



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/2461-W/02,
miterledigt RV/2995-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der H.I., 3300 Amstetten, A.-K., vertreten durch Leitner und Leitner GmbH & Co KEG, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, 32, 36, gegen die Bescheide des Finanzamtes A. betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Juli 2000 und für August 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die auf dem Gebiet der Installationsplanung tätig ist und ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. März bis Ende Februar des Folgejahres gewählt hat, hat für den Einbau und den Betrieb einer öffentlichen Sauna im Juli 2000 einen Förderbeitrag der Gemeinde G. in Höhe von 133.328,38 S und im August 2001 in Höhe von 139.461,32 S erhalten. Eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde G. und der Bw., in der sich die Gemeinde G. zur Gewährung eines Förderbeitrages in Höhe von 130.000,00 S (wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex) jährlich für einen Zeitraum

von 7 Jahren verpflichtete, wurde vom Gemeinderat in der Sitzung am 13. Oktober 1995 bewilligt. Die Bw. verpflichtete sich im Rahmen des Um- und Ausbaues des Gasthauses G. 29 zum Einbau und zum Betrieb einer öffentlichen Sauna, die für mindestens 15 Benutzer konzipiert und hergestellt werden soll. Sie verpflichtete sich weiters, ortsübliche Preise für die Benützung der Sauna festzusetzen, wobei unter den Begriff ortsübliche Preise folgende Tarife anerkannt werden: Sauna-Tageskarte für Erwachsene 100,00 S, für Jugendliche 50,00 S und Sauna-Jahreskarte für Erwachsene 3.000,00 S. Anpassungen werden im Rahmen des Verbraucherpreisindexes anerkannt.

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung durch die Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften wurde für den Zeitraum Juli 2000 dieser Förderbeitrag als steuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde G. und der Bw. beurteilt und eine Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 7. März 2001 erlassen und die Zuwendung in Höhe von 121.207,62 S (netto) einer Umsatzsteuer von 10 % unterzogen. Für den Zeitraum August 2001 wurde ebenfalls von der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes A. Feststellungen getroffen, wonach mit Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 5. November 2001 das Entgelt in Höhe von 126.783,02 S (netto) mit dem ermäßigten Steuersatz nachversteuert wurde.

In den am 9. April 2001 bzw. am 19. November 2001 eingebrachten **Berufungen** wurde von der steuerlichen Vertreterin Folgendes dagegen ausgeführt: *"Ein nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss liegt nach den UStR 2000 dann vor, wenn dadurch der Zuschussempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden soll, das jedoch gleichzeitig im Interesse des Zuschussgebers liegen kann (Rz. 26). Eine bloße Zweckbestimmung durch den Zuschussgeber allein reicht nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen. Nach Kolacny/Mayer, UStG, Anm. 10 zu § 1, sind echte Subventionen Zuwendungen (von Gebietskörperschaften oder von anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften), die Unternehmern gewährt werden, um sie zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anregen. Sie werden ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben und sind daher auch nicht Entgelt für eine Leistung des Unternehmers. Der Umstand, dass der Unternehmer den Zuschuss entsprechend einer bestimmten Auflage verwenden muss und allenfalls darüber Rechenschaft zu geben hat, ist unbeachtlich (vgl. 89/14/0071). Liegt ein direkter Leistungsaustausch nicht vor, ist nach Meinung von Kolacny/Mayer zu prüfen, ob ein kausaler Zusammenhang zwischen der Zuwendung und einem Leistungsaustausch des Subventionsempfängers mit einem Dritten vorliegt. Das ist dann der Fall, wenn der Zuschuss von dritter Seite dem Zuschussempfänger deshalb gewährt wird, damit oder weil dieser an einen Dritten eine Leistung erbringt. Zuwendungen von dritter Seite haben daher in aller Regel markt- oder preispolitische Gründe (z.B. Preisauffüllung). Dies ist im Fall unseres*

Klienten nicht der Fall, da ein verbilligter Eintritt für die Benützung der Sauna durch Gemeindebürger von G. nicht ermöglicht wird. Auch die Statuierung einer Betriebspflicht in der Vereinbarung kann keine Umsatzsteuerpflicht auslösen. Es ist dem Wesen einer Subvention immanent, dass sie ein bestimmtes Verhalten des Subventionsempfängers fördern soll. Dieses Verhalten kann in dem Fall, in dem der Subventionsempfänger einen Betrieb führt, nur dann erreicht werden, wenn der Betrieb weitergeführt wird. Die Statuierung einer Betriebspflicht und damit verbunden das durch die Hingabe der Subvention erwünschte Verhalten kann nicht Gegenleistung für die Subvention sein.

Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG setzt einen Leistungsaustausch voraus. Wie der BFH in seinem Urteil VR10/00 vom 26.10.2000 feststellt, muss der Leistende seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringen; die Leistung muss auf die Erlangung der Gegenleistung gerichtet sein. Zahlungen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden soll, sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung.

Diese Auslegung des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG stimmt mit der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 2 Nr. 1, Art. 6 der 6. EG-RI. überein. Nach Art. 2 Nr. 1 unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt eine derartige Dienstleistung vor, wenn sie an einen identifizierbaren Verbraucher erbracht wird oder einem anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben einen Vorteil verschafft, der einen Kostenfaktor in dessen Tätigkeit bildet. Außerdem setzt der Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus. Nach diesen Grundsätzen sind auch die strittigen Zahlungen nicht als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung anzusehen."

In einer **Stellungnahme** der Großbetriebsprüfung Wien – Körperschaften vom 28. Mai 2001 wurde u.a. Folgendes vorgebracht: "Aus der Vereinbarung der Gemeinde mit dem geprüften Unternehmen ist ersichtlich, dass die Firma H.I. zur Errichtung und zur Führung der öffentlichen Sauna verpflichtet ist, die Preisfestsetzung unter dem Blickwinkel von ortsüblichen Preisen zu erfolgen hat, Tarife für die erste Zeit bereits festgesetzt worden sind und nicht zuletzt, dass der Förderbeitrag nur so lange zu leisten ist, als die Sauna betrieben wird." Es wird auf einschlägige Judikate hingewiesen, welche bei Ausführung der Berufung keine Erwähnung fanden wie die Entscheidung des VwGH vom 23.1.1996, Zl. 95/14/0084, wonach die Betriebspflicht in Verbindung mit der Benützungsmöglichkeit durch die Einwohner der Gemeinde ausreichte, um einen Leistungsaustausch anzunehmen. Im Erkenntnis vom

29.6.1999, Zl. 98/14/0166 wird ausgeführt, dass für die Gemeinde bzw. den Fremdenverkehrsverband kein wirtschaftlicher Grund und keine Verpflichtung für die von ihnen geleistete Zahlungen bestanden hätte, wenn nicht auch die Bf. ihre Verpflichtungen erfüllt hätte. Und im Erkenntnis vom 16.12.1997, Zl. 97/14/0100, reichte für die Annahme eines Leistungsaustausches eine Betriebspflicht des Leistungsempfängers aus und es ist unerheblich, wenn die Leistung (auch) im öffentlichen Interesse liegt. Der Betriebsprüfer führt weiters aus: *"Im gegenständlichen Fall ist jedoch der Förderbeitrag als Entgelt für Leistungen der Firma H.I. anzusehen, da der Inhalt der Vereinbarung nicht bloß aus Bedingungen (etwa der Verpflichtung zur bestimmungsgemäßen Verwendung des Beitrages), sondern aus übernommenen Verpflichtungen (Betriebspflicht, Preisrahmen, Rückzahlung) besteht. Der Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis 89/14/0071 geht daher ins Leere. Entgegen den Ausführungen des Berufenen kann eine Betriebspflicht sehr wohl eine Umsatzsteuerpflicht auslösen (siehe o.a. VwGH-Erkenntnisse). Auch die Hinweise auf die Judikatur des BFH bzw. die Rechtsprechung des EuGH gehen ins Leere, da sich diese auf die Kausalität von Leistung und Gegenleistung beziehen, welche im gegenständlichen Fall lt. österreichischer Judikatur gegeben ist. Die gegenständliche Berufung ist abzuweisen."*

In der **Gegenäußerung** zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wird durch die steuerliche Vertreterin vom 20. Juli 2001 entgegnet, dass den Entscheidungen des VwGH, die die Rechtsmeinung des Betriebsprüfers stützen sollte, völlig andere Sachverhalte zugrunde liegen. Das VwGH-Erkenntnis vom 23.1.1996, Zl. **95/14/0084**, ist im Zusammenhang mit der nun strittigen Vereinbarung nicht einschlägig, weil in diesem Fall vom Subventionsempfänger neben der Betriebspflicht eine Reihe qualifizierter Gegenleistungen erbracht wurden. Die Begründung des Betriebsprüfers, dass die Betriebspflicht in Verbindung mit der Benützungsmöglichkeit durch die Einwohner der Gemeinde ausreiche, um einen Leistungsaustausch anzunehmen, gehen ins Leere. Auch führe Rz. 24 der UStR 2000 aus, dass im angeführten Erkenntnis der Zuschuss von der Gemeinde einem Golfplatzbetreiber dafür gegeben werde, dass er sich verpflichte, den Golfplatz während bestimmter Zeiten zu betreiben und den Einwohnern sowie den Gästen zu besonderen Bedingungen zur Verfügung zu stellen, was im vorliegenden Fall nicht gegeben ist. Im Fall der Firma H.I. ist im Unterschied zum erwähnten Erkenntnis festzustellen, dass in der strittigen Vereinbarung an keiner Stelle eine Gegenleistung vereinbart sei, es kein Recht auf Erfüllung der Vereinbarung und keine Preisermäßigung für Einwohner der Gemeinde gibt. Auch der Hinweis auf das Erkenntnis vom 29.6.1999, Zl. **98/14/0166**, gehe ins Leere, es danach für das Vorliegen eines umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausches entscheidend ist, dass Leistung und Gegenleistung in einem inneren Zusammenhang stehen. Der Zuschuss stellte in diesem Erkenntnis ein steuerpflichtiges Entgelt dar, da die Leistung ein eigenes wirtschaftliches

Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt. Es liege auf der Hand, dass der Fremdenverkehrsverband an der Aufrechterhaltung des Liftbetriebes interessiert ist. Im Fall H.I. bestehe weder ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch noch liegt eine sonstige Leistung an die Gemeinde G. vor. Die Firma H.I. sei vielmehr zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln angeregt worden. Auch im Erkenntnis vom 16.12.1997, ZI. **97/14/0100**, gehe es um den inneren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung in der örtlichen Tourismuswirtschaft. Der Betriebsprüfer habe diesbezüglich übersehen, dass für die Annahme eines Leistungsaustausches ein innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung notwendig ist, und nur eine Betriebspflicht nicht ausreiche. Die den Erkenntnisse zugrunde liegenden Sachverhalte stimmen mit dem Sachverhalt bei der Firma H.I. nicht überein. Schließlich wird auf Rz. 26 und 27 der UStR 2000 hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Förderbeitrag der Gemeinde als steuerpflichtiges Leistungsentgelt oder als nicht steuerbare Subvention anzusehen ist. Eine solche würde nicht zum Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechtes zählen, da es sich um eine Zuwendung handelt, die ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben wird.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuerpflicht.

§ 4 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt, dass der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 regelt, dass außerdem auch alles, was der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, zum Entgelt gehört. Nach § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 gilt beim Leistungserbringer nicht nur die Gegenleistung des Leistungsempfängers, sondern auch ein von dritter Seite gewährter Zuschuss als Entgelt.

Im Allgemeinen ist es nicht üblich, Zuwendungen unentgeltlich zu gewähren. Nur dann, wenn weder ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch zwischen fremden Personen, noch eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber vorliegt, stellt der Zuschuss eine Prämie dar, die dem Unternehmer gegeben worden ist, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen, und

daher als öffentliche Subvention und nicht als Entgelt für empfangene Güter oder Leistungen anzusehen ist (VwGH vom 23.1.1996, Zl. 95/14/0084).

Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung besteht, d.h. dass eine Leistung erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten, und die Gegenleistung aufgewendet wird, um die Leistung zu erhalten (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz. 63). Demgegenüber sind echte Subventionen Zuwendungen (regelmäßig von Gebietskörperschaften oder von anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften), die Unternehmern gewährt werden, um sie zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen. Solche Zuwendungen werden ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben und sind daher auch nicht Entgelt für eine Leistung des Unternehmers. Ist es zweifelhaft, ob eine Zuwendung als Subvention oder als Leistungsentgelt anzusehen ist, muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne eine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers gewährt worden wäre (Kolacny/Mayer, UStG, § 1 Tz. 10).

Gleichgültig ist, ob die Gegenleistung vom Leistungsempfänger oder einem Dritten erbracht wird (Entgelt von dritter Seite) oder ob die Gegenleistung auf privatrechtlicher oder öffentlichrechtlicher Grundlage beruht (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz. 59).

Auch die 6. EG-RI. setzt für die Steuerbarkeit von Leistungen ein Gegenleistungsverhältnis voraus. Nach Art. 2 Abs. 1 der 6. EG-RI. unterliegen nur die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können je nach Sachverhalt sein

- a) Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt),
- b) Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (so genannter unechter Zuschuss),
- c) direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (wenn diesem der Anspruch zusteht und bloß der Zahlungsweg abgekürzt wird) oder
- d) kein Leistungsentgelt (so genannter echter Zuschuss) (Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz. 114).

Direktes Leistungsentgelt des Zuschussgebers liegt vor, wenn der Unternehmer den "Zuschuss" als Gegenleistung für eine Leistung erhält, die er dem Zuschussgeber gegenüber erbringt. Das ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des

Zuschussgebers befriedigt, wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt. Erforderlich ist somit, dass sich der Zuschussempfänger zu einem Verhalten verpflichtet, das nicht nur die Subventionsbedingungen erfüllt, sondern das dem Zuschussgeber als Gegenleistung für den Zuschuss einen konkreten Nutzen verschafft (Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz. 115).

Die Tatsache, dass das mit dem Zuschuss geförderte Verhalten (auch) im öffentlichen Interesse liegt, bewirkt für sich allein ebenso wenig eine Leistung an den Zuschussgeber wie die Erfüllung der mit einer Zuschussgewährung verbundenen Auflagen oder Bedingungen (Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz. 116): Bei Subventionen ist die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und –auflagen einzuhalten, keine Leistung. Die Grenze zur Leistung wird jedoch dort überschritten, wo der Subventionsgeber seine Leistung an Bedingungen knüpft, deren Erfüllung ihm selbst einen speziellen Nutzen verschafft, mag dieser auch im öffentlichen Interesse liegen, und der Empfänger diese Bedingungen erfüllt (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz. 24).

Ein Zuschuss ist als Entgelt von dritter Seite anzusehen, wenn ihn der Unternehmer als (zusätzliche) Gegenleistung für eine umsatzsteuerliche Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger erhält. Es wird ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch gefordert. Der Zuschussgeber muss ein zusätzliches Entgelt deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt (Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz. 117). Es soll genügen, wenn der Zuschuss allgemein mit der Gesamtleistung des Unternehmers im Zusammenhang steht, ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung soll nicht erforderlich sein. Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- und Preispolitik gewährt.

Fällt der Zuschuss unter keine der vorstehenden Fallgruppen, ist er nicht als Leistungsentgelt anzusehen (Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz. 122). Als nicht steuerbare Zuschüsse werden solche zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, zur Deckung der Unkosten des Zuschussempfängers angesehen oder Zuschüsse, durch die der Zuschussempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln angeregt werden soll.

Im Berufungsfall liegt eine schriftliche Vereinbarung vor, in der sich die Bw. gegen Erhalt eines Förderbeitrages in Höhe von 130.000,00 S (mit Indexanpassung) im Rahmen des Um- und Ausbaues des Gasthauses G. zum Einbau und zum Betrieb einer öffentlichen Sauna verpflichtete, wobei ortsübliche Preise festzusetzen sind. Es ist die Frage zu beurteilen, ob ein direkter Leistungsaustausch zwischen der Bw. (Zuschussempfängerin) und der zuschussgebenden Gemeinde erfolgte.

Zum Gegenleistungsverhältnis hat der EuGH wiederholt Aussagen getroffen. Nach Erkenntnis vom 18.12.1997, Rs. C-384/95; (Landboden) sind Art. 6 Abs. 1 und Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchstabe a 6. EG-RI. dahingehend auszulegen, dass die von einem Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion gegen Entschädigung, keine Dienstleistung im Sinne der Richtlinie ist, denn der Landwirt erbringt keinem identifizierbaren Verbraucher gegenüber Dienstleistungen und er verschafft keinen Vorteil, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (Rz. 23). Die gezahlte Zuwendung unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer. Damit eine die Verpflichtung des Landwirts unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fällt und zu einer steuerpflichtigen Dienstleistung führt, muss sie einen Verbrauch implizieren (Rz. 20).

Der Begriff der Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Nr. 1 6. EG-RI. setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus (Erkenntnis Apple and Pear Development Council C-102/86 vom 8.3.1988, auf das auch die steuerliche Vertreterin verwiesen hat).

Ein Leistungsaustausch setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Gewährt die Gemeinde einen Zuschuss deshalb, weil sie vom Unternehmer (Zuschussempfänger) eine Leistung erhält, stellt der Zuschuss ein steuerbares Entgelt dar. Das ist dann der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt.

In der Hingabe des Förderbeitrages von der Gemeinde aufgrund der Vereinbarung zum Einbau und Betrieb einer öffentlichen Sauna in einem Gasthaus unter der Bedingung, ortsübliche Preise festzusetzen, stellt nach diesen Ausführungen keinen Leistungsaustausch dar, da damit lediglich die Förderungsbedingungen erfüllt werden. Die Verpflichtung zur Erfüllung von Auflagen im Sinne der Vereinbarung führt für sich nicht zu einem Leistungsaustausch. Darüber hinaus kann kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gemeinde und der Bw. als Zuschussempfängerin bzw. zur Saunabenützung hergestellt werden. Feststellungen, dass für die Gewährung des Zuschusses die Bw. als Saunabetreiberin Leistungen an die Gemeinde erbracht hätte, wurden nicht getroffen. Die Gemeinde hat jedenfalls den Zuschuss nicht gegeben, um von der Zuschussempfängerin eine konkrete Gegenleistung zu erhalten. Die Saunabenützung soll jedenfalls öffentlich zugänglich sein, und somit nicht nur Ortsansässigen zugute kommen.

Im Erkenntnis des VwGH vom 23.1.1996, Zl. 95/14/0084, bestand der konkrete Nutzen des Zuschussgebers (der Gemeinde) als Gegenleistung für den Zuschuss darin, dass sich der Golfplatzbetreiber verpflichten musste, den Golfplatz während bestimmter Zeiten zu betreiben

und den Gemeindebewohnern und Gästen zu besonderen Bedingungen zur Verfügung zu stellen. Streitgegenständlich wird keine Betriebspflicht festgelegt, es wird lediglich nur so lange eine Förderung versprochen, als die Sauna öffentlich betrieben wird bzw. ist für jenen Zeitraum zu aliquotieren. In dieser Aliquotierung und in der Festsetzung eines ortsüblichen Preises kann kein besonderer Nutzen der Gemeinde gesehen werden, es handelt sich vielmehr um das Festlegen von Subventionsbedingungen, deren Einhaltung für sich allein nicht eine Gegenleistung darstellen. Auch der dem Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1997, Zl. 97/14/0100, zugrunde liegende Sachverhalt ist auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da auch in diesem Fall über eine allgemeine auflagenkonforme Verwendung des Zuschusses hinaus konkrete Gegenleistungen ausbedungen worden sind.

Nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse liegen auch dann vor, wenn Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Das ist nach obigen Ausführungen dann der Fall, wenn ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt wird. Da im vorliegenden Fall die Zuschüsse auch zur Errichtung der Sauna hingegeben wurden, sind sie auch unter diesem Aspekt nicht als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt zu betrachten.

Darüber hinaus ist auch zu prüfen, ob der Förderbeitrag als Entgelt von dritter Seite im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 zu werten ist.

Der Begriff der "unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen" im Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchstabe a 6. EG-RI. ist nach der Judikatur des EuGH so auszulegen, dass er nur die Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise Gegenleistung für die Lieferung von Dienstleistungen sind und dem Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt werden (Erkenntnis Office de produits wallons vom 22.11.2001, Rs. C-184/00). Diese Bestimmung der 6. EG-RI. betrifft Fälle mit jeweils drei Beteiligten: der Behörde, die die Subvention gewährt (Gemeinde), der Einrichtung, die die Subvention erhält (Bw.) und dem Empfänger der von der subventionierten Einrichtung erbrachten Dienstleistung (Saunabenutzer). Dabei wirken sich Subventionen praktisch immer auf den Selbstkostenpreis der von der subventionierten Einrichtung erbrachten Dienstleistungen aus. Soweit diese Einrichtung nämlich bestimmte Dienstleistungen erbringt, wird sie dies zu Preisen tun können, die ihr nicht möglich wären, wenn sie ihre Kosten weitergeben und zugleich Gewinne erzielen müsste (RZ 11). Die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung erbrachten Dienstleistungen auswirkt, macht jedoch diese Subvention nicht schon steuerbar. Um als Gegenleistung der Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden zu können, also einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Subvention und Preis herstellen zu können, ist es erforderlich, dass die Subvention gerade für die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird, um steuerbar zu sein (RZ 12). Die

Verbindung zwischen Subvention und Preis muss nach einer Untersuchung der Umstände des Einzelfalles, auf denen die Zahlung der Gegenleistung beruht, eindeutig zum Ausdruck kommen. Es ist zu prüfen, ob dem Dienstleistungsempfänger die Subvention des Subventionsempfängers zugute kommt. Der Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, die die Dienstleistungserbringer verlangen. Die Subvention ist steuerpflichtig, wenn nachgewiesen wird, dass durch die Subvention objektiv die Erbringung einer Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglicht wird, den er ohne Subvention verlangen müsste.

Im Berufungsfall wird die Hingabe einer Subvention durch die Gemeinde unter der Bedingung gewährt, dass die Festsetzung der Saunaeintrittspreise zu ortsüblichen Preisen erfolgt. Ortsübliche Preise sind Normalpreise, es handelt sich dabei jedenfalls nicht um verbilligte Preise. Dass nämlich ermäßigte Preise verlangt werden müssen, ist weder aktenkundig noch wurde dies vom bescheiderlassenden Finanzamt behauptet. Ein Zuschuss ist nur dann steuerpflichtig, wenn nachgewiesen wird, dass durch die Subvention objektiv die Erbringung einer Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als ohne Erhalt des Zuschusses ermöglicht wird. Ein derartiger Zusammenhang liegt im Berufungsfall aber nicht vor.

Da die Hingabe des strittigen Förderbeitrages weder als ein Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde als Zuschussgeberin und der Bw. als Zuschussempfängerin und somit ein steuerbarer Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 noch als ein Entgelt von dritter Seite nach § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 zu qualifizieren ist, war der Berufung antragsgemäß stattzugeben.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen:

Festsetzung der Umsatzsteuer für 07/2000		
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch in S	1.844.268,46	Steuer
zu versteuern mit 20 %	1.844.268,46	368.853,69
abziehbare Vorsteuern		-67.992,49

Zahllast in ATS		300.861,20
Zahllast in €		21.864,44
Festsetzung der Umsatzsteuer für 08/01		
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch in S	153.959,67	Steuer
zu versteuern mit 20 %	153.959,67	30.791,93
abziehbare Vorsteuern		-75.213,10
Gutschrift in ATS		-44.421,17
Gutschrift in €		-3.228,21

Wien, am 6. Oktober 2004