



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 12. April 2017

**- E-Mail-Verteiler U 1 -**  
**- E-Mail-Verteiler U 2 -**

BETREFF **Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern;  
Aufteilung eines Gesamtentgelts**

GZ **III C 2 - S 7243/07/10002-03**

DOK **2017/0334995**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

**I.**

Seit dem 1. Juli 2015 sind Saunaleistungen mit dem Regelsteuersatz zu besteuern (BMF-Schreiben vom 28. Oktober 2014, BStBl I S. 1439), während die unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbundenen Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt zu besteuern sind.

Werden in einem Schwimmbad oder einer ähnlichen Einrichtung neben der Gelegenheit zum Schwimmen weitere Leistungen (wie z. B. Nutzung von Sauna, Solarium oder Geräten zur Steigerung der Fitness) angeboten, gelten für die Aufteilung eines einheitlichen Gesamtentgelts auf die dem ermäßigten Steuersatz bzw. dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistungen folgende Grundsätze:

**1. Schwimmbad im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG**

Nach Abschnitt 12.11 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 UStAE muss ein Schwimmbad im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG dazu bestimmt und geeignet sein, eine Gelegenheit zum Schwimmen zu bieten. Dies setzt voraus, dass insbesondere die Wassertiefe und die Größe des Beckens das Schwimmen oder andere sportliche Betätigungen ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 28. August 2014, V R 24/13, BStBl 2015 II S. 194). Die sportliche Betätigung muss nicht auf

einem bestimmten Niveau oder in einer bestimmten Art und Weise, etwa regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt werden.

Erfasst werden sowohl Hallen- als auch Freibäder. Es ist unerheblich, ob es sich um Freibäder an natürlichen Gewässern oder um solche mit künstlichem Wasserbecken handelt. Auch der konzessionierte Seebadestrand einer Kurverwaltung kann sich als Betrieb eines Schwimmbads darstellen (FG Schleswig-Holstein vom 19. Dezember 1984, IV 61/83, rkr., EFG 1985, 419). Hauptbestandteil einer derartigen Anlage sind Bereiche zum Baden, Schwimmen, Schwimmsport sowie für andere Wassersportarten wie Wasserball, Springen und Tauchen. Darüber hinaus können zusätzlich weitere Möglichkeiten für sportliche Betätigungen wie z. B. Tischtennisplatten, Fußballwiese, Beachvolleyballfeld angeboten werden, ohne den Charakter eines begünstigungsfähigen „Schwimmbads“ zu beeinträchtigen.

## **2. Leistungsumfang und Bemessungsgrundlage**

Ob es sich bei den neben der Gelegenheit zum Schwimmen angebotenen weiteren Leistungen (wie z. B. Nutzung von Sauna, Solarium oder Geräten zur Steigerung der Fitness) um selbständige, getrennt zu beurteilende Leistungen oder - zusammen mit der Schwimmbadnutzung - um eine einheitliche Leistung handelt, ist nach den allgemeinen Regelungen zur Einheitlichkeit der Leistung (vgl. Abschnitt 3.10 Abs. 2 und Abs. 3 UStAE) und unter Berücksichtigung der nachfolgenden Grundsätze zu beurteilen.

### a) Selbständige Leistungen

Wird in einem Schwimmbad neben der Gelegenheit zum Schwimmen zusätzlich die Nutzung einer Sauna angeboten, liegen in der Regel zwei selbständige Leistungen vor, die für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes getrennt zu beurteilen sind. Denn aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers sind die Saunaleistungen weder untrennbar mit den Schwimmbadleistungen verbunden, noch stellen sie ein Mittel dar, um diese unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Vielmehr behalten beide Leistungen für den Besucher - auch bei Entrichtung eines einheitlichen Gesamtentgelts - jeweils ihren eigenständigen Charakter und treten nicht hinter einer komplexen Gesamtleistung zurück.

Ein Indiz für die Annahme zweier selbständiger Leistungen ist neben der räumlichen Trennung von Sauna- und Schwimmbadbereich die Möglichkeit zur Überprüfung der tatsächlichen Nutzung der einzelnen Bereiche, z. B. durch mechanische oder elektronische Zugangskontrolle (Drehkreuz, Chiparmbänder).

Werden für die Schwimmbad- und Saunanutzung getrennte Einzelentgelte erhoben, ist stets vom Vorliegen eigenständig zu beurteilender Hauptleistungen auszugehen.

Beispiel 1:

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen, die ausschließlich die Nutzung des Schwimmbads (18 €) **oder** die Nutzung der Sauna (20 €) erlauben.

Lösung:

Es werden zwei selbständige Leistungen erbracht. Die Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen für das Schwimmbad (18 €) unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Die Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen für die Sauna (20 €) sind dem Regelsteuersatz zu unterwerfen.

Schwimmbadnutzung:	18 €x 100/107	=	16,82 €(Bemessungsgrundlage)
	16,82 €x 7%	=	1,18 €(Umsatzsteuer)
Saunanutzung:	20 €x 100/119	=	16,81 €(Bemessungsgrundlage)
	16,81 €x 19%	=	3,19 €(Umsatzsteuer)

Liegen selbständige Hauptleistungen vor, die unterschiedlich zu besteuern sind, und wird für diese ein einheitliches Nutzungsentgelt erhoben, so ist das Entgelt auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Dabei hat der Unternehmer grundsätzlich die einfachstmögliche sachgerechte Aufteilungsmethode zu wählen. Bestehen mehrere sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, kann der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen. Bietet der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln an, ist das Entgelt grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 11 Sätze 1 bis 4 UStAE). Die Aufteilung nach den betrieblichen Kosten ist keine gleich einfache Aufteilungsmethode und danach nicht zulässig (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 11 Sätze 5 und 6 UStAE). Die Aufteilung auf die unterschiedlichen Leistungen darf zudem nicht missbräuchlich im Sinne des § 42 AO sein.

Beispiel 2:

Ein Schwimmbad verkauft zusätzlich zu den im Beispiel 1 genannten Eintrittsberechtigungen auch solche, die den Kunden den Zutritt zu dem gesamten Schwimmbad- **und** Saunabereich erlauben, also die Nutzung beider Bereiche (23 €). Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Lösung:

Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor, die lediglich zu einem einheitlichen Entgelt angeboten werden. Das einheitliche Entgelt ist nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise wie folgt aufzuteilen:

$$18 \text{ € zu } 20 \text{ €} = 47\% \text{ (Schwimmbad)} \text{ zu } 53\% \text{ (Sauna)}$$

$$23 \text{ €} \times 47\% = 10,81 \text{ € (Preisanteil Schwimmbad)}$$

$$23 \text{ €} \times 53\% = 12,19 \text{ € (Preisanteil Sauna)}$$

$$\text{Schwimmbadnutzung: } 10,81 \text{ €} \times 100/107 = 10,10 \text{ € (Bemessungsgrundlage)}$$

$$10,10 \text{ €} \times 7\% = 0,71 \text{ € (Umsatzsteuer)}$$

$$\text{Saunanutzung: } 12,19 \text{ €} \times 100/119 = 10,24 \text{ € (Bemessungsgrundlage)}$$

$$10,24 \text{ €} \times 19\% = 1,95 \text{ € (Umsatzsteuer)}$$

Beispiel 3:

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen, die ausschließlich die Nutzung des Schwimmbads (18 €) **oder** die Nutzung der Sauna (10 €) erlauben. Außerdem besteht die Möglichkeit, im Fall der Nutzung des Schwimmbads durch Aufzahlung von 5 € auch die Sauna zu nutzen. Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Lösung:

Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor, die im Fall der Aufzahlung für die Saunanutzung zu einem einheitlichen Entgelt angeboten werden. Das einheitliche Entgelt ist nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen:

$$\text{Einheitliches Entgelt: } 18 \text{ €} + 5 \text{ €} = 23 \text{ €}$$

$$18 \text{ € zu } 10 \text{ €} = 64\% \text{ (Schwimmbad)} \text{ zu } 36\% \text{ (Sauna)}$$

$$23 \text{ €} \times 64\% = 14,72 \text{ € (Preisanteil Schwimmbad)}$$

$$23 \text{ €} \times 36\% = 8,28 \text{ € (Preisanteil Sauna)}$$

$$\text{Schwimmbadnutzung: } 14,72 \text{ €} \times 100/107 = 13,76 \text{ € (Bemessungsgrundlage)}$$

$$13,76 \text{ €} \times 7\% = 0,96 \text{ € (Umsatzsteuer)}$$

$$\text{Saunanutzung: } 8,28 \text{ €} \times 100/119 = 6,96 \text{ € (Bemessungsgrundlage)}$$

$$6,96 \text{ €} \times 19\% = 1,32 \text{ € (Umsatzsteuer)}$$

Sofern die Nutzung der Sauna nur durch Zahlung eines Aufschlags auf den ohnehin zu entrichtenden Eintritt für das Schwimmbad möglich ist, können die Beträge den Leistungen eindeutig zugeordnet werden, so dass es keiner Aufteilung bedarf.

Beispiel 4:

Ein Schwimmbad mit einem Saunabereich bietet nur Eintrittsberechtigungen für das Schwimmbad (18 €) an und verlangt für die Nutzung des Saunabereichs einen zusätzlichen Aufzahlungsbetrag (5 €). Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Lösung:

Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise ist nicht erforderlich, da die Eintrittsgelder eindeutig zugeordnet werden können. Der zusätzlich für die Sauna zu zahlende Betrag (5 €) unterliegt dem Regelsteuersatz.

Schwimmbadnutzung:  $18 \text{ €} \times 100/107 = 16,82 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)  
 $16,82 \text{ €} \times 7\% = 1,18 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Saunanutzung:  $5 \text{ €} \times 100/119 = 4,20 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)  
 $4,20 \text{ €} \times 19\% = 0,80 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Auch bei folgender Fallgestaltung können die Beträge den Leistungen eindeutig zugeordnet werden, so dass es keiner Aufteilung bedarf.

Beispiel 5:

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen für die Sauna (16 €). Diese berechtigen auch zur Nutzung des Schwimmbads. Daneben werden Eintrittsberechtigungen für 5 € verkauft, die nur die Nutzung des Schwimmbads erlauben. Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Lösung:

Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise ist nicht erforderlich, da die Eintrittsgelder (Schwimmbad 5 €, Sauna 11 €) eindeutig zugeordnet werden können.

Schwimmbadnutzung:  $5 \text{ €} \times 100/107 = 4,67 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)  
 $4,67 \text{ €} \times 7\% = 0,33 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Saunanutzung:  $11 \text{ €} \times 100/119 = 9,24 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)  
 $9,24 \text{ €} \times 19\% = 1,76 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

### b) Einheitliche Leistung

Eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung ist anzunehmen, wenn deren einzelne Faktoren so ineinandergreifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen. Besteht der wirtschaftliche Gehalt der Leistungen z. B. in der Bereitstellung der Nutzung sämtlicher Leistungen eines Sport- und Freizeitzentrums, so erwirbt der Leistungsempfänger das Recht, dieses Angebot in seiner Gesamtheit in Anspruch zu nehmen. Dabei ist unerheblich, ob und in welchem Umfang der Leistungsempfänger die ihm zur Verfügung gestellten Einrichtungen und Leistungen auch tatsächlich in Anspruch nimmt. In diesem Fall liegt eine einheitliche Leistung vor, die durch die Möglichkeit, alle Einrichtungen zu nutzen, geprägt wird (BFH-Urteil vom 8. September 1994, V R 88/92, BStBl II S. 959, Rn. 16).

Im Fall einer solchen Leistung eigener Art ist das gesamte Nutzungsentgelt mit dem Regelsteuersatz zu versteuern.

#### Beispiel 6:

Ein Schwimmbad verkauft ausschließlich Eintrittsberechtigungen, die den Kunden den freien Zutritt zum gesamten Schwimmbad- und Saunabereich erlauben (23 €). Es besteht keine Zugangskontrolle zwischen beiden Bereichen.

#### Lösung:

In diesem Fall erwirbt der Leistungsempfänger das Recht, sämtliche Leistungsangebote der Schwimmbad- und Saunaeinrichtung als Ganzes zu nutzen. Nach den vorgenannten Grundsätzen liegt eine Leistung eigener Art vor, die dem Regelsteuersatz unterliegt.

Im Einzelfall kann jedoch eine einheitliche Leistung insgesamt ermäßigt zu besteuern sein, wenn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers der dominierende Bestandteil dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

#### Beispiel 7:

Ein Schwimmbad bietet neben einer Gelegenheit zum Schwimmen zusätzlich die Nutzung einer kleinen Saunakabine, einer Dampfgrotte o.ä. an. Ein gesonderter Eintrittspreis wird hierfür nicht erhoben und es besteht keine Zugangskontrolle.

Lösung:

Die ermäßigt zu steuernde Leistung (Bereitstellung einer Gelegenheit zum Schwimmen) stellt in diesem Fall den dominierenden Bestandteil der einheitlichen Leistung dar, so dass auch die einheitliche Leistung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

**II.**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I Seite 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 21. März 2017 - III C 3 - S 7359/16/10003 (2017/0254785), BStBl I S. 482, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. In Abschnitt 3.10 Abs. 6 Nr. 15 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nr. 16 angefügt:

**„16. zur Aufteilung eines Gesamtentgelts für die Nutzung von Saunaleistungen in Schwimmbädern vgl. BMF-Schreiben vom XX. XX. XXXX, BStBl I S. ■.“**

2. In Abschnitt 12.11 Abs. 1 werden die Sätze 5 und 6 wie folgt gefasst:

**„<sup>5</sup>Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG scheidet aus, wenn die Überlassung des Schwimmbads **mit** weiteren, nicht begünstigten Einrichtungen im Rahmen einer eigenständigen Leistung besonderer Art **erfolgt** (vgl. **BMF-Schreiben vom XX. XX. XXXX, BStBl I S. ■**, und BFH-Urteil vom 8. 9. 1994, V R 88/92, BStBl II S. 959).“**

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag