

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerden der Beschwerdeführerin Bf vom 8. August 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 28. Juli 2016 betreffend **Umsatzsteuer 2013 – 2015** und vom 24. Jänner 2018 betreffend **Umsatzsteuer 2016** zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133

Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung über den Zeitraum 2013 – 2014 sowie einer Nachschau für den Zeitraum 01/2015 – 04/2016 wurden vom Finanzamt am 28.07.2016 u.a. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 – 2015 sowie ein Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01 – 03/2016 erlassen, mit denen die Einnahmen der BF dem Normalsteuersatz unterzogen wurden.

Mit den Beschwerden vom 08.08.2016 beantragte die BF die Anwendung des 10%igen bzw. 13 %igen Umsatzsteuersatzes. Ihre Tätigkeit als Babyschwimmtrainerin mit sportlichem Charakter könne ausschließlich im Zusammenhang mit Schwimmbädern ausgeübt werden und sei somit unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbades verknüpft. Als Nachtrag zur Beschwerde wurde von der BF eine Stellungnahme der Wirtschaftskammer Niederösterreich mit rechtlichen Ausführungen bezüglich einer möglichen Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bzw. einer allfälligen Steuerbefreiung vorgelegt.

Mit Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes vom 09.12.2016 wurden die eingebrachten Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 09.01.2017 wurden von der BF Vorlageanträge eingebracht, mit welchen die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt wurde. Von der BF wurde vorgebracht, dass sie für die Benutzung der Schwimmbäder an den eigentlichen Badbetreiber Entgelte zahlen müsse, wodurch sie sich in derselben Belastungssituation befinde wie ein Badbetreiber selbst. Es liege eine Art „Kettenüberlassung“ vor, in der sie sich selbst in der Situation des Badbetreibers befinde. Dadurch, dass sie als Einmieter ihre Einnahmen aus den Schwimmkursen mit dem Normalsteuersatz von 20 % versteuern müsse, der Badbetreiber selbst seine Einnahmen jedoch nur mit dem ermäßigten Steuersatz, führe das zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung und daraus folgend einer Wettbewerbsverzerrung zugunsten des Badbetreibers.

Seitens des Finanzamtes wurden die Beschwerden am 07.02.2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Am 24.01.2018 wurde vom Finanzamt der Umsatzsteuerbescheid für 2016 erlassen. Mit Schreiben vom 18.02.2018 wurde von der BF eine Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 24.01.2018 mit gleichlautendem Vorbringen eingebracht.

Mit Schreiben vom 5.6.2019 wurden von der BF die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Seitens der BF werden Baby- bzw. Kleinkinderschwimmkurse sowie Aquapartys in verschiedenen Schwimmbädern angeboten. Die aus diesen Kursen erzielten Einnahmen wurden von der BF bis 31.12.2015 dem 10 %igen Umsatzsteuersatz und ab 01.01.2016 dem 13 %igen Umsatzsteuersatz unterworfen.

Seitens des Finanzamtes wurden die von der BF erzielten Einnahmen in den streitgegenständlichen Zeiträumen dem Normalsteuersatz unterzogen.

3. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und ist insoweit unstrittig.

4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Bezüglich der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01 – 03/2016 ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht auszuführen, dass aufgrund der Bestimmung des § 253 BAO die Beschwerde vom 08.08.2016 als auch gegen den Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer 2016 vom 24.01.2018 gilt. Die mit Schreiben vom 18.02.2018 eingebrachte Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 ist als Beschwerdeergänzung zu werten.

Materiellrechtliche Beurteilung:

Anzuwendender Steuersatz

„§ 10 UStG 1994 lautet auszugsweise (bis 31.12.2015):

1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

...

2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

...

6. die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung;

§ 10 UStG 1994 lautet auszugsweise (ab 01.01.2016):

1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

...

3) Ist der Steuersatz nach Abs. 2 nicht anzuwenden, ermäßigt sich die Steuer auf 13 % für

...

5. die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung;“

Art 98 der MwSt-RL lautet:

(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen.

(3) Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen.

Anhang III: Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können

14. Überlassung von Sportanlagen;

17. medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b bis e von der Steuer befreit sind;

Wie vorhin angeführt ermäßigt sich gemäß § 10 Abs 3 Z 5 UStG 1994 der Steuersatz auf 13 % für die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung.

Nach § 10 Abs 2 Z 11 UStG 1972 waren begünstigt die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimm- und Reinigungsbädern sowie mit der Verabreichung von Heilbädern verbundenen Umsätze. Das UStG 1994 hat die Begünstigung für Reinigungsbäder gestrichen und an Stelle der Verabreichung von Heilbädern die Thermalbehandlung gesetzt. Unionsrechtlich ist die Begünstigung durch Art 98 in Verbindung mit Anhang III Z 14 bzw 17 der MwSt-RL gedeckt. Die Begünstigung ist unabhängig vom Rechtsträger des Bades zu gewähren. Gleichgültig ist auch, ob der Betrieb des Schwimmbades etc. selbständig oder mit anderen Einrichtungen kombiniert ist (etwa Freizeitzentrum). Unter Schwimmbädern sind Anstalten zu verstehen, die das Schwimmen in natürlichen oder künstlichen Gewässern ermöglichen. Dazu zählen auch Hallenbäder. Der Umfang der dabei zur Verfügung gestellten Einrichtungen ist ohne Bedeutung. Begünstigt sind nur die mit dem Betrieb der fraglichen Bäder unmittelbar verbundenen Umsätze und deren unselbständige Nebenleistungen.

Hierzu gehören nach Rechtsprechung und Verwaltung

- die Benützung der Badeeinrichtungen selbst,
- die Bereitstellung von Umkleide- und Reinigungsmöglichkeiten,
- die Erteilung von Schwimmunterricht,
- Aufbewahrung von Garderobe,
- die Vermietung von mit dem Badebetrieb zusammenhängenden Utensilien (vgl. Ruppe/Achatz 5. Auflage, § 10, Rz 157ff, Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, § 10 Abs 2 Z 6 UStG, Rz 1ff)).

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26.10.2012 – 5 K 1778/09 U unterliegen Schwimmschulumsätze dem Regelsteuersatz, sofern der Unterricht in angemieteten Becken durchgeführt wird. Nach dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt betrieb die Klägerin eine private Schwimmschule und mietete hierzu entsprechende Räumlichkeiten eines Gesundheitszentrums an. Das Angebot der Schwimmschule umfasste Baby- und Kleinkinderschwimmen, Schwimmunterricht für Kinder und Erwachsene sowie Aquafitness-Kurse.

Nach der Auffassung des Finanzgerichts Münster könnten unter den Begriff der „*unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze*“ nur solche Leistungen subsumiert werden, die jedenfalls typischerweise mit der Nutzung eines Schwimmbades einhergingen. Hierbei handle es sich grundsätzlich um solche Leistungen, die als unselbständige Nebenleistung zu der Hauptleistung der Einräumung der Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbades anzusehen seien. Derartige Umsätze, die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbunden seien, seien z.B. die Gestellung von Umkleidekabinen, Schließfächern und Schwimmhilfsmitteln. Nicht hierunter falle hingegen der von der Klägerin angebotene Schwimmunterricht. Wenn - wie hier - Inhalt des Vertrages die Erbringung von Schwimmunterricht sei, so stelle die Unterrichtsleistung nach der Verkehrsauffassung die Hauptleistung dar. Die gegebenenfalls mit dem Angebot des Schwimmunterrichts verbundene Erlaubnis zur Benutzung des Schulschwimmbeckens sei eine bloße Nebenleistung.

Das Finanzgericht Münster sah die getroffene Beurteilung auch aufgrund der zugrundeliegenden Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG als geboten an. Denn nach dem Richtlinien text dürfen die EU-Mitgliedstaaten lediglich für das „*Überlassen von Sportanlagen*“ einen ermäßigten Steuersatz vorsehen. Die Erbringung von Schwimmunterricht sei jedoch etwas anderes als das Überlassen von Sportanlagen. Eine erweiternde Auslegung der Richtlinienbestimmung komme nicht in Betracht, da Bestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, grundsätzlich eng auszulegen seien; dies gelte für Steuerbefreiungs-, aber auch für Steuerermäßigungsvorschriften (vgl. z.B. EuGH-Urteil 6.5.2010 C-94/09, Slg 2010, I-4261).

Entsprechend der zitierten Entscheidung des Finanzgerichtes Münster und den angeführten Kommentarmeinungen vertritt auch das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass angesichts des klaren Gesetzeswortlautes nur die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze unter den ermäßigten Steuersatz zu subsumieren sind. Die getroffene Beurteilung hält auch einer zu treffenden unionsrechtlichen Beurteilung stand, da – wie oben angeführt – Richtlinienbestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, grundsätzlich eng auszulegen sind.

Hinsichtlich der von der BF angesprochenen steuerlichen Ungleichbehandlung und daraus folgenden Wettbewerbsverzerrung zu Gunsten der Badbetreiber ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2018, Ro 2016/15/0014 zu verweisen, wonach der Grundsatz der steuerlichen Neutralität keine Regel des Primärrechts sei, die für den Umfang eines Befreiungstatbestandes bestimmend sein könnte, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben anderen Auslegungsgrundsätzen im unionsrechtlichen Mehrwertsteuerrecht anzuwenden sei. Er berechtige keinesfalls zu einer Interpretation wider den Wortlaut der Richtlinie (vgl. in diesem Sinn EuGH 17.3.2016, C-40/15, Aspiro, Rn 31; EuGH 9.3.2017, C-573/15, Rn 31, Oxycure Belgium; EuGH 8.2.2018, C-380/16, Rn 58, Kommission/Deutschland,).

Nach dem Richtlinien-text dürfen die EU-Mitgliedstaaten lediglich für das „*Überlassen von Sportanlagen*“ einen ermäßigten Steuersatz vorsehen. Die BF erzielt jedoch keine Umsätze aus dem „Überlassen einer Sportanlage“ bzw. unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbades verbundene Umsätze sondern eben Umsätze aus der Abhaltung von Schwimmkursen bzw. der Erteilung von Schwimmunterricht.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Entscheidung des VwGH vom 27.11.2014, 2011/15/0079, wonach im Bereich der Umsatzsteuer im Grundsatz der steuerlichen Neutralität das Gebot der Gleichbehandlung konkurrierender Unternehmer zum Ausdruck komme, welches es verbiete, vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln, es sei denn, eine Differenzierung sei objektiv gerechtfertigt (vgl. EuGH 25. April 2013, C-480/10, Europäische Kommission gegen Königreich Schweden; EuGH 31. Jänner 2013, C-643/11, LVK - 56 EOOD). Im gegenständlichen Fall liegen aber keine vergleichbaren Sachverhalte vor, da im Fall der BF Leistungsinhalt die Erteilung von Schwimmunterricht, also eine unterrichtende Leistung, ist und im Fall des Badbetreibers Leistungsinhalt – unabhängig von angebotenen Nebenleistungen wie der Bereitstellung von Umkleide- und Reinigungsmöglichkeiten oder der Aufbewahrung von Garderobe – die Überlassung der Sportanlage, also der Benützung der Badeeinrichtung selbst, ist. Es liegt somit in der Regelung des § 10 Abs 3 Z 5 (bzw. bis 31.12.2015 des § 10 Abs 2 Z 6) UStG 1994 keine Ungleichbehandlung von miteinander konkurrierenden Unternehmen vor, sodass das Vorbringen der BF, wonach eine Art „Kettenüberlassung“ vorliege, in der sie sich selbst in der Situation des Badbetreibers befinde, zu keiner abweichenden Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes führen kann.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 sind die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um

die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, steuerfrei. Steuerfrei sind ferner die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und an den von der Umsatzsteuer befreiten Schulen. Nach der z 11 lit b ist die Befreiung auch auf die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und an Schulen iSd lit a anzuwenden. Privatlehrer ist eine Person, die Schul- oder Hochschulunterricht auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erteilt (EuGH 14.6.2007, C-445/05 „Haderer“).

Eine Subsumtion der von der BF erzielten Umsätze unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 kommt nicht in Betracht, da mit der ausgeübten Tätigkeit als Babyschwimmtrainerin weder Kenntnisse allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittelt werden.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

4.1. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. wurden sie in der Literatur einhellig beantwortet. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 17. Juni 2019

