Abs. 2 S. 3 UStAE)

Einheitlichkeit der Leistung

- **Haupt- und Nebenleistung**
  - Eine Leistung ist Nebenleistung zu einer Hauptleistung, wenn sie **keinen eigenen Zweck** hat, sondern lediglich dazu dient, die Hauptleistung optimal in Anspruch nehmen zu können.
  - Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung (Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE).
- **Wichtig: Sicht des Durchschnittsverbrauchers entscheidend**

Saunen als Heilbäder – Entwicklung der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

- Voraussetzung: Heilbad dient Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung

- BFH, Urt. v. 12.05.2005 – V R 54/02: Saunen in Fitnessstudios dienen vornehmlich der Entspannung und nicht der Heilbehandlung, sie sind keine „Heilbäder“ i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG

- BMF v. 20.03.2007: Nichtanwendungserlass; Sauna, die in einem Fitnessstudio betrieben wird kann allgemeinen Heilzwecken dienen

Saunen als Heilbäder – Entwicklung der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

- BMF v. 28.10.2014: Ab 30.06.2015: Entscheidend, dass die Verabreichung des Heilbads nach Heilmittel-Richtlinie und dem Katalog verordnungsfähiger Heilmittel verordnungsfähig ist. Saunen fallen nicht darunter
  - Seither: Saunen unterfallen Regelsteuersatz

- Daher wichtig: Saunen- und Schwimmbadnutzung als einheitliche Leistung?
  - Hierzu: BMF-Schreiben v. 18.12.2019 zu Kriterien zur Abgrenzung und zur Anwendung des Steuersatzes

Definition Schwimmbad

***"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."* – BFH, Urt. V. 28.08.2014 – V R 24/13**

EuGH, Urt. v. 21.02.2013, C-18/12 - Město Žamberk

- Stadt Žamberk stellt gegen Eintrittsgebühr städtischen Aquapark zur Verfügung
- Zum Angebot gehören:
  - In mehrere Schwimmbahnen aufgeteiltes Schwimmbecken mit Sprungbrettern
  - Kinderplanschbecken, Wasserrutschen, Massagebad, Naturschwimmbad
  - Verschiedene Sporteinrichtungen (bspw. ein Volleyball-Feld, Tischtennisplatten, Sportgeräte zur Miete)
- Keine Nutzung durch Schule und durch Sportverein

EuGH, Urt. v. 21.02.2013, C-18/12 - Město Žamberk

- Ob Sport- oder Erholungszweck im Mittelpunkt steht, ist aus Sicht des **Durchschnittsverbrauchers** zu beurteilen
- Bei der Beurteilung ist das **Gesamtkonzept** des Aquaparks zu berücksichtigen
  - Anhaltspunkte:
    - Unterteilung in Schwimmbahnen
    - Ausstattung mit Startböcken
    - Angemessenes Ausmaß des Schwimmbeckens
- Aber: Zugang zum Aquapark, der auch andere Einrichtungen als nur solche zur sportlichen Betätigung anbietet, kann dennoch eine im engen Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistung darstellen

BFH, Urt. v. 28.08.2014 – V R 24/13

- Klägerin betrieb Floating-Center
- Leistung: entgeltliche Überlassung sog. Starksolebäder
  - Tanks haben die Größe von 2,30m x 1,40m x 1,40m
  - Becken haben die Größe von 2,50m x 1,80m x 2,30m
  - Gefüllt mit konzentrierter Salzwasserlösung
  - Konstante Temperatur (ca. Körpertemperatur)
  - Dient Entspannungszweck

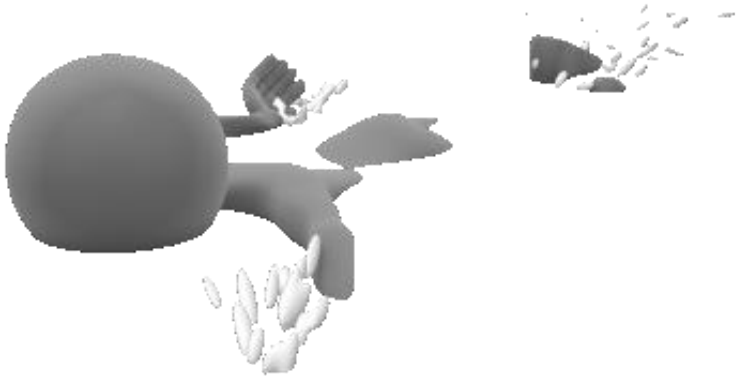
BFH, Urt. v. 28.08.2014 – V R 24/13

- Hauptaussagen des BFH zur Definition von „Heilbädern“
  - Heilbad muss zweckbestimmt der Behandlung einer Krankheit oder anderen Gesundheitsstörungen dienen
  - Behandlung zu Erholungszwecken genügt nicht

- Hauptaussagen zur Definition des Begriffs „Schwimmbäder“:
  - Schwimmbäder sind im Sinne einer „Sportanlage“ zu verstehen
  - Maßstäbe des EuGH-Urteils „Město Žamberk“ maßgeblich
  - Nicht ausreichend: Einrichtung, in der lediglich **Erholungsbad genommen werden kann**

Reaktion der FinVerw.: BMF v. 07.07.2015 – III C 2 – S 7243/07/10002-03

- Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses
- Schwimmbad muss dazu bestimmt und geeignet sein, eine Gelegenheit zum Schwimmen zu bieten
- Insbesondere die Wassertiefe und die Größe des Beckens müssen das Schwimmen oder andere sportliche Betätigungen ermöglichen
- Nicht notwendig: sportliche Betätigung auf einem gewissen Niveau oder auf bestimmte Art und Weise (bspw. Veranstaltung von Wettkämpfen)



BFH, Beschl. v. 17.08.2021, XI B 29/21

- Klägerin betrieb Bade- und Saunawelt
  - Verschiedene Bade-, Sauna-, Wellness-, Erlebnis- und Therapiemöglichkeiten
  - Nutzung von Solewasser aus heilklimatischer Quelle
  - Wassertemperatur zwischen 31 Grad und 37 Grad Celsius
  - Besucher durften alle Bereiche der Therme nutzen
  - Keine bereichsspezifischen Eintrittspreise
- Klägerin ging von zwei getrennten Leistungen aus
  - Schwimmbad: ermäßigter Steuersatz
  - Saunaleistungen: zum Regelsteuersatz
  - Aufteilung der Umsätze im Verhältnis 70:30

BFH, Beschl. v. 17.08.2021, XI B 29/21 - Neuerungen

Bisherige Rechtsprechung (BFH und EuGH)	Beschluss vom 17.08.2021
• Einrichtung, die nur als Erholungsbad genutzt werden kann, genügt nicht • Auch ein Aquapark, der Besuchern nicht nur Sporteinrichtungen anbietet, kann eine im engen Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistung darstellen	• Ein Erholungsbad ist kein Schwimmbad • Im Fall einer Badewelt steht für den Durchschnittsverbraucher die Erholung und Entspannung im Mittelpunkt • Sportliches Schwimmen sei zwar möglich, stehe aber im Hintergrund

Fazit:

- Pauschale Aussage, ein Erholungsbad sei nach neuerer Rechtsprechung des EuGH und des BFH kein Schwimmbad
- Allerdings: Verweis auf bisherige Rechtsprechung, gerade keine ausdrückliche Abweichung hiervon

Zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c UStG

In einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer, die gesetzlich eigentlich gar nicht entstanden ist,

- wird vom Rechnungssteller (dennoch) geschuldet (§ 14c UStG) und
- berechtigt den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug (Abschn. 15.2 Abs. 1 S. 1 u. 2 UStAE)

Handlungsoptionen

- Einholung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO?
- Einholung einer verbindlichen Zusage nach § 204 AO?

Berichtigung nach § 153 AO?

(1) Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist,

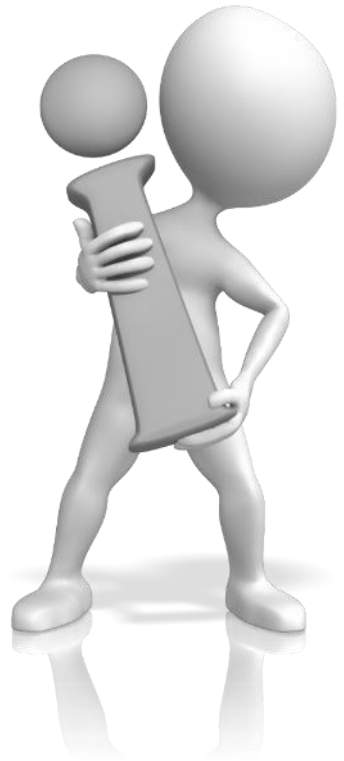
*1. dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung **unrichtig oder unvollständig** ist und dass es dadurch zu einer **Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen** ist oder*

2. dass eine durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist,

*so ist er **verpflichtet,** dies **unverzüglich anzuzeigen** und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Die Verpflichtung trifft auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen und die nach den §§ 34 und 35 für den Gesamtrechtsnachfolger oder den Steuerpflichtigen handelnden Personen.*

Bestehen einer Offenlegungspflicht?

- Pflicht aus dem Steuerverfahren
- Steuerpflichtiger erkennt nachträglich,
  - dass von ihm abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig und
  - dass es dadurch zur Verkürzung von Steuern kommen kann / gekommen ist.
- Pflicht des Steuerpflichtigen:
  - 1. Schritt: Anzeige des Fehlers bei den Finanzbehörden
  - 2. Schritt: Berichtigung der nicht festsetzungsverjährten Zeiträume



Berichtigung nach § 153 AO

- Unverzüglichkeit
  - Ansicht Literatur: zwei bis vier Wochen
  - Finanzverwaltung: zwei Wochen
  - AEAO zu § 153 AO – Tz. 5.2: Nemo-tenetur-Grundsatz gilt
  - ➡ Anzeige daher solange unverzüglich wie Steuerpflichtiger für Aufbereitung einer Selbstanzeige (§ 371 AO) bräuchte
- Konsequenz des Unterlassens unverzüglicher Offenlegung
  - Auch nach der Rspr.: Unterlassen des § 153 Abs. 1 AO i.d.R. vorsätzlich ➡ § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – Steuerhinterziehung durch Unterlassen
  - Hinsichtlich sämtlicher nicht festsetzungsverjährter Zeiträume
  - Kann nur noch durch Selbstanzeige nach § 371 AO „geheilt“ werden

Berichtigung nach § 153 AO

- unvorsätzliche Falsch-/Nichtangaben

↓

- Nachträglich tatsächlich Erkennen, dass
- Angaben falsch und
- hierdurch Steuerverkürzung möglich oder bereits eingetreten

unverzüglich → Anzeige

ggf. später → Berichtigung

Für alle nicht festsetzungsverjährten Zeiträume

Berichtigung nach § 153 AO

- AEAO zu § 153 AO – Tz. 2.2:
  - Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO auch, wenn
    - Steuerpflichtiger Unrichtigkeit seiner Angaben ursprünglich nicht gekannt, aber billigend in Kauf genommen hat und
    - er später zu der Erkenntnis gelangt, dass Angaben tatsächlich unrichtig waren.
    - ➡ bloßes Erkennen-Können oder Erkennen-Müssen reicht nicht aus

Berichtigung nach § 153 AO

- AEAO zu § 153 AO – Tz. 2.5 S. 4-6:
  - Nicht jede objektive Unrichtigkeit begründet Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit
  - Sorgfältige Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde bzgl. Anfangsverdacht notwendig
  - Kein automatisches Vorliegen eines Anfangsverdachts allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit oder der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen

Kontakt

KMLZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Büro München
Unterer Anger 3 | 80331 München
Telefon + 49 (0) 89 / 2 17 50 12 – 20
Telefax + 49 (0) 89 / 2 17 50 12 – 99

Büro Düsseldorf
Speditionstraße 21 | 40221 Düsseldorf
Telefon + 49 (0) 211 / 54 09 53 – 20
Telefax + 49 (0) 211 / 54 09 53 – 99

www.kmlz.de | office@kmlz.de

KMLZ USt-Newsletter

Möchten Sie unseren kostenlosen USt-Newsletter abonnieren?

Schreiben Sie uns an office@kmlz.de
oder registrieren Sie sich direkt auf www.kmlz.de unter Newsletter SIGN UP.

KMLZ App

Ihre Arbeitshilfe für unterwegs – informiert und aktuell

Sie erhalten nationale und internationale Neuigkeiten aus den Bereichen Umsatzsteuer und Zoll, eine Übersicht zu Mehrwertsteuersätzen in Europa, Rechnungsangaben in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten u.v.m.

Verfügbar im Apple und Google Play Store unter „KMLZ“

KMLZ Zoll-Newsletter

Möchten Sie unseren kostenlosen Zoll-Newsletter abonnieren?

Schreiben Sie uns an office@kmlz.de
oder registrieren Sie sich direkt auf www.kmlz.de unter Newsletter SIGN UP.

KMLZ App

Ihre Arbeitshilfe für unterwegs – informiert und aktuell

Sie erhalten nationale und internationale Neuigkeiten aus den Bereichen Umsatzsteuer und Zoll, eine Übersicht zu Mehrwertsteuersätzen in Europa, Rechnungsangaben in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten u.v.m.

Verfügbar im Apple und Google Play Store unter „KMLZ“

Vielen Dank!

Dr. Thomas Streit, LL.M. Eur.

Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

Telefon: +49 89 217501275
E-Mail: thomas.streit@kmlz.de
www.kmlz.de