



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 1

GZ. RV/0321-K/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 17. März 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Hans Peter Schaar und Friedrich Pöllinger, sowie Mag. Ralf Molzbichler für die Molzbichler & Partner KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Dkfm. Wilhelm Ottowitz und ADir. Werner Krauland, betreffend Umsatzsteuer 1997 - 2000 nach in Klagenfurt durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Anschluss an eine bei der Bw. abgeführte abgabenbehördliche Prüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht Folgendes fest:

"Im Freibad der Bw. werden seit 1996 keine Eintrittsgelder kassiert. Es wird ab diesem Zeitpunkt lediglich ein Teil der Ortstaxe als fiktive Einnahme (ATS 2,-- pro Nächtigung im

Sommer) beim Jahresabschluss umgebucht. Es fehlt daher, da die Ortstaxe in jedem Fall gemäß § 2 des Orts- und Nächtigungstaxengesetzes zur Bestreitung des Aufwandes für die örtliche Fremdenverkehrsförderung zu verwenden ist, ein wesentliches Merkmal für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art - die Erzielung von Einnahmen. Da es sich beim Freibad um keinen Betrieb gewerblicher Art handelt, ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich."

Das Finanzamt nahm darauf hin die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ der Ansicht des Prüfers Rechnung tragende berichtigte Umsatzsteuerbescheide. Das Finanzamt verminderte die erklärten Entgelte jeweils um die umgebuchten Ortstaxen (1997: ATS 118.074,55, 1998: ATS 125.270,91, 1999: ATS 116.503,64, 2000: ATS 113.120,00) und kürzte die beanspruchten Vorsteuern (aus Investitionen und laufenden Aufwendungen, und zwar 1997: ATS 543.321,79 "außerordentlicher Haushalt" und ATS 70.641,72 "ordentlicher Haushalt", 1998: ATS 46.708,91, 1999: ATS 45.241,23, 2000: ATS 27.744,90).

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass die Bw. mit am 29. Dezember 1995 kundgemachter Verordnung die Ortstaxe ab dem Jahre 1996 von ATS 8,-- auf ATS 12,-- pro abgabepflichtiger Nächtigung angehoben habe.

Die Ortstaxe selbst müsse gemäß § 2 des Kärntner Orts- und Nächtigungstaxengesetzes 1970 für die Bestreitung des Aufwandes der örtlichen Fremdenverkehrsförderung verwendet werden. Nach § 4 des angesprochenen Gesetzes sei bei Festsetzung der Höhe der Ortstaxe auf den Aufwand für die örtliche Fremdenverkehrsförderung und auf die Beschaffenheit der Einrichtungen für den Fremdenverkehr Bedacht zu nehmen. Diesem Gesetzesauftrag habe die Bw. durch die Erhöhung der Ortstaxe von ATS 8,-- auf ATS 10,-- entsprochen. Die Anhebung der Ortstaxe um weitere ATS 2,-- auf ATS 12,-- sei demgegenüber nicht mit der allgemeinen Förderung des Fremdenverkehrs im Zusammenhang gestanden. Die letzteren Erhöhungsbeträge seien vielmehr jeweils als fiktive Einnahme und somit als Gegenleistung für die von der Bw. erfolgte Nutzungseinräumung des Schwimmbades zweckgebunden worden.

Die angesprochene Form der Erhebung der Eintrittsgelder in das Schwimmbad sei zum einen aus verwaltungsökonomischen Gründen und zum anderen zur Entlastung der örtlichen Fremdenverkehrsbetriebe gewählt worden. Die Bw. habe hiedurch erheblichen Personal- und Verwaltungsaufwand einsparen können und die Betreiber von Fremdenverkehrsunternehmungen zudem in die Lage versetzt, damit zu werben, dass der Eintritt ins Schwimmbad möglich sei, ohne hierfür weitere Entgelte aufwenden zu müssen.

Die angesprochenen Unternehmer seien demnach von der Bw. in die Lage versetzt worden, ihren Gästen All - inclusive - Angebote (Schwimmbadbenutzung eingeschlossen) machen zu können. Demzufolge stütze aber auch das vom Prüfer im Zuge des Prüfungsverfahrens

angesprochene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.1.1955, 1835/53) die vom Finanzamt letztlich vertretene Ansicht nicht. Aus dem Inhalt des angeführten Erkenntnisses lasse sich nämlich für den vorliegenden Berufungsfall deshalb nichts gewinnen, weil es Zeiträume betreffe, in denen es noch keine All - inclusive - Angebote gegeben habe.

Zum Erfordernis der Entgeltlichkeit wurde im Berufungsschriftsatz weiters ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof insoweit vielfach eine finale Verknüpfung voraussetze. Der Gerichtshof habe mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass es entscheidend sei, ob eine Leistung erbracht werde (hier: ATS 2,-- pro Nächtigung) um eine andere Leistung (hier: die Schwimmbadbenützung) zu erhalten (VwGH 18.2.1963, 7/61). Das Vorliegen dieser Verknüpfung dokumentiere sich im gegenständlichen Fall jedenfalls daran, dass das von der Bw. im Zusammenhang mit dem Betrieb des Schwimmbades entfaltete Handeln von vorne herein entgeltsorientiert gewesen sei. Die Bw. habe für die Schwimmbadbenützung stets den Erhalt von Gegenleistungen angestrebt. Dementsprechend seien für die Schwimmbadbenützung auch jeweils Eintrittsgelder eingehoben worden, und zwar bis 1995 vor Ort und ab dem Jahre 1996 im Wege der Erhöhung der Ortstaxe. Andernfalls hätte die Bw. die erforderlichen Investitionen im Jahre 1997 niemals getätigt, sondern das Schwimmbad möglicherweise geschlossen oder verkauft.

Aus all dem gehe hervor, dass im vorliegenden Fall die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderte finale Verknüpfung gegeben sei (siehe hiezu Ruppe UStG 1994, § 1 Tz 67).

Da die Bw. für die Nutzung des Schwimmbades demnach ein entsprechendes Entgelt als Gegenleistung erhalten und somit folglich auch Einnahmen erzielt habe, müsste das Schwimmbad der Bw. als Betrieb gewerblicher Art beurteilt werden. Die Entgelte seien sohin, wenn auch über den vereinfachten "Umweg" erhöhter Ortstaxen vereinnahmt, umsatzsteuerpflichtig und die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Schwimmbades angelaufenen Vorsteuern zum Abzug zuzulassen.

Die angesprochene Vorgangsweise erweise sich auch dann als gerechtfertigt, wenn man die konkret bestimmte, für Zwecke des Schwimmbades verwendete Ortstaxe als Zuschuss einstufen würde. Dieser Zuschuss sei nämlich ein so genannter "unechter" Zuschuss, der gleichfalls der Umsatzsteuer unterläge, da "spezielle Entgeltlichkeit" vorliege (VwGH 4.10.1995, 93/15/0117). Letztere dokumentiere sich daran, dass allen Gästen die Möglichkeit eröffnet werde, das Schwimmbad zu nutzen und die Höhe des Zuschusses konkret von der Anzahl der Nächtigungen abhängen.

Die für das Schwimmbad zweckgebundene Ortstaxe könne auch als Entgelt von Dritter Seite beurteilt werden. Es bestehe nämlich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem zwischen Leistenden und Leistungsempfänger bewirkten Leistungsaustausch: Der Gast bezahle ATS 2,-- an die Bw. als Betreiberin des Freibades als pauschales Entgelt und könne hierfür im Gegenzug jederzeit das Schwimmbad benützen.

In der Berufungsverhandlung hielten die Parteienvertreter jeweils ihre Standpunkte aufrecht.

Die Vertreter der Bw. hoben nochmals hervor, dass die Vorgangsweise der Bw. zum einen in der Verwaltungsökonomie und zum anderen in der Förderung ortsansässiger Betreiber von Fremdenverkehrsunternehmungen begründet sei.

Zu ersterem wurde ergänzt, dass sich die Bw. insbesondere die Beschäftigung eines Kassierers, der Eintrittskarten verkaufen müsse, erspart habe.

Zu letzterem führte die Vertreter der Bw. aus, dass von Hotelbetreibern an Vertreter der Bw. der Wunsch herangetragen worden sei, All - inclusive - Leistungen anbieten zu wollen. Die Bw. sei Eigentümerin eines Schwimmbades, die Hoteliers jedoch nicht. Man habe die Frage zu beantworten versucht, wie es am einfachsten gehandhabt werden könnte, Gästen der Hoteliers die Möglichkeit einzuräumen, das Schwimmbad der Bw. nutzen zu dürfen, ohne vor Ort Eintritt bezahlen zu müssen.

Nach längeren Diskussionen sei sodann eben die Lösung gefunden worden, die Ortstaxe jeweils zweckgebunden zu erhöhen. Die Bw. habe die Hoteliers in die Lage versetzt, ihren Gästen die Möglichkeit der Nutzung des Schwimmbades anzubieten, ohne ihnen jeweils Gutscheine mitgeben zu müssen.

Die Bw. ihrerseits habe wiederum die Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbades entgeltlich eingeräumt, weil die Erhöhung der Ortstaxe zweckgebunden vorgenommen worden sei.

Dem entgegneten die Vertreter des Finanzamtes, dass gegen die von der Bw. ins Treffen geführte Entgeltlichkeit der Nutzung des Schwimmbades mehrere Gründe sprächen. So dürften beispielsweise auch Einheimische, von denen keine Ortstaxen eingehoben werden würden, das Schwimmbad benutzen. Zudem müsste jeder Gast, dessen Nächtigung im Gemeindegebiet der Bw. Ortstaxepflicht auslöse, die (erhöhte) Ortstaxe auch dann entrichten, wenn der Gast das Schwimmbad nicht beanspruche.

Hierauf replizierten die Vertreter der Bw., dass die berufstätigen Gemeindebürger das Bad üblicherweise erst nach 17.00 Uhr und somit zu einem Zeitpunkt benützen würden, ab dem ohnehin niemals Eintrittsgeld zu bezahlen gewesen. Im Übrigen handle es sich bei 90% der

das Bad benutzenden Gemeindebürger um Kinder und Jugendliche, die die Bw. ebenfalls stets von der Entrichtung von Eintrittsgeldern befreit gehabt habe.

Festgehalten werde überdies nochmals nachdrücklich, dass sehr wohl Leistungsbeziehungen verwirklicht worden seien, und zwar zwischen der Bw. und den ortsansässigen Beherbergungsunternehmern einerseits und zwischen diesen und ihren Gästen andererseits.

Die Bw. habe das Schwimmbad hiebei jedenfalls entgeltlich zur Nutzung überlassen, weil die Ortstaxe zweckgebunden erhöht worden sei. Diese im Gemeinderat vorweg ausführlich diskutierte und letztlich auch beschlossene Vorgangsweise habe auch die Zustimmung der Betreiber der Beherbergungsunternehmer gefunden. Andernfalls hätte die Bw. am Jahresende jeweils Rechnungen an die einzelnen Beherbergungsunternehmer legen müssen. Dies wäre sehr umständlich gewesen; hätte die Bw. diesfalls doch jeweils betriebsbezogen die Anzahl der ortstaxepflichtigen Nächtigungen zu ermitteln und mit dem für das Schwimmbad zweckgebundenen Ortstaxebetrag zu multiplizieren gehabt.

Im Übrigen spreche auch der Umstand, dass jeder Gast die Ortstaxe entrichten müsste, auch wenn der Gast das Schwimmbad nicht beanspruche, nicht gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches. Auch All - inclusive - Angebote verpflichteten nämlich die Gäste nicht, alle angebotenen Leistungen in Anspruch zu nehmen.

Abschließend hielten die Vertreter der Bw. fest, dass mit den umgebuchten Ortstaxenbeträgen zudem ohnehin nicht alle auf Grund des Betriebes des Schwimmbades angelaufenen Aufwendungen hätten gedeckt werden können. Die nach Umbuchung der Ortstaxen verbleibenden Verluste habe die Bw. zusätzlich tragen müssen. Hierin, nämlich im Abdecken dieser Verluste, bestehe das Entgelt für die Eintritte der Gemeindebürger.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann nur ein Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, und zwar die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Unternehmer ist zufolge § 2 Abs. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Körperschaften des öffentlichen Rechtes - wie die Bw. - sind darüber hinaus nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988)

und - für den gegenständlichen Fall jedenfalls nicht in Betracht kommend - ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Aus der Bestimmung des § 2 Abs. 3 UStG 1994 ist jedoch keine Ausweitung des grundsätzlichen Unternehmensbegriffes des § 2 Abs. 1 UStG 1994 herauszulesen. Das bedeutet, dass auch Körperschaften des öffentlichen Rechtes mit Betrieben gewerblicher Art (oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) als Nichtunternehmer angesehen werden müssen, wenn diesbezüglich keine nachhaltigen Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen entfaltet werden (VwGH 28.2.1980, 520/79).

Die Formulierung "Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen" deutet bereits auf ein Gegenleistungsverhältnis hin. Das Erfordernis des Vorliegens eines solchen Gegenleistungsverhältnisses wird schließlich von § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, der den Steuergegenstand beschreibt, konkretisiert: Demnach unterliegen der Umsatzsteuer u. a. Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Demnach ist eine Leistung nur dann steuerbar, wenn ihr ein Entgelt als Gegenleistung gegenübersteht, also ein Leistungsaustausch stattfindet (VwGH 28.1.1955, 1835/53). Zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers muss sohin ein Zusammenhang, eine besondere Beziehung, eine innere Verknüpfung bestehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Leistung in der Erwartung erbracht wird, damit eine Gegenleistung beim Leistungsempfänger auszulösen (Ruppe, a. a. O., Anm. 63 z. § 1 mit weiteren Nachweisen).

Hiebei ist gleichgültig, ob die Gegenleistung vom Leistungsempfänger oder einem Dritten erbracht wird (Entgelt von dritter Seite, vgl. § 4 UStG 1994, siehe Ruppe, a. a. O., Anm. 59 z. § 1).

Auch die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388 EWG) setzt für die Steuerbarkeit von Leistungen ein Gegenleistungsverhältnis voraus; unterliegen doch nach deren Artikel 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuer jedenfalls nur die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Hiezu hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (bereits zur Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967, der Zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die dasselbe Ziel verfolgt wie

die an ihre Stelle getretene, oben angesprochene Sechste Richtlinie) schon mehrfach konkretisierend ausgesprochen (vgl. beispielsweise das Urteil vom 3. März 1994, C-16/93, R. J. Tolsma), dass eine Leistung nur dann im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie "gegen Entgelt" erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die vom Leistenden erbrachte Dienstleistung bildet.

Demnach setzt auch der Begriff der Leistung gegen Entgelt im Sinne des Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus (EuGH vom 8. März 1988, C 102/86, Apple and Pear Development Council).

Unter Bedachtnahme auf die aufgezeigten Grundsätze sowohl des österreichischen Umsatzsteuergesetzes und des sich mit diesem deckenden Gemeinschaftsrechtes gilt es im vorliegenden Berufungsfall zu überprüfen, ob die Bw. im Gegenzug für die Nutzungsüberlassung des Schwimmbades in unmittelbarem Zusammenhang, einer besonderen Beziehung, einer inneren Verknüpfung stehende Gegenleistungen erhalten hat.

Dem Berufungsvorbringen zufolge wurde ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und den ortsansässigen Beherbergungsunternehmern bewirkt, wobei die für die Nutzungsüberlassung des Schwimmbades erbrachte Gegenleistung (abgesehen von einer zusätzlich vorgenommenen Verlustabdeckung; vgl. hiezu noch im Folgenden) in der zweckgebundenen Erhöhung der Ortstaxe jeweils pro abgabepflichtiger Nächtigung um ATS 2,-- gelegen sei.

Wirft man nun aber einen Blick auf den Inhalt des Kärntner Orts- und Nächtigungstaxengesetzes 1970 (LGBl. 144/1970, idF LGBl. 35/1988), so ergibt sich folgendes Bild:

Zufolge § 1 Abs. 1 werden die Gemeinden ermächtigt, für den Aufenthalt in ihrem Gebiet Ortstaxen zu erheben. Nach § 2 ist das Aufkommen an Ortstaxen für die Bestreitung des Aufwandes für die örtliche Fremdenverkehrsförderung zu verwenden.

Zur Entrichtung der Abgabe sind gemäß § 3 Abs. 1 als Abgabenschuldner alle Personen verpflichtet, die sich im Gemeindegebiet, ohne dort eine Wohnung zu haben, aufhalten und in gastgewerblichen Beherbergungsbetrieben, in Privatunterkünften oder Campingplätzen nächtigen. Zur Entrichtung der Abgabe in Form eines jährlichen Pauschales sind zudem alle Eigentümer von Ferienwohnungen verpflichtet. Nach § 3 Abs. 2 endet die Abgabepflicht, sofern die Abgabepflicht nicht in Form eines jährlichen Pauschales zu entrichten ist, nach

einem ununterbrochenen Aufenthalt von drei Monaten. § 3 Abs. 3 befreit bestimmte Personen von der Abgabepflicht (Z. 4. beispielsweise Jugendliche bis zum vollendeten 18. Lebensjahr).

Gemäß § 4 Abs. 1 ist die Ortstaxe durch Verordnung des Gemeinderates je Person und Nächtigung zwischen ATS 5,-- und ATS 20,-- festzusetzen. Bei der Festsetzung ist nach § 4 Abs. 2 auf den Aufwand für die örtliche Fremdenverkehrsförderung und auf die Beschaffenheit der Einrichtungen für den Fremdenverkehr Bedacht zu nehmen. Gemäß § 4 Abs. 3 kann die Ortstaxe nach der Jahreszeit und nach Gebietsteilen der Gemeinde abgestuft werden.

Nach § 6 Abs. 1 ist der Unterkunftsgeber verpflichtet, die Ortstaxe vom Abgabenschuldner einzuheben.

Gemäß § 6 Abs. 2 hat der Unterkunftsgeber über die Ortstaxe der Gemeinde bis zum 15. des nachfolgenden Monats Rechnung zu legen und den eingehobenen Betrag an die Gemeindekasse abzuführen.

Die Betreiber von Beherbergungsunternehmen erfüllen demnach als Unterkunftsgeber lediglich und jedenfalls die ihnen von des § 6 Abs. 1 des Kärntner Orts- und Nächtigungstaxengesetzes 1970 (LGBI. 144/1970, idF LGBI. 35/1988) auferlegte öffentlich – rechtliche Verpflichtung, die Ortstaxe von den das abgabepflichtige Tatbild verwirklichenden Abgabenschuldnern (d. s. die Nächtiger) einzuheben und an die Bw. abzuführen. Sohin mangelt es aber zwischen der Bw. und den Betreibern von Beherbergungsunternehmen bezüglich der Nutzung des Schwimmbades am Bestand von Rechtsverhältnissen, in deren Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, und als Folge dessen auch an der geforderten inneren Verknüpfung zwischen der Einhebungs- und Abfuhrverpflichtung der Ortstaxe mit den von der Bw. im Zusammenhang mit dem Schwimmbad entfalteten Tätigkeiten (vgl. nochmals EuGH, Urteil vom 3. März 1994, C-16/93, R. J. Tolsma und vom 8. März 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council).

Die von der Bw. hinsichtlich des Schwimmbades entfaltete Tätigkeit stellt sich nach all dem mangels gegebenen Entgeltes nicht als unternehmerische dar. Als Folge dessen sind zum einen auch die von der Bw. vereinnahmten (erhöhten) Ortstaxen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen, zum anderen bleibt der Bw. im Zusammenhang mit dem Schwimmbad auch ein Vorsteuerabzug verwehrt (vgl. § 12 Abs. 1 UStG 1994).

Der Vollständigkeit halber wird zu den einzelnen, von der Bw. vorgebrachten Gründen, mit denen sie ihr Berufungsbegehren stützen will, noch Folgendes bemerkt:

### **Entgelt von dritter Seite**

Die Bw. bringt vor, dass die für das Schwimmbad zweckgebunden vereinnahmte Ortstaxe auch als Entgelt von dritter Seite qualifiziert werden könne, weil ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistendem und Leistungsempfänger bewirkten Leistungsaustausch bestehe: Der Gast bezahle ATS 2,-- an die Bw. als Betreiberin des Freibades als pauschales Entgelt und könne dafür jederzeit das Schwimmbad gratis benützen.

Hiezu wird festgehalten, dass unter Entgelt von dritter Seite nach § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 alles zu verstehen ist, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 17.9.1990, 89/14/0071) führt in diesem Zusammenhang aus, dass gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 UStG beim Leistungserbringer nicht nur die Gegenleistung des Leistungsempfängers, sondern auch ein Zuschuss von dritter Seite Entgelt darstelle. Dieser Zuschuss von dritter Seite müsse allerdings (ebenfalls) in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch stehen, der zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger stattfindet. Der Dritte müsse also ein zusätzliches Entgelt deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung ausführt.

Mangels eines zwischen der Bw. und den Betreibern von Fremdenverkehrsunternehmen im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung des Schwimmbades bewirkten Leistungsaustausches (vgl. die obigen Ausführungen) kann demnach der Ansicht der Bw. auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

Außerdem gilt es festzuhalten, dass – wie das eingangs dargelegte Vorbringen der Bw. vermitteln könnte (vgl. "Der Gast bezahle ATS 2,-- an die Bw. als Betreiberin des Freibades als pauschales Entgelt und könne dafür jederzeit das Schwimmbad gratis benützen.") – auch zwischen der Bw. und den "Gästen" selbst ein Leistungsaustausch nicht bewirkt wurde. Erfolgt doch – wie oben bereits dargestellt – die Erhebung der Ortstaxe nicht nur von jenen Personen, die von der Bw. bestimmte Leistungen (im Konkreten die Schwimmbadbenutzung) in Anspruch nehmen, sondern vielmehr von allen, die die im § 3 Abs. 1 des Kärntner Orts- und Nächtigungstaxengesetzes 1970 (LGBl. 144/1970, idF LGBl. 35/1988) festgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen.

### **unechter Zuschuss**

Die Bw. meint schließlich, die für Zwecke des Schwimmbades verwendete Ortstaxe könne auch als so genannter "unechter" Zuschuss eingestuft werden, dem ebenfalls Entgeltscharakter beizumessen sei, und verweist zur Stützung dieses Vorbringens auf das Erkenntnis des VwGH 4.10.1995, 93/15/0117.

Auch hiemit vermag die Bw. für ihren Standpunkt jedoch nichts zu gewinnen. Auch bei einem so genannten "unechten" Zuschusses handelt es sich nämlich – wie der Verwaltungsgerichtshof in dem von der Bw. selbst angesprochenen Erkenntnis ausdrücklich hervorhebt - um nichts anderes als um Entgelt von dritter Seite im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994, dass nur dann umsatzsteuerbar ist, wenn es in einem unmittelbaren wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch hingegeben wird (zum im gegenständlichen Fall mangelnden Leistungsaustausch vgl. oben).

### **Abdeckung des im Zusammenhang mit dem Schwimmbad erwirtschafteten Verlustes durch die Bw.**

Diesbezüglich merkt der Unabhängige Finanzsenat (wiederholend) an, dass die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 jedenfalls voraussetzt, dass Einnahmen erzielt werden. Von letzterem kann jedoch im Falle des bloßen Abdeckens eines selbst erwirtschafteten Verlustes nicht die Rede sein.

### **All – inclusive - Angebot**

Die Bw. bringt in diesem Zusammenhang vor, dass der Betriebsprüfer seine Ansicht zu Unrecht auf das Erkenntnis des VwGH 28.1.1955, 1835/53, stütze. Dieses Erkenntnis stamme nämlich aus einer Zeit, in der es noch keine All – inclusive - Angebote gegeben habe.

Zudem könne der von den Vertretern des Finanzamtes in der Berufungsverhandlung vertretene Auffassung, wonach dem Entgeltcharakter der Ortstaxe der Umstand entgegenstehe, dass die Ortstaxe von jedem Gast eingehobene werde, gleichgültig ob er das Schwimmbad benutze oder nicht, keineswegs gefolgt werden. Auch im Falle von All – inclusive - Angeboten müssten nämlich nicht alle Gäste die grundsätzlich angebotenen Leistungen in Anspruch nehmen.

Zu ersterem hält der Unabhängige Finanzsenat allgemein fest, dass auch bereits nach § 1 Abs. 1 des vom Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis anzuwendenden Umsatzsteuergesetzes (UStG 1934, RGBl. I 942) nur Lieferungen und sonstige Leistungen der Umsatzsteuer unterlagen, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführte, sohin auch demnach Lieferungen oder sonstige Leistungen nur dann steuerbar waren, wenn ihnen Entgelte als Gegenleistung gegenüberstanden, also ein Leistungsaustausch bewirkt wurde.

Zu letzterem wird bemerkt, dass es sich bei sog. All – inclusive Angeboten um nichts anderes als um Pauschalangebote handelt. Mit solchen Angeboten räumt der Unternehmer seinen

Abnehmern die Möglichkeit ein, gegen Entrichtung eines Pauschalentgeltes bestimmte Leistungen in Anspruch zu nehmen. Anders als im vorliegenden Berufungsfall stehen sohin auch diesfalls Leistung und Gegenleistung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang bzw. einer inneren Verknüpfung, d. h. das Entgelt wird aufgewendet um die Leistung(sbereitschaft) zu erhalten.

**Verwaltungsvereinfachung, die nichts mit der allgemeinen Förderung des Fremdenverkehrs zu tun habe**

Hiezu wird zum einen darauf verwiesen, dass die Bw. die gesetzliche Verpflichtung trifft (vgl. § 2 des Kärntner Orts- und Nächtigungstaxengesetzes 1970 (LGBl. 144/1970, idF LGBl. 35/1988) das Aufkommen an Ortstaxen **zwingend** für die Bestreitung des Aufwandes für die örtliche Fremdenverkehrsförderung zu verwenden. Im übrigen bringt die Bw. in diesem Zusammenhang selbst vor, dass sie infolge der Einhebung der erhöhten Ortstaxe die Betreiber von Fremdenverkehrsunternehmen allgemein in die Lage versetzt habe, mit der Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbades zu werben.

Aus all den aufgezeigten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 21. Juni 2004