

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 30.05.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 23.03.2018, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2014-2016 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 2-12/2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt als GmbH an mehreren Standorten in der Obersteiermark Fitnessstudios. Im Unternehmen fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, anlässlich der für verabreichte Elektrolyt-Getränke, die bisher mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert wurden, nun als eine dem Normalsatzsteuersatz zu qualifizierende Nebenleistung zur Hauptleistung „Körpertraining im Fitnessstudio“ anzusehen sei. Im Außenprüfungsbericht wird auf die Darstellung der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

In dieser wird Folgendes ausgeführt:

„Nach dem auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beruhenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang für Zwecke der Umsatzbesteuerung nicht in seine Bestandteile zerlegt werden. Einheitliche Leistungen sind somit umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen; die Rechtsfolgen sind für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und hängen vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung ab (vgl. VwGH 21.12.1966, 0937/66; VwGH 30.3.1992, 90/15/0158). Liegt der

Hauptzweck der einheitlichen Leistung in einer bestimmten Leistung, so treten für die gesamte Leistung nur die Rechtsfolgen dieser bestimmten Leistung ein.

Unselbstständige Nebenleistungen teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Ort der Leistung, Steuerbarkeit, Steuerpflicht, Steuersatz).

Unselbstständige Nebenleistungen kommen üblicherweise im Gefolge der Hauptleistung vor, sind im Verhältnis zur Hauptleistung nach der Verkehrsauffassung von untergeordneter Bedeutung, z.B. weil sich das Interesse des Abnehmers regelmäßig auf die Hauptleistung konzentriert, und haben den Zweck, die Hauptleistung zu ergänzen, zu erleichtern, zu ermöglichen oder abzurunden. Sie haben also gegenüber der Hauptleistung eine dienende Funktion (VwGH 05.04.1984, 83/15/0045; VwGH 17.09.1990, 89/15/0048; VwGH 17.09.1990, 89/15/0051; VwGH 17.09.1996, 93/14/0055; VwGH 17.12.1996, 96/14/0016; EuGH 22.10.1998, Rs 0308/96 und Rs 094/97, The Howden Court Hotel; EuGH 25.02.1999, Rs 0349/96, Card Protection Plan).

Das Verhältnis des Wertes der Leistungen ist hierbei nicht von ausschlaggebender Bedeutung, kann aber als Indiz herangezogen werden. Ob für alle Leistungen ein einheitlicher Preis verlangt wird oder ob alle Leistungen im Zuge eines einheitlichen Vertrages erbracht werden, ist unerheblich. Nicht erforderlich ist, dass eine der beiden Leistungen nur in Zusammenhang mit der anderen wirtschaftlich sinnvoll ist (VwGH 5.4.1984, 83/15/0045).

In seinem Erkenntnis vom 28.11.2000; 97/14/0007, hat der VwGH zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung festgehalten, dass bei einem Fitnessstudio das Körpertraining im Vordergrund stehe.

Die in den Benützungsvereinbarungen festgehaltene Möglichkeit der Konsumation von Elektrolyt- Getränken ist daher als Nebenleistung anzusehen und der Umsatz dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen.“

In ihrer – innerhalb verlängerten Beschwerdefrist – erhobenen Beschwerde beantragt die Bf., die Lieferungen von Elektrolyt-Produkten als eigenständige Hauptleistungen zu betrachten und mit dem begünstigten Steuersatz von 10% (wie bisher) zu besteuern.

In ihrer Begründung führt sie u.a. Folgendes aus:

„Es ist weder den Bescheiden noch dem Betriebsprüfungsbericht und auch nicht der Niederschrift zu entnehmen, welcher Sachverhalt der Abgabenfestsetzung zugrunde liegt. Dieser tatsächlich gegebene Sachverhalt wird daher in weiterer Folge dargelegt.

Sachverhalt:

Der Wettbewerb unter den Fitnessstudios hat sich in den letzten Jahren aufgrund der vermehrten Anzahl von Marktteilnehmern drastisch verstärkt. Die Folge war eine beträchtliche Preisminderung für das bisher übliche Angebot von Fitnessstudios, nämlich das Körpertraining mit den in den Studios vorhandenen Trainingsgeräten.

Daher haben praktisch alle Marktteilnehmer nach Möglichkeiten gesucht, zusätzliche Einnahmen durch Erweiterung ihrer Angebote zu lukrieren und haben für die Konsumation von Elektrolyt-Produkten und Nahrungsergänzungsmitteln über die schon bisher angebotene Möglichkeit, diese in den Studios einzeln zu erwerben, Punktekarten mit

Rabattierungen (nimm 12, zahl 10) sowie Pauschalpreise für bestimmte Zeiträume (Kalendermonat) geschaffen. Diese Pauschalvariante wird ebenso wie die Möglichkeit des Körpertrainings als „Abo“ bezeichnet.

Im geprüften Zeitraum 2014-2017 haben die von unserer Mandantin betriebenen Fitnessstudios an den einzelnen Standorten die in der weiter unten eingefügten Grafik ausgewiesenen Leistungen angeboten, wobei die Kunden und Mitglieder für den Erwerb von Elektrolyt-Produkten verschiedene Möglichkeiten haben:

- Elektrolyt-Abo als Variante Pauschalpreis für einen bestimmten Bezugszeitraum (Kalendermonat)
- Elektrolyt-Produkte im Einzelverkauf, wodurch jede bezogene Einheit zum Listenpreis verrechnet wird
- Elektrolyt-Produkte in Form einer Punktekarte mit der Auswirkung einer Rabattierung zum Anreiz für den Bezug von größeren Mengen
- Elektrolyt-Produkte zum Erwerb durch Laufkunden, die über keine Mitgliedschaft zum Fitnessstudio verfügen (Verkauf an Kunden „von der Straße“).

(Grafik)

Die in der Leistungsübersicht gelb unterlegten Bereiche werden in den jeweiligen Studios nicht angeboten, das heißt, dass in zwei Studios (Kn. und Li.) die Möglichkeit des Bezugs von Elektrolyt-Produkten im Rahmen eines Pauschalpreises pro Kalendermonat („Elektrolyt-Abo“) gar nicht möglich ist; in zwei anderen Studios (Kn., St. L.) ist es nicht möglich, im Rahmen einer Punktekarte (Elektrolyt-Bon) bei Bezug von größeren Einheiten Rabatte zu erzielen, ebenso ist in drei anderen Studios (Kn., L.F. Kn. und St. L.) der Bezug von Eiweißprodukten mit einer Punktekarte (Rabattierung) nicht vorgesehen.

In allen Studios können auch Personen ohne Zusammenhang mit einem Fitnesstraining oder irgendeiner Mitgliedschaft die Elektrolyt-Produkte erwerben.

Die Variante Elektrolyt-Abo eröffnet den Mitgliedern die Möglichkeit, für einen bestimmten Zeitraum (Kalendermonat) Elektrolyt-Produkte ohne mengenmäßige Beschränkung zu beziehen. Da viele Mitglieder neben dem Fitnesstraining auch andere Sportarten (Bergwandern, Mountainbiking und dergleichen) betreiben, lässt sich auch durch Kontrollen nicht vermeiden, dass diese Kunden Elektrolyt-Produkte mit nach Hause nehmen zur Konsumation im Rahmen ihrer sonstigen sportlichen Betätigungen.

Die unterschiedlichen Möglichkeiten des Erwerbs von Elektrolyt-Produkten sind ausschließlich der aufgrund des verstärkten Wettbewerbs erforderlichen Anpassung an die Marktsituation geschuldet, die Pauschalpreisvariante ist vergleichbar mit dem Angebot eines Frühstücksbuffets im Gegensatz zur Einzelverrechnung der von den Gästen jeweils gewünschten Speisen und Getränke.

Sämtliche Elektrolyt-Produkte werden sowohl von Fachhändlern als auch im Internet zum Verkauf angeboten; es ist daher allen Mitgliedern der Fitnessstudios unserer Mandantin ohne große Anstrengungen möglich, Elektrolyt-Produkte auch am freien Markt zu beschaffen.

Unsere Mandantin bietet allen Kunden die Möglichkeit, die jeweiligen Leistungen entweder im Rahmen einer Einzelverrechnung (Tageseintritt, Erwerb einzelner Produkte, Punktekarte mit Rabattierung) oder im Rahmen einer Pauschalverrechnung (Zeitpauschale) zu konsumieren. Auch können Zeitpauschalen und Einzelverrechnung jeweils zeitlich kombiniert nebeneinander bestehen oder gar nicht in Anspruch genommen werden.

Rechtliche Würdigung:

Grundsätzlich unterliegt jede einzelne Leistung für sich bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als solche der Umsatzsteuer (EuGH v. 25.02.1999, C-349/96 „Card Protection Plan Ltd.“). Dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) folgt das Umsatzsteuerrecht in jenen Fällen, in denen Leistungen so eng zusammenhängen, dass sie dadurch eine Einheit bilden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung).

Das Finanzamt Judenburg Liezen erachtet die Lieferung von Elektrolyt-Produkten als eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung Fitnesstraining. Bei Würdigung des oben dargestellten Sachverhalts widerspricht diese Beurteilung der höchstgerichtlichen Judikatur eindeutig:

- „Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt damit keine entscheidende Bedeutung zu.“ (EuGH vom 25.02.1999, C-349, Card Protection Plan Ltd.)
- Der EuGH stellt im Urteil vom 21.02.2008, C-425/06 „Part Service Srl“ fest, dass eine einheitliche Leistung nur dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies bestätigt der EuGH im Urteil vom 11.06.2009, C-572/07 RLRE Tellmer Property sro.
- Eine unselbständige Nebenleistung liegt laut EuGH-Urteil vom 12.06.1979, 126/78, NV Nederlandse Spoorwegen bei einem Vertrag über zwei Dienstleistungen vor, von denen die zweite (die Nachnahmevereinbarung) nach dem Willen der Parteien so eng mit der ersten (der Beförderung) verbunden ist, dass die eine Dienstleistung nicht ohne die andere erbracht werden kann.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 21.12.2005, GZ. 2001/14/0123 die Einheitlichkeit der Leistung Fahrschulunterricht und der Lieferung von Lehrmitteln (Bücher zum Unterricht) verneint. Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt weist außerordentlich starke Ähnlichkeit mit dem Sachverhalt der nunmehr bekämpften Bescheide auf:

Die Lehrmittel können sowohl in der Fahrschule als auch im Buchhandel erworben werden. hier: Die Elektrolyt-Produkte können ebenfalls sowohl in den Fitnessstudios als auch im Fachhandel und im Internet erworben werden.

Die Lehrmittel werden von der Fahrschule sowohl an Personen, die an den Fahrkursen teilnehmen als auch an solche, die an diesen nicht teilnehmen verkauft.

hier: Der Verkauf von Elektrolyt-Produkten erfolgt ebenfalls an Personen, die Mitglieder der Fitnessstudios sind als auch an solche, die keine Mitglieder sind.

Nur etwa 40 % der Fahrschüler haben die Lehrmittel auch von der Fahrschule erworben, der Rest hat diese anderweitig oder gar nicht gekauft.

hier: Auch dieser Sachverhalt trifft auf die Fitnessstudios unserer Mandantin zu, da es allen Kunden freigestellt ist, Elektrolyt-Produkte in den Studios oder im Fachhandel oder im Internet zu beschaffen oder auch ganz auf diese zu verzichten und nur das Körpertraining zu betreiben.

Die Inanspruchnahme der Hauptleistung „Körpertraining“ ist daher sowohl ohne die Konsumation als auch mit Konsumation von Elektrolyt-Produkten möglich, wobei die Beschaffung dieser Produkte in den Studios stets in Form der Einzelverrechnung, in mehreren (nicht allen) Studios auch mit Punktekarten und in mehreren (nicht allen) Studios auch in Form der Pauschalvariante möglich ist. Auch werden Elektrolyt-Produkte an (Lauf)Kunden verkauft, die über kein Fitness-Abo verfügen.

Der Verkauf von Elektrolyt-Produkten erfüllt daher nicht die in den EuGH-Urteilen Card Protection Plan Ltd., Part Service Srl und NV Nederlandse Spoorwegen beschriebenen Sachverhalte. Die beiden Handlungen sind nicht so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Auch ist keineswegs ein Sachverhalt gegeben, bei dem die eine Dienstleistung nicht ohne die andere erbracht werden kann.“

In ihrer Beschwerdeentscheidung führt die belangte Behörde u.a. Folgendes aus:

„Bei Kauf eines derartigen Elektrolyt-Abos erwirbt der Kunde gegen Bezahlung eines Pauschalentgeltes einerseits die Möglichkeit die Fitnessgeräte zu benutzen und andererseits auch die Möglichkeit ohne mengenmäßige Beschränkung Elektrolyt-Produkte (Elektrolytgetränke) zu konsumieren. Die Beschwerdeführerin splittet das Pauschalentgelt in einen Teil für das Fitnesstraining und einen Teil für die Elektrolyt-Produkte.

Den Teil für die Elektrolyt-Produkte unterwirft die Beschwerdeführerin dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Dabei wird je nach Standort ein Anteil zwischen 3,655% und 33,33% des Pauschalentgelts mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert (siehe Mail der steuerlichen Vertretung vom 16.02.2018).

Zusätzlich sind diese Elektrolyt-Produkte auch im Einzelverkauf erhältlich (losgelöst von einem Abo im Fitnessstudio) bzw. gibt es andere Bezugsformen wie z.B. Elektrolyt-Punktekarten. Für den Besuch des Fitnessstudios wird neben einem Abo über einen längeren Zeitraum (z.B. Jahresabo) auch die Möglichkeit angeboten einen Zehnerblock (= 10 Besuche im Fitnessstudio) zu erwerben oder nur einen Tageseintritt zu leisten.

Beschwerdegegenständlich ist nur die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der „Elektrolyt-Abos“.

Mit schriftlicher Stellungnahme vom 25.02.2018 hat der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass es aufgrund der großen Konkurrenz unter den Fitnessstudios zu Änderungen beim Leistungsangebot gekommen sei. In der Vergangenheit seien die Elektrolyt-Produkte gesondert angeboten und ausgewiesen worden. Einige Kunden seien dabei aber auf die Idee gekommen das Elektrolyt-Abo zu kündigen und eigene Getränke zum Training mitzubringen, dies sei allerdings nicht erlaubt. Da es auch immer wieder Probleme und Zusatzkosten mit der gesonderten Verrechnung gegeben hatte, seien die Elektrolyt-Getränke in den Mitgliedsbeitrag integriert worden. Im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Elektrolyt-Produkte eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung Gestattung der Benutzung von Fitnesseinrichtungen darstellen und daher dem umsatzsteuerrechtlichen Schicksal der Hauptleistung folgen. Der von der Beschwerdeführerin in den Elektrolyt-Abos angesetzte Entgeltteil für die Elektrolyt-Produkte, der bisher mit dem ermäßigten Steuersatz verbucht wurde, wurde daher ebenfalls dem Normalsteuersatz unterworfen.

...

Sind gleichrangige Leistungen so eng miteinander verbunden, dass sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Leistungen erbracht werden, sind sie nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ust-rechtlich nicht aufzuteilen, sie stellen vielmehr eine einheitliche Leistung dar (VwGH 28.11.2000, 97/14/0007; VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165). Dies entspricht auch der EuGH-Auffassung, nach der eine einheitliche Leistung dann vorliegt, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (siehe u.a. EuGH 27.10.2005, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV, C-41/04; EuGH 29.3.2007, C-111/05 „Aktiebolaget“; EuGH 11.6.2009, C-572/07 „RLRE Tellmer Property“). Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers bzw. -abnehmers abzustellen ist (EuGH 21.2.2013, C-18/12 „Mesto Zamberk“, Rn 29 mwN; so auch VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161). Der EuGH hält aber auch fest, dass es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung keine Regel mit absoluter Geltung gibt, daher seien für die Bestimmung einer Leistung die Gesamtumstände zu berücksichtigen (27.9.2012, C-392/11 „Field Fisher Waterhouse“, Rn 19). (Ruppe/Achatz, UStG⁵(2017), § 1 Rz 31).

Die Frage, ob jede einzelne Leistung zu versteuern ist oder eine Leistungseinheit vorliegt, ist stets anhand der Leistung zu beurteilen (VwGH 27.8.1990, 89/15/0128). Maßgeblich dabei ist der Leistungsvorgang und nicht, ob die Leistungen auf ein und demselben Vertrag beruhen und ob das Entgelt für jede einzelne Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet wurde (EuGH 25.2.1999, Card Protection Plan, C-349/96). Ein Gesamtentgelt kann jedoch ein Indiz für eine einheitliche Leistung sein, wenn eine aus mehreren Teilen

zusammengesetzte Leistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises ausgeführt wird. (Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG2 (2015), § 1 Rz 44).

Eine unselbständige Nebenleistung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn sie nach dem Willen der Parteien im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Dies trifft auf jene Leistung zu, die die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 21.12.2005, 2001/14/0123; VwGH 1.3.2007, 2004/15/0090).

Das BFG hat in seinem Erkenntnis vom 13.10.2015, RV/2100672/2015, ausgesprochen, dass die Verpflegung bei Seminaren unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung Schulung/Wissensweitergabe darstellt, da es den Teilnehmern darauf ankommt, Wissen zu erwerben, um in weiterer Folge daraus gegebenenfalls Einkünfte zu erzielen. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich jemand einen ganzen Tag Vorträge anhört, nur um sich entgeltlich an einem Buffet zu verköstigen.

In seinem Erkenntnis vom 28.11.2000, 97/14/0007, hat der VwGH festgehalten, dass bei einem Fitnessstudio das Körpertraining im Vordergrund stehe und Saunaeinrichtungen den Gästen üblicherweise zur Abrundung des Leistungsangebotes zur Verfügung gestellt wurden. Die Saunaleistungen stellten somit unselbständige Nebenleistungen zu den Fitnessleistungen dar. Der darauf entfallende Entgeltsteil - ob gesondert ausgewiesen oder nicht - unterliegt damit ebenfalls dem Normalsteuersatz. Das Körpertraining ist bei einem Fitnessstudio in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Hauptleistung anzusehen.

...

Es widerspricht daher der Erfahrung des täglichen Lebens, dass eine Person ein Abo mit einem Fitnessstudio abschließt, nur um unbegrenzt Elektrolytgetränke konsumieren zu können (genau wie es nach der BFG-Judikatur den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass sich jemand den ganzen Tag einen Vortrag anhört, um sich an einem Buffet zu verköstigen).

Es ist kein Grund ersichtlich, warum das Verhältnis Körpertraining – Elektrolytgetränke umsatzsteuerrechtlich anders behandelt werden sollte als das Verhältnis Körpertraining -Saunabesuch. Für die Finanzverwaltung hatte der Saunabesuch noch viel eher den Charakter einer eigenständigen Hauptleistung, da Saunen auch sehr häufig unabhängig von sportlicher Ertüchtigung besucht werden. Elektrolytgetränke sind demgegenüber speziell für die ausreichende Versorgung mit Elektrolyten/Nährstoffen während bzw. vor körperlicher Ertüchtigung entwickelt worden und es liegt daher eine viel engere Verbindung mit dem Körpertraining als bei einem Saunabesuch vor.

Die Getränke ergänzen bzw. runden die Hauptleistung Körpertraining ab, dies auch insbesondere, da eine Mitnahme eigener Getränke nicht erlaubt ist (siehe schriftliche Stellungnahme des Geschäftsführers vom 25.02.2018). Die Konsumation der Elektrolyt-Getränke aus dem Elektrolyt-Abo ist nur im Fitnessstudio während des Trainings erlaubt, eine Mitnahme eines „Getränkevorrats“ ist verständlicherweise nicht erlaubt. Auch dadurch wird der enge Zusammenhang zwischen der Hauptleistung Körpertraining und der unselbständigen Nebenleistung Elektrolyt-Getränke deutlich, daran ändert es auch nichts, dass einzelne Personen verbotenerweise Getränke mitnehmen.

Die Judikatur zur Abgrenzung Hauptleistung bzw. unselbständige Nebenleistung ist nicht einheitlich bzw. teilweise widersprüchlich (siehe dazu Ruppe/Achatz, UStG⁵ (2017), § 1 Rz. 32, der die fehlende Konsequenz/Linie bei der Abgrenzung aufzeigt).

Dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis aus dem Jahr 2005, 2001/14/0123, kann daher nicht gefolgt werden, da auch klassische unselbständige Nebenleistungen wie der Versand (Güterbeförderung) oder die Verpackung (Lieferung von Kuverts, Kartons, etc.) als eigenständige Leistungen am freien Markt erhältlich sind. Wurde die Möglichkeit eine Leistung auch selbständig zu beziehen (wie die Lehrmittel in der Buchhandlung) das Vorliegen einer unselbständigen Nebenleistung ausschließen, wäre der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ausgehöhlt.

Ein weiterer gravierender Unterschied zur zitierten Entscheidung ist, dass im vorliegenden Fall die Mitglieder des Fitnessstudios keine eigenen Getränke mitbringen dürfen. Sie können natürlich Elektrolytgetränke extern erwerben, aber nicht im Zusammenhang mit dem Training konsumieren, während für die Fahrprüfung auch die externen Lehrmittel verwendet werden konnten. Auch dadurch manifestiert sich der enge Zusammenhang zwischen Körpertraining und Elektrolytgetränken.

Außerdem gibt es für die Mitglieder keine Wahlmöglichkeit (mehr), ob man die Elektrolytgetränke mitbeziehen möchte oder nicht, da sie inzwischen bei den meisten Standorten automatisch in die Mitgliedschaften integriert sind (siehe schriftlicher Stellungnahme vom 25.02.2018). Die Aussage in der Beschwerde, dass es den Kunden freistehen wurde, ob sie Elektrolyt-Produkte in den Studios, im Fachhandel oder im Internet kaufen, steht daher im Widerspruch zu den Aussagen des Geschäftsführers. Eine Verwendung „externer“ Getränke ist in den Fitnessstudios nicht erlaubt und es besteht beim Abschluss eines Abos auch keine Wahlmöglichkeit mehr, ob man die Möglichkeit der Konsumation der Elektrolyt-Getränke miterwirbt oder nicht.

Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich daher in vielen wichtigen Punkten von dem Sachverhalt, der dem VwGH-Erkenntnis aus dem Jahr 2005 zur Fahrschule zugrunde gelegen ist.

...

Im Vorlageantrag führt die Bf. aus, lediglich bei 2 Studios sei eine Punktekarte für den Bezug von Elektrolyt-Getränken nicht vorgesehen und daher in den Mitgliedsbeitrag integriert. Bei allen anderen Studios biete sie den Kunden sämtliche Möglichkeiten des Bezugs von Elektrolyt-Getränken an oder auch nicht. Die Einbeziehung der Elektrolyt-Abos sei bei allen Kunden lediglich aus praktischen Gründen erfolgt, um im Falle der Verweigerung des üblichen Bankeinzuges nicht die doppelten Bankspesen tragen zu müssen. Das vom Finanzamt herangezogene VwGH-Erkenntnis 97/14/0007 (Training-Sauna) sei nicht anwendbar, weil auf Grund der do. Vertragsgestaltung die Trainierenden über keine Möglichkeit verfügten zwischen Trainings- und Saunaabteilung zu wählen, da sie auf jeden Fall den Pauschalpreis entrichten mussten.

Die völlige Freiheit der Kunden, den Bezug von Elektrolyt-Getränken auf verschiedene Arten vorzunehmen oder nicht vorzunehmen, lässt erkennen, dass Körpertraining und Getränkebezug keine unteilbare (einheitliche) Leistung sein können.

In ihrem Vorlagebericht führt die belangte Behörde u.a. aus:

„Die Angaben widersprechen sich mit den Ausführungen des Geschäftsführers. Der Geschäftsführer hat in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 25.02.2018 bzw. bei der Schlussbesprechung am 21.03.2018 erklärt, dass er in der Vergangenheit die Elektrolyt-Produkte extra neben der Mitgliedschaft angeboten hat. Dies hat dazu geführt, dass viele Kunden auf die Elektrolyt-Produkte verzichtet und ihre eigenen Getränke mitgebracht haben. Um diese Entwicklung aufzuhalten hat er bei einigen Standorten die Elektrolyt-Produkte in die Abos (z.B. Jahresabo) integriert und bietet diese nur mehr gemeinsam an. Neben den Jahresabos gibt es auch andere Möglichkeiten das Fitnesstraining in Anspruch zu nehmen, wie z.B. ein Zehnerblock oder Tageseintritte (ohne Elektrolyt-Produkte). Die alternativen Bezugsformen der Elektrolyt-Produkte zielen somit auf Kunden ab, die keine Mitgliedschaft mit dem Fitnessstudio abgeschlossen haben (z.B. Tageseintritt), die noch einen Vertrag aus der Zeit vor Integration der Elektrolyt-Produkte in den Mitgliedsbeitrag haben oder die Elektrolyt-Produkte für die Konsumation außerhalb des Fitnessstudios erwerben.

Die doppelten Bankspesen waren eine zusätzliche Motivation um die Elektrolyt-Getränke in die Mitgliedschaft zu integrieren. Dies wird nicht bestritten, hat aber – nach Ansicht der Finanzverwaltung – für die ust-rechtliche Beurteilung keine Relevanz. Im Vorlageantrag wird die schriftliche Stellungnahme des Geschäftsführers vom 25.02.2018 völlig außer Acht gelassen.

Der höchstgerichtlichen Entscheidung vom 28.11.2000 (97/14/0007) wird deshalb besonderer Bedeutung zugemessen, da der VwGH eindeutig feststellt, warum jemand ein Fitnessstudio besucht. Der Durchschnittsverbraucher schließt ein Abo mit einem Fitnessstudio ab um sich körperlich zu ertüchtigen und die Fitnessgeräte zu verwenden. Ein und dieselbe Leistung kann im Falle ihrer selbständigen Erbringung Hauptleistung sein, im Falle ihrer Erbringung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Leistungen kann sie jedoch zu diesen im Verhältnis einer unselbständigen Nebenleistung stehen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0016). Es spielt daher keine Rolle, ob eine Leistung teilweise auch als Hauptleistung angeboten wird oder nicht. So stellt auch die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks eine unselbständige Nebenleistung zur Beherbergung dar, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist (diese unselbständige Nebenleistung darf aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG mit 10% besteuert werden). Auch dabei spielt es für die ustrechtliche Beurteilung des Frühstücks als Nebenleistung keine Rolle, ob einzelne Übernachtungsgäste die Beherbergung ohne Frühstück in Anspruch nehmen und somit ebenfalls eine Wahlmöglichkeit für die Leistungsempfänger besteht.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im Wesentlichen, ob bei den Dauerabonnements für Leistungen für den Besuch eines Fitnessstudios die miteingeschlossene Verabreichung von Elektrolytgetränken als gesonderte Leistung oder als einheitliche Leistung zu betrachten ist.

Da die Getränke unter dem ermäßigten Steuersatz fallend betrachtet wurden, wurden aus den Zeitverträgen Anteile zwischen 3,65% und 33,33% herausgerechnet und dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Die von der Bf. angebotenen Leistungen bspw. Einzel- oder rabattierter Verkauf von Getränken und die Leistungen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Trainingsgeräten etc. (Fitnessstudio) sind nicht weiter strittig.

Auf Grund räumlicher Nähe eines für die Kunden preislich besonders günstigen Preises für ein Dauerabonnement, der auch Elektrolyt-Getränke und Kurse beinhaltet, seien viele Kunden abgewandert und daher sah sich die Bf. veranlasst auf diese Umstände zu reagieren.

Zuerst hat die Bf. Fitnesstraining und Getränkeabo gesondert angeboten, was in der Folge zur Kündigung des letzteren durch die Kunden geführt hat, weil sie ihre Getränke selbst zum Training mitnahmen, was nicht erlaubt war. Dies hat immer wieder zu unnötigen Diskussionen geführt, die oft in einer gänzlichen Kündigung der Mitgliedschaft gemündet haben. Außerdem haben die gesonderten Buchungen im Lastschriftverfahren zu relativ hohen Kosten für Rückbuchungen und Storni geführt. Um auf die Marktsituation zu reagieren, hat sich die Bf. dann entschlossen, das Elektrolyt-Getränk in den Mitgliedsbeitrag zu integrieren.

Rechtsquellen:

UStG

§ 1 (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

Z. 1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

....

Bemessungsgrundlage für die Lieferungen, sonstigen Leistungen und den Eigenverbrauch

§ 4 (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

....

(10) Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Artikel 2

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;*
- b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt ...*
- c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;*
- d) die Einfuhr von Gegenständen.*

...

Artikel 14

(1) Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Artikel 24

(1) Als „Dienstleistung“ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

Artikel 96

Die Mitgliedstaaten wenden einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.

Artikel 97

Der Normalsatz muss mindestens 15 % betragen.

Artikel 98

(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.

Rechtliche Beurteilung

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist umsatzsteuerlich zum einen jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (vgl. EuGH vom 27.9.2012, C- 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 14, 15; EuGH vom 10.3.2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Bog u. a., Rn 52).

Dabei stellt die Rechtsprechung des EuGH fest, dass es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Regel mit absoluter Geltung gibt, aber jedenfalls stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind. Ob der Unternehmer im konkreten Einzelfall eine einheitliche Leistung erbringt, haben im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die

dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. EuGH vom 17.1.2013, C-224/11, BGZ Leasing, Rn 32, 33, und vom 27.9.2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 18 bis 20).

Der EuGH hat zu Recht erkannt, dass eine einheitliche Leistung insbesondere dann vorliegt, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Allerdings kann im Hinblick auf die Mehrwertsteuer auch unter anderen Umständen eine einheitliche Leistung vorliegen: Die Rechtsprechung des EuGH nimmt eine einheitliche Leistung auch dann an, wenn der Unternehmer für den Verbraucher - wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist - zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die gleichwertig sind, aber so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH vom 19.7.2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 18 bis 21). Im Falle einer aus mehreren gleichrangigen Leistungen untrennbar zusammengesetzten einheitlichen Leistung liegt eine Leistung eigener Art vor, sodass Begünstigungen (Steuerbefreiungen), die für eine der Leistungen bei ihrem isolierten Auftreten zur Anwendung kämen, auf diese einheitliche Leistung nicht angewendet werden dürfen (vgl. zur Steuerpflicht der einheitlichen, die an sich steuerbefreiten Wertpapierverkäufe mitumfassenden Leistung der Portfolioverwaltung EuGH vom 19.7.2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn 42, 43).

Nach der Rechtsprechung des EuGH [vgl. die Urteile vom 25.2.1999 in der Rs. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd.), Rn 29 bis 32, vom 27.10.2005 in der Rs. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV), Rn 19 bis 21, und vom 21.6.2007 in der Rs C- 453/05 (Volker Ludwig), Rn 17, 18] ist bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, eine Gesamtbetrachtung notwendig. Zum einen ist eine jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen [vgl. auch das EuGH vom 27.9.2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn. 16, 17, EuGH vom 21.2.2008 in der Rs C-425/06 (Part Service Srl), Rn 48 bis 53, und VwGH vom 19.3.2008, 2005/15/0072, vom 20.2.2008, 2006/15/0161, vom 1.3.2007, 2004/15/0090, und vom 30.3.2006, 2002/15/0075].

Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge

üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH vom 1.3.2007, 2004/15/0090). Dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt zwar keine entscheidende Bedeutung zu, jedoch kann es für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung sprechen, wenn ein Leistungserbringer seinen Kunden eine aus mehreren Teilen zusammengesetzte Leistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises erbringt [vgl. das erwähnte Urteil des EuGH vom 25.2.1999 (Card Protection Plan Ltd.), Rn 31, und VwGH 30.3.2006, 2002/15/0075].

Nach Ansicht der belangten Behörde stelle bei einem Fitnessstudio das Körpertraining im Vordergrund, wobei den Dauermitgliedern auch Getränke zur Abrundung des Leistungsangebotes zur Verfügung gestellt werden. Entscheidend sei aber, dass es sich um ein „Körpertraining“ handle, der bei Fitnessstudios in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Hauptleistung anzusehen ist (vgl. VwGH 97/14/0007). Diese Ansicht ist nicht weiter zu beanstanden. In einem weiteren Erkenntnis des VwGH vom 24.3.2009, 2006/13/0150 betreffend einen Swingerclub, indem neben der Verschaffung der Gelegenheit des besonderen Kennenlernens auch die Speisen und Getränke dargereicht und die Möglichkeit zur Nutzung der Sauna angeboten wurde, bemerkt dieser, dass die Einnahme von Speisen und Getränken oder der Besuch der Sauna keinen eigenen Zweck des Besuches, sondern bloß Mittel darstellen, um die erwartete Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

In ähnlicher Weise geht die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom Vorliegen einer einheitlichen Leistung bei Eintrittspreisen für ein Silvesterevent, bei dem neben Live-Musik auch Musik aus Tonträgern und ein Feuerwerk geboten wurde. Dabei sei auf das Gesamtkonzept der Veranstaltung abzustellen, das darin bestanden habe, den Besuchern Gelegenheit zu geben, den Jahreswechsel „bei bester Feierlaune, knallenden Sektkorken und Walzerklängen“ zu begehen. Der (durchschnittliche Besucher) sei nicht gekommen, um ein Konzert zu hören, sondern um bei Live- und Discomusik, Showeinlagen und Feuerwerk sowie hinreichender Versorgung mit Getränken und Speisen in ausgelassener Stimmung den bevorstehenden Jahreswechsel zu feiern. Die Musikdarbietungen seien daher nicht im Vordergrund gestanden. Ungeachtet der Kosten der Musikauftritte sei prägender Kernpunkt der Veranstaltung die Feier des Jahreswechsels gegeben. Weiters wird auf das Urteil des EuGH vom 21.2.2013, C-18/12, Mesto Zamberk, Rz. 29 hingewiesen, wonach bei der Prüfung, ob eine komplexe einheitliche Leistung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 lit. m der Mehrwertsteuerrichtlinie einzustufen ist, obwohl diese Leistung auch Teile umfasse, bei denen kein solcher Zusammenhang bestehe, sämtliche Umstände, unter denen der Umsatz abgewickelt werde, zu berücksichtigen seien, um die dominierenden Bestandteile zu bestimmen (VwGH 23.5.2013, 2010/15/0165).

Bei einer Kombikarte für einen geführten Stadionrundgang und einem nicht geführten Besuch des Museum des AFC Ajax ging der EuGH in seinem Urteil vom 18.1.2018, C-463/16 Stadion Amsterdam CV vom Vorliegen einer einheitlichen Leistung aus, die aus zwei separaten Bestandteilen, einem Haupt- und einem Nebenbestandteil bestehe, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gälten, nur zu dem für

diese einheitliche Leistung geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern ist, der sich nach dem Hauptbestandteil richtet, und zwar auch dann, wenn der Preis jedes Bestandteils, der in den vom Verbraucher für die Inanspruchnahme dieser Leistung gezahlten Gesamtpreis einfließt, bestimmt werden könne (Rz. 36).

Nichts Anderes gilt im gegenständlichen Fall. Die Mitglieder/ Kunden eines Fitnessstudios, die ein Zeitabonnement mit Getränkepaket verfügen, besuchen dieses zur körperlichen Ertüchtigung und Verbesserung der Kondition und nicht um Elektrolyt-Getränke einzunehmen. Die Einnahme der Getränke ist als Nebeneffekt, die die Atmosphäre im Unternehmen der Bf. angenehmer gestalten, ähnlich der in gewissen Instituten auch angebotenen Saunen oder Ruheräumen, einzustufen. Somit ist der Bezug von derartigen Getränken als unselbständige Nebenleistung zur Konsumation der Hauptleistung zu sehen. Im Hinblick auf die verschärfende Konkurrenzsituation hat sich die Bf., um die Hauptleistung attraktiver zu vermarkten, entschlossen, entsprechende Annehmlichkeiten im Mitgliedspreis (Preis des Zeitabonnements) mitanzubieten.

Ebenso hat der VwGH bei der Beurteilung von Verpflegungsdienstleistung im Zusammenhang mit einer Kreuzfahrtschiffahrt die Rechtsansicht vertreten, dass die mit dem Pauschalpreis abgegoltene Vollpensionsverpflegung in Form der Verabreichung der üblichen Mahlzeiten an Bord der Kreuzfahrtschiffe als Nebenleistung zur Beförderung per Schiff (Transportleistung) angesehen werden könne (VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044).

In Unterschied zu dem von der Bf. ins Treffen geführten „Fahrschulerkenntnis II“ (VwGH 21.12.2005, 2001/14/0123) ist sachverhaltsmäßig festzustellen, dass die von der Bf. angebotenen Dauerabonnements für das Körpertraining entsprechend den Ausführungen der Bf. mit dem „Getränkepaket“ angeboten wurden, egal ob der Kunde dieses nun in Anspruch nimmt oder nicht. Bei der Fahrschule wurden die der Prüfungsvorbereitung dienende Literatur (Bücher, Skripten) zusätzlich angeboten, aber von den Fahrschülern nicht überwiegend (40%) bezogen. Selbstverständlich können Elektrolytgetränke auch im Lebensmittelhandel (Drogeriemärkten, z.T. Sportartikelhandel) oder im Versandhandel bezogen werden. Dies kann nicht entscheidend für die Qualifikation der Nebenleistung sein, denn schließlich kann nahezu jede Nebenleistung von einem dritten Unternehmer bezogen werden. Maßgebend ist gegenständlich jedoch der enge Zusammenhang mit der Hauptleistung ähnlich der Inanspruchnahme der Sauna gesehen werden, da die Verabreichung von entsprechenden Getränken den Besuch des Fitnessstudios bei den Sportausübenden abrundet bzw. angenehmer gestaltet.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Graz, am 17. Jänner 2020