

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

Finanzgericht Düsseldorf

Urteil vom 03.03.2004 -rkr- (Az.: 5 K 6645/01 U)

[freigegeben am 30.12.2004]

Thematik:

Zur Frage, ob die im Rahmen einer Sporteinrichtung mit angeschlossener Sauna angebotenen Leistungen als selbständig anzusehen sind.

Sachverhalt:

Streitig ist, ob die von der Klägerin im Rahmen ihrer Sporteinrichtung mit angeschlossener Sauna angebotenen Leistungen umsatzsteuerlich als selbständig anzusehen sind mit der Folge, dass die auf den Saunabetrieb entfallenden Umsätze gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 Umsatzsteuergesetz -UStG- dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterliegen (Saunabad als Heilbad im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG).

Die Klägerin betreibt eine Sporteinrichtung, in der Fitness, Squash, Badminton, Tennis und Spinning angeboten werden. Der Anlage angegliedert ist eine Sauna, die an einen fremden Betreiber, Herrn "E", unterverpachtet ist. Die Saunaanlage besitzt einen eigenen Eingang von außen sowie einen Zugang aus der Sportanlage. Nutzen die Sporttreibenden neben den Sporteinrichtungen auch die Sauna, fließt das Nutzungsentgelt für die Sauna an die

Klägerin. Im Gegenzug verzichtet die Klägerin auf eine Mietzinszahlung von Herrn "E". Die Nutzer der Fitnessanlage erhalten einen Ausweis, aus dem hervorgeht, ob sie zur Saunanutzung berechtigt sind und der auf Nachfrage im Saunabereich vorzuzeigen ist. Die Klägerin schließt mit ihren Kunden jeweils auf einem Formular eine Vereinbarung darüber ab, welche Einrichtungen genutzt werden dürfen. Hierzu enthält das Formular eine Rubrik, in der untereinander die einzelnen Leistungen wie Fitness, Sauna, Squash, Badminton, Tennis und Spinning aufgelistet sind. Die jeweilige Rubrik wird waagrecht durch eine Spalte für das Entgelt und durch zwei Spalten für die Unterschriftenleistungen der Klägerin und des Kunden ergänzt. Von den vorgelegten Antragsformularen enthalten diese entweder Eintragungen für eine der Sporteinrichtungen, wie z.B. Fitness und Tennis zuzüglich Sauna (Bl. 32 der Gerichtsakte -GA -) oder Fitness zuzüglich Sauna (Bl. 31 der GA) oder eine alleinige Sauna-Buchung (Bl. 33 der GA). Je nach Anzahl der einzelnen Buchungen verringert sich der zu leistende Betrag anteilig. So betrug beispielsweise in einem Fall (Bl. 32 GA) das Entgelt für den Fitness-Club 50,- DM, für die Sauna 50,- DM und für den Tennis-Club 50,- DM, das Gesamtentgelt 127,00 DM. Wegen der Einzelheiten wird auf die vorgelegten Verträge verwiesen.

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für September bis Dezember 1999 verständigten sich die Beteiligten auf die Höhe der umsatzsteuerfreien Grundstücksvermietung und der steuerpflichtigen Vermietung von Betriebsvorrichtungen hinsichtlich der Sportarten Squash, Badminton und Tennis.

Bei einer erneuten Betriebsprüfung für den Zeitraum Januar bis Juli 2000 kam die Prüferin zu dem Ergebnis, dass es sich bei den Verträgen über Fitness und Sauna nicht um gesonderte Verträge, sondern um einen einheitlichen Vertrag handele. Die Mitglieder der Einrichtung seien zur Nutzung aller gewählten Einrichtungen berechtigt. Insoweit erbringe die Klägerin eine Leistung eigener Art, die nicht für Zwecke der Umsatzsteuer in einzelne Bestandteile zerlegt werden könne. Die bisher mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz angesetzten Saunaumsätze müssten daher dem Regelsteuersatz unterworfen werden (vgl. im Einzelnen Tz. 10 des Prüfungsberichts vom 04.04.2001).

Der Beklagte schloss sich dieser Auffassung an und änderte entsprechend den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid 7/2000. Da der Beklagte dem hiergegen eingelegten Einspruch nicht abgeholfen hat (vgl. Einspruchsentscheidung vom 05.11.2001), hat die Klägerin Klage erhoben. Der Beklagte hat unter dem 23.07.2003 den Umsatzsteuerjahresbescheid erlassen, der gem. § 68 Finanzgerichtsordnung -FGO- zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass mit dem Anmeldeformular getrennte Verträge mit entsprechendem Entgelt über die Nutzung der einzelnen Angebote der Klägerin vereinbart würden, z.B. getrennt über die Badminton-Nutzung und die Nutzung des Fitness-Bereiches. Jeder Vertrag habe einen eigenen Vertragsgegenstand und werde durch separate Unterschriften abgeschlossen. Maximal könnten so mit Hilfe des Anmeldeformulars zivilrechtlich sechs verschiedene Verträge geschlossen werden, die einzeln kündbar seien. Dies sei durch einen Rechtsanwalt bestätigt worden (vgl. Schreiben vom 05.07.2001, Bl. 9 der GA) und auch das Amtsgericht "L-Stadt" gehe von eigenständigen zivilrechtlichen Verträgen aus. Die Einzelverträge würden extra deshalb angeboten, damit der Nutzer nicht für Leistungen zahlen müsse, die er nicht nutzen wolle. Je mehr Verträge mit verschiedenen Leistungen geschlossen würden, desto günstiger werde der einzelne Vertrag. Dies habe rein betriebswirtschaftliche Gründe, um die Einrichtung für die Nutzer

besonders attraktiv zu machen. Entscheidend komme es darauf an, dass die Sauna nur dann genutzt werden könne, wenn auch ein Vertrag über die Sauna-Nutzung geschlossen worden sei. Wünsche der Kunde nur eine Sauna-Nutzung, werde er üblicherweise an Herrn "E" verwiesen. Nur in Einzelfällen habe die Klägerin Verträge ausschließlich über die Saunanutzung abgeschlossen. Die Beteiligten gingen in der mündlichen Verhandlung vom 04.03.2004 übereinstimmend davon aus, dass in den streitigen Umsätzen des Jahres 2000 ein Betrag von ca. 8.000,- DM enthalten sei, dem Verträge über eine ausschließliche Saunanutzung zugrunde lägen. Dass die Saunanutzung getrennt vom übrigen Leistungsangebot zu sehen sei, ergebe sich u. a. auch daraus, dass sie in anderen - Herrn "E" zuzurechnenden - Räumlichkeiten angeboten werde und die Öffnungszeiten vom Fitnessbereich unterschiedlich seien.

Unter Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts -FG- Rheinland-Pfalz vom 24.09.2002 (2 K 2626/01, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2003, 652), bei dem das Gericht sogar bei so genannten Kombiverträgen vom Vorliegen mehrerer umsatzsteuerlich relevanter Leistungen ausgegangen sei, macht die Klägerin geltend, dass in ihrem Fall ebenfalls eine Zusammenfassung mehrerer voneinander unabhängiger Leistungen und eben keine einheitliche Leistung vorliege. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH-, wonach bei Leistungen durch ein Fitnessstudio, die auch die Saunanutzung mit einschlossen, ein Vertrag eigener Art vorliege, könne auf den vorliegenden Fall nicht angewendet werden, da in den vom BFH entschiedenen Fällen einheitliche Verträge abgeschlossen worden seien. Im Streitfall lägen aber mehrere Einzelverträge über unterschiedliche Leistungen vor.

Des Weiteren verweist der Kläger auf ein Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25.11.2003 (Az. 15 K 5495/98), das einen fast identischen Sachverhalt betreffe. Auch hier habe der Senat herausgestellt, dass die verschiedenen Angebote, die neben Schwimmbad und Sauna gebucht werden könnten, eigene Leistungen mit eigenem Entgelt darstellten. Wegen weiterer Einzelheiten wird insoweit auf das Schreiben des Prozessvertreters der Klägerin vom 03.03.2004 verwiesen.

Darüber hinaus sei es seit Jahren Praxis, einheitlich geschlossene Verträge steuerlich zu unterteilen. In diesem Zusammenhang verweist der Prozessvertreter der Klägerin auf Vereinbarungen zwischen den Städtischen Werken "L-Stadt" und ihren Kunden, die in einem Vertrag geschlossen seien, aber Gaslieferungen mit 16 % Umsatzsteuer, die Wasserversorgung mit 7 % Umsatzsteuer belegten, während die Wasserentsorgung umsatzsteuerfrei behandelt werde. "Pikanterweise" werde die Höhe des Wasserbezugs als Berechnungsgrundlage für die Höhe des Entgelts der Wasserentsorgung verwendet. Eine Leistungsverknüpfung läge hier näher als z. B. zwischen Squash und Sauna.

Auch vor dem Hintergrund der Neufassung von § 3 Abs. 11 UStG müsse der ermäßigte Steuersatz auf die streitigen Umsätze angewendet werden. In diesem Zusammenhang verweist der Prozessvertreter der Klägerin auf Punkt 11 des Mietvertrages zwischen der Klägerin und dem Betreiber der Sauna, Herrn "E", der wie folgt laute:

"Alle Mitglieder des Vermieters im "C-Passage" können die Saunaanlage kostenlos zu den Öffnungszeiten (Kernzeit zwischen 9:00 und 24 Uhr) nutzen. Weitere Öffnungszeiten sind im Einvernehmen festzusetzen. Die Kunden des Vermieters sollen wie eigene, direkt zahlende Kunden des Mieters behandelt werden".

Aus der neuen Vorschrift des § 3 Abs. 11 UStG ergebe sich in Verbindung mit einem Erlass des Bundesministers der Finanzen vom 06.02.2004, IV B 7- S 7100- 254/03, dass im Falle des so genannten Leistungseinkaufs der Umsatz beim "Einkäufer" genauso behandelt werden müsse wie beim "Verkäufer". Nach dem Erlass sei die ab 01.01.2004 geltende Neuregelung von § 3 Abs. 11 UStG auch auf alle in der Vergangenheit noch offenen Steuerfestsetzungen anzuwenden. Nach diesen Grundsätzen müsse wie bei dem Saunabetreiber auch bei der Klägerin der ermäßigte Steuersatz angewendet werden.

Schließlich müsste bei der Betrachtungsweise des Beklagten zumindest die vereinbarte Aufteilungsquote zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen (Vermietung) beachtet werden.

Die Klägerin beantragt,

den Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 23.07.2003 dahin zu ändern, dass die streitigen Umsätze i. H. von 635.818,22 DM mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen, soweit die ermäßigten Umsätze 8.000,- DM übersteigen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Nach Auffassung des Beklagten sei von einer Einheitlichkeit der Leistungen auszugehen. Zwar sei nicht zwingend für die Nutzung der Sauna der Besuch der Fitness-Anlage Voraussetzung. Im Streitfall dürfte jedoch die überwiegende Mehrzahl der Kunden die Sauna als Erholung und Entspannung nach dem Fitness-Sport nutzen. Der Einwand, dass jeder Vertrag einzeln kündbar sei, sei nicht durchgreifend, weil die tatsächlichen Verhältnisse und nicht die individuellen Vereinbarungen mit den Kunden maßgeblich seien. Der sich an eine sportliche Betätigung anschließende Sauna-Besuch sei als Ergänzung und nicht als vollständig losgelöste Tätigkeit anzusehen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Schreiben des Beklagten vom 07.02.2002 (Bl. 28 der GA) und die Einspruchsentscheidung vom 05.11.2001 verwiesen.

Urteilsbegründung:

Die Klage ist im Wesentlichen unbegründet.

Lediglich soweit die Klägerin Verträge nur über die Saunanutzung abgeschlossen hat, ist auf die Umsätze der Klägerin gern. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Nach dieser Vorschrift gilt der ermäßigte Steuersatz von 7% für unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundene Umsätze sowie für die Verabreichung von Heilbädern. Zu den Heilbädern in diesem Sinne gehören auch Saunabäder (Waza in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 9 Tz. 26). Entsprechend der übereinstimmenden Einschätzung der Beteiligten ist davon auszugehen, dass von den streitigen Umsätzen Umsätze i. H. v. brutto 8.000,- DM auf Verträge entfallen, in denen die Klägerin mit ihren Kunden ausschließlich die Saunanutzung vereinbart hat. Die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf diese Umsätze ist unproblematisch, denn

insoweit hat die Klägerin eindeutig unter § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG fallende Leistungen erbracht. Die Frage, ob mögliche weitere Leistungsbestandteile zu einer anderen umsatzsteuerlichen Einschätzung führen, stellt sich hier nicht. Die Verabreichung der Saunabäder bzw. die ebenfalls begünstigte Bereithaltung der Sauna durch Herrn "E" ist der Klägerin im Verhältnis zu ihren Kunden zuzurechnen. Herr "E" ist insoweit als Subunternehmer der Klägerin anzusehen.

Soweit die Klägerin mit ihren Kunden neben der Sauna noch die Nutzung weiterer Einrichtungen (wie z. B. Squash, Tennis etc.) vereinbart hat, ist - entgegen der Auffassung der Klägerin - der Regelsteuersatz anzuwenden.

Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH verabreicht der Betreiber eines Fitness-Centers, der seinen Mitgliedern neben einer Sauna noch weitere nicht von § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG erfasste Einrichtungen und Leistungen gegen ein Pauschalentgelt unabhängig von der wirklichen Inanspruchnahme anbietet, keine steuerbegünstigten Leistungen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG. Er erbringt vielmehr eine einheitliche Leistung eigener Art, indem er seinen Kunden das Recht verschafft, die Einrichtungen und die damit verbundenen Nutzungsmöglichkeiten insgesamt in Anspruch zu nehmen (z. B. BFH, Urteil vom 28.01.1999, V R 88/98, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFH/NV -1999, 992; Beschluss vom 22.11.2000 V B 115/00, BFH/NV 2001,655; Urteil vom 28.09.2000 V R 14, 15/99, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2001, 78).

Die von der Klägerin abgeschlossenen Verträge weichen nach Ansicht des Senats nicht wesentlich von den Vertragsgestaltungen ab, über welche der BFH bislang zu entscheiden hatte. So schlossen die Kunden in dem dem Urteil vom 22.11.2000 (a. a. O.) zugrunde liegenden Fall mit dem Fitness-Center einen Vertrag mit der Überschrift "Trainingsanmeldung" und einen weiteren Vertrag mit der Überschrift "Saunaanmeldung" ab. Auch hier ging der BFH davon aus, dass sich die Nutzungsmöglichkeit sowohl des Fitnessbereichs als auch der Sauna als einheitliche Leistung darstelle.

In dem mit Urteil vom 28.01.1999 (a. a. O.) entschiedenen Fall hatte der Betreiber in seiner Preisliste die Beiträge für Fitness von denen für Sauna getrennt; die Buchung nur einer einzelnen Leistung war ebenso möglich wie die Buchung des Gesamtpakets. Soweit das Gesamtpaket gebucht wurde nimmt der BFH eine einheitliche Leistung an.

Im Fall des Urteils vom 28.09.2000 (a. a. O.) waren Fitness -und Saunabereich räumlich getrennt. Die Kunden konnten wählen, ob sie beide Bereiche oder nur einen der Bereiche wählen wollten, wobei die Kunden, die nur einen Bereich buchten, ein ermäßigtes Monatsentgelt zahlten. Auch hier geht der BFH bei Nutzung beider Bereiche von einer einheitlichen Leistung aus.

Für die Frage, ob die Klägerin einheitliche Leistungen (eigener Art) oder jeweils getrennt zu beurteilende Leistungen erbracht hat, kommt es letztlich auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers an (BFH, Urteil vom 31.05.2001 V R 97/98, BStBl. II 2001, 658).

Nach dieser Betrachtungsweise ist auch im Streitfall von einer einheitlichen Leistung auszugehen. Dem Benutzer der Anlagen eines Fitness-Centers (als Durchschnittsverbraucher), der Verträge über die Nutzung von Sporteinrichtungen und Sauna abschließt, kommt es in erster Linie darauf an, dass er die von ihm ausgewählten

Einrichtungen wann immer er will in ihrer Gesamtheit in Anspruch nehmen kann. Dabei wird für einen Großteil der Nutzer, die neben den Sporteinrichtungen auch noch die Sauna buchen, - auch unter Berücksichtigung der großzügigen Ausstattung der Saunaanlage - im Mittelpunkt stehen, sich nach der sportlichen Betätigung in der Sauna zu entspannen. Die Inanspruchnahme eines Gesamtpakets, das auch die Saunanutzung mit umfasst, ist absolut marktüblich und die Möglichkeit neben den Fitnesseinrichtungen eine Sauna zu nutzen, wird von vielen Sporttreibenden erwartet. Ob hierzu mehrere zivilrechtliche Verträge abgeschlossen werden oder nicht, ist aus der Sicht des Nutzers einer Fitnessanlage völlig unerheblich und ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht entscheidend. Maßgebend ist umsatzsteuerrechtlich die erbrachte Leistung und nicht die davon möglicherweise abweichende (zivilrechtliche) Vereinbarung (vgl. hierzu auch BFH, Beschluss vom 22.11.2000, a. a. O.).

Für die Annahme einer einheitlichen Leistung spricht auch die Preisgestaltung der Klägerin. Trotz Aufforderung durch das Gericht hat die Klägerin für den streitigen Zeitraum keine Preisliste vorgelegt, aus der sich etwa die Preise für die Saunanutzung ergeben hätte. Zwar hat eine solche Preisliste nach dem Vortrag des Geschäftsführers der Klägerin Herrn "X" in der mündlichen Verhandlung vom 03.03.2004 existiert, die dem Kunden auf Verlangen vorgelegt worden sei. Aus den im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung eingereichten Kalkulationsunterlagen der Klägerin (auf die wegen weiterer Einzelheiten verwiesen wird) ergibt sich aber, dass die (kalkulierten) Beiträge für die Saunanutzung variieren je nach dem, welches Leistungspaket gewählt wird. So werden z. B. bei einem Leistungspaket, das aus Badminton, Sauna und Racket besteht (Laufzeit 12 Monate) und einen Gesamtbeitrag von 77,- DM kostet, die separate Saunanutzung mit 31,- DM, Badminton mit 31,- DM und Racket mit 30,- DM angesetzt. Bei einem Leistungspaket, das z. B. nur aus Squash und Sauna besteht (Laufzeit 12 Monate) und einen Gesamtbeitrag von 64,- DM kostet, werden die separate Saunanutzung und die Squashnutzung dagegen mit jeweils 44,50 DM angesetzt.

Auch bei den vorgelegten Verträgen variieren die Preise für die Saunanutzung. Auffällig ist, dass die Nutzung der Sauna in ihrem Beitrag regelmäßig der Nutzung der Sporteinrichtung folgt, z. B. in einer Vereinbarung vom 22.08.2000 (Bl. 31 GA), wo der Fitness-Club und die Sauna für je 68,50 DM (monatlich) vereinbart worden sind und der Gesamtbeitrag halbjährlich 594,- DM beträgt. Demgegenüber wurden in einer Vereinbarung vom 15.08.2000 (Bl. 32 der GA) für die Nutzung des Fitness-Clubs, der Sauna und des Tennis-Clubs jeweils 50,- DM angesetzt bei einem monatlichen Gesamtbeitrag von 127,- DM.

Die Kalkulation und die konkreten Vertragsabschlüsse dokumentieren das Interesse der Klägerin, ein Leistungsbündel gegen ein Pauschalentgelt anzubieten, bei dem der Preis für die Nutzung einer einzelnen Einrichtung (wie z. B. für Sauna) nicht bedeutsam ist, sondern vielmehr in quasi beliebiger Höhe in das Gesamtentgelt mit einfließt. Vergleichbares ergibt sich für die - umsatzsteuerlich entscheidende - Verbrauchersicht. Dem Nutzer der Einrichtungen kam bzw. kommt es darauf an, ein Bündel von Angeboten gegen ein bestimmtes Pauschalentgelt nutzen zu können. Mit welchem Einzelpreis das einzelne Angebot in dem Gesamtpaket berücksichtigt wird und ob das Angebot aus mehreren zivilrechtlichen Verträgen besteht, ist bzw. war für den Verbraucher unerheblich.

Dass die Saunanutzung in den durch Herrn "E" angemieteten - aber aus dem Fitnessbereich problemlos zugänglichen - Räumen stattfindet, spielt für die umsatzsteuerliche Beurteilung

keine Rolle, denn die durch Herrn "E" erbrachten Leistungen sind - wie oben bereits dargestellt - der Klägerin im Verhältnis zu ihren Kunden zuzurechnen. Auch der Umstand, dass die Sauna möglicherweise von dem Fitnessbereich abweichende Öffnungszeiten hat, ändert nichts daran, dass die gebuchten Anlagen den Kunden der Klägerin in ihrer Gesamtheit zur Verfügung standen.

Soweit die Klägerin darauf abhebt, dass die einzelnen Verträge bezüglich der verschiedenen Sportarten bzw. die Sauna getrennt gekündigt werden können, ändert dies an der umsatzsteuerlichen Beurteilung nichts. Sofern nach der Kündigung noch ein Leistungsbündel übrig bleibt, ist dies nach den obigen Ausführungen unabhängig von der zivilrechtlichen Vertragsgestaltung umsatzsteuerlich als einheitliche Leistung (eigener Art) zu beurteilen. Sollte nach einer Kündigung als einziger Leistungsbestandteil nur noch die Saunanutzung existieren (und der Kunde insoweit nicht an Herrn "E" verwiesen werden), würde sich die umsatzsteuerliche Beurteilung ändern, da die Klägerin ab dem Wirksamwerden der Kündigung nur noch nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG begünstigte Leistungen erbringen würde. Dieses Ergebnis hat aber keine Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Beurteilung der seitens der Klägerin gegen Pauschalentgelt angebotenen Leistungspakete.

Sofern sich möglicherweise aus dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 24.09.2002 (a. a. O.) eine andere Beurteilung ergibt, folgt der Senat dem - in Einklang mit der oben zitierten BFH-Rechtsprechung - nicht.

In dem durch Urteil des FG Münster vom 25.11.2003 (15 K 5496/98, entnommen aus juris) entschiedenen Fall ging es um die umsatzsteuerliche Behandlung der Umsätze einer Therme mit Schwimmbad und Sauna, neben der - räumlich abgetrennt - ein weiterer Unternehmer ein Fitness-Studio auf eigene Rechnung betrieb, dessen Dienstleistungen nicht mit dem durch die Therme vereinnahmten Entgelt abgegolten war. Lediglich in dem Vorraum zu dem eigentlichen Fitnessbereich, der auch von der Therme aus zugänglich war, befanden sich einige wenige einfache Fitnessgeräte, die durch die Gäste der Therme benutzt werden durften, was das FG Münster als unselbständige Nebenleistungen zu den nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG begünstigten Hauptleistungen der Therme wertete. Der Fall ist entgegen der Darstellung des Prozessvertreters der Klägerin mit dem vorliegenden Fall überhaupt nicht vergleichbar und kann daher auch nicht zu einer abweichenden Beurteilung führen.

Auch die von dem Prozessvertreter angesprochenen Versorgungsverträge mit den Städtischen Werken "L-Stadt" sind mit dem Streitfall nicht vergleichbar. Gas- und Wasserversorgung sind Leistungen, die sich wirtschaftlich nicht vermengen lassen. Der Leistungsempfänger zahlt für eine konkret gelieferte Menge Wasser oder Gas jeweils das entsprechende Entgelt; die Wasserentsorgung ist eine von der Wasserlieferung zu unterscheidende sonstige Leistung. Dass sich die Höhe des Entgelts für die Wasserentsorgung nach der Menge des gelieferten Wassers richtet, mag zwar nicht unproblematisch sein; letztlich handelt es sich dabei aber nur um einen pauschalierenden Maßstab zur Ermittlung der Höhe des Entgelts, der die Qualifikation als selbständige sonstige Leistung unberührt lässt.

Schließlich findet auch § 3 Abs. 11 UStG im Streitfall keine Anwendung. Die Klägerin wird nicht in die Erbringung einer sonstigen Leistung im Sinne der Neufassung von § 3 Abs. 11 UStG "eingeschaltet". Denn sie erbringt bzw. besorgt ja gerade keine

Saunaleistungen, sondern vielmehr unter Berücksichtigung der weiteren Leistungsbestandteile Leistungen eigener Art, die umsatzsteuerlich anders als die von Herrn "E" erbrachten Saunaumsätze zu werten sind. Dass die Klägerin sich hierbei Herrn "E" als Subunternehmer bedient, spielt dabei keine Rolle.

Im Hinblick auf das Argument der Klägerin, es müsse zumindest die zwischen Klägerin und Beklagten vereinbarte Aufteilungsquote zwischen steuerpflichtiger Vermietung von Betriebsvorrichtungen und steuerfreier Grundstücksvermietung berücksichtigt werden, verweist der Senat auf die geänderte Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, Urteil vom 31.05.2001 V R 97/98, BStBl. II 2001, 658), wonach die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen nicht in steuerpflichtige Überlassung der Sporteinrichtungen und steuerfreier Grundstücksüberlassung aufzuteilen ist, sondern vielmehr auch insoweit von einer einheitlichen umsatzsteuerlichen Leistung auszugehen sei.

Die Revision ist nicht zuzulassen; insbesondere hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Das Unterliegen des Beklagten ist als geringfügig im Sinne dieser Vorschrift anzusehen.