Niedersächsisches FG

Urteil vom 19.08.2010 (16 K 332/09)

Die Beförderung durch einen Skilift in einer geschlossenen Hallenanlage unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG n. F.

Verfahrensverlauf:

- vorläufig nicht rechtskräftig -

► Sachverhalt:

Die Klägerin betrieb seit Oktober 2006 den Skibetrieb „XY“ in P. Hierbei handelte es sich um eine geschlossene Hallenanlage, in der verschiedene Freizeitaktivitäten im Bereich des Wintersports erbracht wurden. In der Halle befanden sich u.a. eine Skipiste, ein Sessel- und Schlepplift für Ski- und Snowboardfahrer und eine Rodelbahn. Außerdem bestand die Möglichkeit, einen Skilehrer zu buchen. Für die verschiedenen Leistungen wurde das Entgelt durch Ausgabe verschiedener Tickets erhoben. Das zeitlich begrenzte „Liftticket“ beinhaltete die Pistennutzung und die Liftbeförderung, das Ticket für den Verleihservice beinhaltete keine Pistennutzung, das Ticket für den Skilehrer beinhaltete Unterricht, wobei für die Liftbeförderung und eventuelles Leihmaterial eine gesonderte Abrechnung erfolgte, Events im Schnee beinhalteten die Nutzung von Pistenteilbereichen und fanden immer mit Animateur statt. Im Falle einer Liftbeförderung und/oder Materialleihe erfolgten gesonderte Abrechnungen, das Zipfelbobticket beinhaltete die Leihgebühr für den Zipfelbob und die Nutzung der Rodelbahn und Kombitickets beinhalteten in der Regel Liftbeförderung, Verleih und Gastronomie. Die Klägerin bot darüber hinaus weitere Leistungen innerhalb der Gastronomie und im Seminarbereich an. Sie wurden separat gebucht, abgewickelt und berechnet. Ferner verkaufte die Klägerin auch Schnee für Events und verlieh, baute und lieferte Schneemodule, wie z. B. Schneerutschen, Schneewurfwände und Schneebars.

Die Skilifte konnten nur von Kunden genutzt werden, die ein entsprechendes Entgelt entrichtet hatten. Die Gefahr der unkontrollierten Nutzung der Liftanlage durch Teilnehmer an Events und/oder Zipfelbobfahrer war nicht gegeben. Eine Beförderung ohne Ski oder Snowboard war am Schlepplift technisch nicht möglich. Außerdem war aus Sicherheitsgründen immer mindestens eine Aufsichtsperson am Einstieg der Lifte stationiert.

Die Klägerin wies auf dem „Liftticket“ Umsatzsteuer nach dem ermäßigten Steuersatz von 7 % aus. Der Beklagte unterwarf die Umsätze dem Regelsteuersatz und setzte die Umsatzsteuer entsprechend höher fest. Der dagegen eingelegte Einspruch war erfolglos. Hiergegen richtet sich die Klage.

Die Klägerin ist der Auffassung, die von ihr im Zusammenhang mit der Liftbeförderung erbrachten Leistungen unterlägen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG dem ermäßigten Umsatzsatz von 7%. Beim „Liftticket“, das die Pistennutzung einschließlich der Liftbeförderung beinhaltete, stelle die Liftbeförderung die Hauptleistung und die Pistennutzung eine Nebenleistung dar. Maßgeblich für diese Bewertung sei die Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Diesem gehe es beim Erwerb des Tickets hauptsächlich darum, auf die Skianhöhe befördert zu werden. Auf keinen Fall trete die Nutzung des Liftes hinter der Pistennutzung zurück, sondern habe für den Nutzer auch wirtschaftlich zumindest eine eigenständige Bedeutung. Da bei einer Freiluft-Skipiste der Durchschnittsverbraucher im Erwerb des Skipasses in erster Linie die Berechtigung sehe, die Infrastruktur der Bergbahnen- und Skiliftbetreiber in Form der Aufstiegshilfen zu nutzen, könne hinsichtlich eines Liftbetriebes im Innenbereich nichts anderes gelten. Der Verbraucher messe der Tatsache, dass die sportliche Betätigung unter einer Überdachung stattfinde, keine die Qualität des Vorgangs ändernde Bedeutung bei. Die Tatsache, dass die Nutzung einer Freiluftpiste ggf. ohne Liftnutzung möglich sei, wenn der Skifahrer bspw. zu Fuß aufsteige und dann abfahre, sei einzig darauf zurückzuführen, dass eine so weitgehende technische Absperrung, wie es bei der Halle zwangsläufig der Fall ist, bei einer Freiluftpiste nicht möglich sei. Dies sei aber unerheblich. Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers sei sowohl für den Innen- als auch den Außenbereich die Beförderungsleistung das prägende Element eines Lifttickets/Skipasses. Hierfür spreche auch die Tatsache, dass in den Außen-Skigebieten die überwiegende Zahl der Ski-Touristen einen Skipass erwerbe, obwohl sie diesen, z. B. bei einem Aufstieg zu Fuß zur Ausübung Ihres Sports gar nicht benötigen würden. Im Innenbereich werde die Einschätzung, dass die Beförderungsleistung das prägende Element für den Durchschnittsverbraucher sei, noch dadurch verfestigt, dass die Besucher aufgrund der Möglichkeiten, mittels Sessel-/Schlepplifts befördert zu werden, sogar bereit seien, die im Innenbereich vorliegenden Einschränkungen des Pistengefälles/der Pistenbreite hinzunehmen.

Zumindest stelle die Liftnutzung aber eine eigenständige, von der Skiabfahrt zu trennende Hauptleistung dar. Eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung liege nicht bereits aufgrund des einheitlichen Vertrages und deshalb vor, weil der Kunde die Liftbeförderung nicht alleine buchen könne, ohne ein Entgelt für die Pistennutzung zu entrichten, da es sich hierbei lediglich um eine Kopplung mehrerer Leistungen handele (Abschnitt 29 Abs. 2 Satz 5 UStR 2008). Vielmehr sei in einem solchen Fall das einheitliche Entgelt aufzuteilen. Bei den „Lifttickets“ habe die Klägerin die Aufteilung bereits durch den Ausweis des ermäßigten Steuersatzes auf den Rechnungen vorgenommen. Soweit Tickets wie „Events im Schnee" neben der Möglichkeit der Schneenutzung die Möglichkeit der Liftnutzung beinhalte, sei der Anteil der Liftbeförderung sachgerecht zu schätzen.

Auch der Gesetzgeber gehe davon aus, dass die Beförderung mittels Skilifts keine sonstige im Bereich des Skibetriebs erbrachte einheitliche Leistung darstelle, da er andernfalls im Gesetzesvorschlag nicht eine explizite Aufnahme der Sessellifte vorgenommen hätte (vgl. BR-Drucks. 544/07 (Beschluss), S. 62). Die Beförderung von Kunden mittels Lift in der Skihalle stelle demnach eine eigenständige Personenbeförderungsleistung dar, die dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliege. Diese Sichtweise entspreche auch dem Zweck der steuerbegünstigenden Vorschrift, die gerade nicht nach dem Zweck der Beförderung und den äußeren Umständen differenziere, sondern die dort genannten Beförderungsarten umfassend begünstigen wolle. Die Anwendung des regulären Umsatzsteuersatzes auf die Personenbeförderung würde zu einer vollständigen Aushöhlung der vom Gesetzgeber gewollten ermäßigten Besteuerung des Betriebs von Liftanlagen führen. Wolle man die vorliegende Beförderungsleistung regulär besteuern, so dürften auch die Skilifte in den Alpen nicht ermäßigt besteuert werden, da es auch dort neben der reinen Beförderung weitere Dienstleistungen gebe (Absperrungen, Flutlichtanlage, Beschneiungsanlagen usw.). Im Ergebnis würde der ermäßigte Steuersatz dann nie zur Anwendung kommen, was dem Willen des Gesetzgebers klar entgegenstehe. Nach dem Sinn und Zweck dürfe daher der ermäßigte Steuersatz nicht eng ausgelegt werden. Zudem sei Sinn und Zweck der Einführung des ermäßigten Steuersatzes gerade die Herstellung einer Wettbewerbsgleichheit mit Unternehmern aus anderen Mitgliedsstaaten gewesen. Dieser Gesichtspunkt müsse auch bei Liftanlagen im Innenbereich Berücksichtigung finden. Durch die Anwendung des regulären Steuersatzes auf Liftbetriebe in einer Skihalle würden aktuell bestehende Wettbewerbsverzerrungen fortbestehen, da in den Niederlanden die Skihallen dem ermäßigten Steuersatz unterlägen. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer werde aber nur dann erfüllt, wenn auch in Deutschland in Skihallen betriebene Lifte dem ermäßigten Steuersatz unterworfen würden.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Umsatzsteuer 2008 auf …….. € festzusetzen und die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklärten.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist der Auffassung, die Klägerin erbringe mit der Möglichkeit zur Nutzung der Skipiste einschließlich des Skilifts eine Leistung eigener Art, die der Regelbesteuerung unterliege, da die Personenbeförderung nicht isoliert gebucht werden könne, sondern immer mit der Skiabfahrt verbunden sei. Im Gegensatz zu Skiliften im Freien bleibe dem Nutzer nach Nutzung des Lifts keine Möglichkeit, etwas anderes zu tun als abzufahren. Die Beförderung mit dem Skilift sei ein Mittel, um auf der Piste überhaupt abfahren zu können. Im Vordergrund der Leistung stehe somit immer die Benutzung der Piste zur Abfahrt. Der Durchschnittsverbraucher messe der Nutzung des Lifts keine eigenständige Bedeutung zu.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin erbringt mit der Beförderung mittels Skilift und der Möglichkeit zur Skiabfahrt eine einheitliche Leistung eigener Art und keine Personenbeförderung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 b) UStG.

1. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG ermäßigt sich die Steuer u.a. für Beförderungen von Personen "mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art" auf 7 %, wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt. Die Gesetzesänderung erfolgte mit Wirkung zum 01. Januar 2008 durch Artikel 8 des Jahressteuergesetzes vom 20.12.2007 (BStBl. I S. 3150). Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 b UStG fallen grundsätzlich auch mittels Skilift vorgenommene Beförderungsleistungen unter die Steuerbegünstigung. Der Wortlaut der Vorschrift differenziert grundsätzlich auch nicht nach der Örtlichkeit, an der eine Beförderungsleistung vorgenommen wird. Zweck der Gesetzesänderung war die Beseitigung von Wettbewerbsnachteilen von in Deutschland betriebenen Anlagen gegenüber denen in Mitgliedstaaten, die teilweise von der sich aus Artikel 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang 111 der MwStSystRL eingeräumten Möglichkeit der Erhebung eines verminderten Steuersatzes Gebrauch gemacht haben (vgl. BR-Drucks. 544/07 (Beschluss), S.62).

2. Die Klägerin erbrachte keine nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG begünstigten Leistungen. Insbesondere liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuervergünstigung hinsichtlich des „Lifttickets“ nicht vor, da die Liftbeförderung lediglich unselbständige Nebenleistung zu der Hauptleistung ist, die die Möglichkeit zur Nutzung der Skipiste zum Gegenstand hat und die dem Regelsteuersatz unterliegt. Selbst wenn man davon ausginge, dass es sich beim „Liftticket“ um eine Leistung eigener Art handelte, würde es sich um eine nicht teilbare Leistung handeln, die ihren wirtschaftliche Kern in der Skiabfahrt hätte und die ihr das Gepräge gibt. Die Beförderung durch den Skilift stellt keine eigenständige Leistung dar. Insbesondere ist sie auch nicht Hauptleistung einer aus Pistennutzung und Liftbeförderung bestehenden einheitlichen Leistung.

a) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Juni 2009, Rs. C-572/07, RLRE Tellmer Property, Deutsches Steuerrecht, -DStR- 2009, 1260, Rdnr. 17 ff.; Urteil vom 25. Februar 1999, Rs. C-349/96 - Card Protection Plan Ltd (CCP)-, Slg. 1999, I-973, UR 1999, 254), der sich der Bundesfinanzhof (BFH-Urteile vom 25. Juni 2009, V R 25/07, BFH/NV 2009, 1746, unter II. 2. b, und vom 17. April 2008, V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, unter II. 2. b, m.w.N.) angeschlossen hat, ist bei mehreren zusammenhängenden Leistungen grundsätzlich jeder Umsatz als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Da eine wirtschaftlich einheitliche Leistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems allerdings nicht künstlich aufgespalten werden darf, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Hierbei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Eine einheitliche Leistung liegt danach insbesondere auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH-Urteile vom 27. Oktober 2005, Rs. C-41/04 -Levob Verzekeringen und OV Bank-, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38, Rdnr. 22; vom 29. März 2007, Rs. C-111/05 - Aktiebolaget NN -, Slg. 2007, I-2697, UR 2007, 420, Rdnr. 23; vom 21. Februar 2008, Rs. C-425/06 - Part Service Srl. -, Slg. 2008, I-897, UR 2008, 461, Rdnr.

53; vom 11. Juni 2009, Rs. C-572/07 -RLRE Tellmer Property sro-, a.a.O., Rdnr. 19; BFH-Urteile vom 10.02.2010, XI R 49/07, BFH/NV 2010, 1055, UR 2010, 371-376, vom 15. Januar 2009, V R 91/07, BFHE 224, 172, BFH/NV 2009, 865 und 17. April 2008, V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712 m.w.N.).

b) Die letztgenannten Voraussetzungen einer untrennbaren wirtschaftlichen Leistung sind im Streitfall bei der gebotenen Gesamtbetrachtung dergestalt erfüllt, dass die mittels Skilift vorgenommene Beförderungsleistung ausschließlich Mittel zum Zweck der von den Nutzern im Vordergrund stehenden Leistung der Skiabfahrt ist, nicht aber umgekehrt, die Skiabfahrt lediglich eine unselbständige Nebenleistung zur Skiliftnutzung wäre.

aa) Mit der Buchung der Leistung Ski/Snowboard Liftticket (sogenannter Skipass) im XY erhielt der Kunde die Möglichkeit der Skihallenbenutzung mittels Ski oder Snowboard. Zum Leistungsumfang gehörte die Möglichkeit zur Nutzung einer präparierten Skipiste und die Beförderung zur Skipiste mittels Lift. Eine getrennte Buchung nur der Liftbenutzung bzw. nur der Skipiste war ausgeschlossen. Aus der Sicht des Leistungsempfängers stand das Recht zur Ausübung seines Sports im Vordergrund. Die Nutzung des Liftes hatte für den Nutzer keine eigenständige Bedeutung. Hiervon ging offensichtlich auch die Klägerin aus, da ihre Werbung ausschließlich auf die Sportausübung, insbesondere die Skiabfahrt, ausgerichtet war und die Liftnutzung mit keinem Wort erwähnte. Die Inanspruchnahme der Aufstiegshilfen war lediglich eines von mehreren Mitteln zum Zweck der Sportausübung, ohne selbst Hauptzweck oder auch nur eigenständiger Zweck zu sein. Vielmehr greifen die einzelnen Leistungselemente derart ineinander, dass die Liftnutzung bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktritt. Damit kommt auch eine Aufteilung des Entgelts auf eine ermäßigt zu besteuernde Personenbeförderungsleistung und eine bzw. mehrere andere, dem allgemeinen Steuersatz unterliegende Leistungen nicht in Betracht. Unerheblich ist, wie die Klägerin die Leistungen den Leistungsempfängern gegenüber abgerechnet hat.

bb) Aus dem Sinn und Zweck der Regelung ergibt sich nichts Gegenteiliges. Zweck der Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 10b UStG a. F. war es, den Personennahverkehr zu begünstigen. Deshalb waren die durch die Neufassung des Gesetzes durch Artikel 8 des Jahressteuergesetzes vom 20.12.2007 (BStBl. I S. 3150) nunmehr begünstigten Leistungen ursprünglich ausdrücklich von der Begünstigung ausgenommen. In der Gesetzesbegründung zur Neuregelung wird die Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen im Hinblick auf deren soziale Bedeutung u.a. deshalb der Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr gleichgestellt, weil alternative Aufstiegsmöglichkeiten durch Individualverkehre ausscheiden (vgl. Begründung zu Artikel 8 Nr. 4a - neu - (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG) im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, BT-Drs. 16/6739 S. 24). Auf diese Begründung hat der Gesetzgeber nur deshalb zurückgegriffen bzw. zurückgreifen können, weil im Freibereich Aufstiegshilfen nicht ausschließlich zur Skiabfahrt, sondern auch zur isolierten Auffahrt auf den Berg mit alternativen Folgezielen genutzt werden und insofern ein Bezug zum öffentlichen Personennahverkehr besteht. Da diese Alternative in der Freizeithalle der Klägerin nicht gegeben ist, besteht einerseits kein Bezug zum Personennahverkehr und andererseits ein hinreichendes Differenzierungskriterium, das eine unterschiedliche Gesetzesanwendung rechtfertigt. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz in Bezug auf die Betreiber von Freianlagen liegt daher nicht vor. Eine Aushöhlung des Willens des Gesetzgebers liegt ebenfalls nicht vor. Sollte der Gesetzgeber wie die Klägerin meint, die Herstellung einer Wettbewerbsgleichheit mit Unternehmern aus anderen Mitgliedstaaten auch für die von ihr betriebene Wintersporthalle beabsichtigt gehabt haben, hätte er

das gesetzgeberische Ziel nicht erreicht. Es ist aber nicht Aufgabe der Gerichte, dies durch eine nicht sachgerechte Auslegung nachzubessern. Unabhängig davon sind die von der Klägerin behaupteten, für die Entscheidungsfindung aber unerheblichen, aktuell bestehenden Wettbewerbsverzerrungen gegenüber Unternehmen aus den Niederlanden nicht nachgewiesen. Unabhängig davon dürfte auch im Freibereich von einer entsprechenden einheitlichen Leistung auszugehen sein, wenn die Nutzung des Lifts ausschließlich nur im Zusammenhang mit der Skiabfahrt erworben werden könnte und keine anderen Zwecke der Liftnutzung vorlägen.

cc) Soweit die Klägerin ferner als Sinn und Zweck der Gesetzesänderung auf die Steigerung der Konkurrenz- und Leistungsfähigkeit entsprechender Anlagenbetreiber abstellt (vgl. BR-Drucks. 544/07 (Beschluss), S. 62), gelten auch hier die dargestellten Differenzierungsgründe für den Freizeitbereich. Gleiches gilt, soweit auf Bund-Länder-Ebene beschlossen wurde, dass es sich bei einem "Skipass" (Eintritts- bzw. Zugangsberechtigung für Skigebiete im Freien) nicht um eine einheitliche Leistung handelt, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. Hier ergibt sich der wesentliche Differenzierungsgrund bereits aus der von der Klägerin selbst dargestellten Erwägung, dass der Skipass auch rechtlich keine Zugangsberechtigung zur präparierten Skipiste darstelle, weil Skipisten auch von Skitourengehern ohne die Entrichtung von Entgelt benutzt werden könnten. Unabhängig davon könnte auch auf Bund-Länder-Ebene selbst bei Beteiligung der Finanzminister aller Länder keine Steuerbegünstigung beschlossen werden, die dem Gesetz entgegensteht.