



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0863-L/10,
miterledigt RV/0864-L/10,
RV/0436-L/11 und
RV/1446-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, inXY, vertreten durch Dr. Scheinecker & Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH & CO KG, 4600 Wels, Rablstraße 25, vom 29. Juni 2010, 24. März 2011 sowie vom 28. November 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. Juni 2010 betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008**, vom 3. März 2011 betreffend **Umsatzsteuer 2009** sowie vom 9. November 2011 betreffend **Umsatzsteuer 2010** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Am 22. Juli 1996 schlossen die Stadt A. und der Berufungswerber als (damaliger) Inhaber der Firma Bw, Fleischhauerei und Viehhandel, folgende **Vereinbarung**:

„Präambel

Es ist Aufgabe der Stadt A. für die geordnete Sammlung und Abfuhr von Tierkadavern aus dem privaten Bereich (für Hunde, Katzen und sonstige Kleintiere) Sorge zu tragen. Dazu ist es notwendig, eine entsprechende geeignete Sammelstelle einzurichten und zu betreiben.

Vertragsgegenstand

Gegenstand dieses Vertrages ist die Errichtung der Sammelstelle auf dem Firmengelände der Firma Bw in A., B-Straße und die Betreuung derselben durch die Firma Bw im Sinne der nachfolgenden Regelung.

Durchführung

Die Stadt A. stellt auf ihre Kosten einen gekühlten Abfallbehälter auf dem Firmengelände der Firma Bw auf und übernimmt die Kosten für die Herstellung des Stromanschlusses zum Betrieb der Sammelstelle. Die Stadt A. trägt weiters die Kosten für Wartungs- und Reparaturarbeiten am Sammelbehälter. Auftretende Störungen sind der Stadt A. ohne schuldhafte Verzögerung anzuzeigen. Zweckmäßige und erforderliche Sofortmaßnahmen sind von der Firma Bw durchzuführen und es werden ihr die anfallenden Kosten dafür von der Stadt A. ersetzt.

Die Firma Bw verpflichtet sich zur regelmäßigen Reinigung und Desinfektion der Sammelstelle sowie der Behälter nach deren Entleerung und zur Aufsicht über die Sammelstelle. Bei der Aufsicht festgestellte Mängel sind unverzüglich dem Amtstierarzt der Stadt A. bekannt zu geben.

Die Abholung der Behälter erfolgt durch die Tierkörperverwertungsstelle B. Die Verständigung hat durch die Firma Bw stets so rechtzeitig zu erfolgen, dass es zu keinen Beeinträchtigungen beim laufenden Betrieb der Sammelstelle kommt.

Entgelt

Für die Zurverfügungstellung der Grundfläche, der Stromversorgung der Sammelstelle sowie der Betreuung und Reinigung der Sammelstelle erhält die Firma Bw ein jährliches Pauschalentgelt iHv ATS 75.000,-

Versicherung

Herr Bw verpflichtet sich die für seinen Betrieb bestehende aufrechte Betriebshaftpflichtversicherung auf den Betrieb der Tierkörpersammelstelle auszudehnen und der Stadt A. eine Kopie der Versicherungspolizze binnen vier Wochen nach Vertragsabschluss zu übermitteln. Eine allenfalls dadurch bedingte Erhöhung der Versicherungsprämie ist von dem von der Stadt A. zu leistenden Entgelt mitumfasst.

Haftung

Die Firma Bw haftet gegenüber der Stadt A. für die ordnungsgemäße Erbringung der in diesem Vertrag vereinbarten Leistungen. Die Firma Bw haftet weiters für Sach- und Personenschäden, welche Dritten im Zusammenhang mit dem Betrieb der Sammelstelle entstehen, sofern die Firma Bw diese vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht hat und für Personenschäden, die ihren Bediensteten durch die vertraglich vereinbarte Tätigkeit entstehen.

Dauer

Der Vertrag wird ab Inbetriebnahme der Sammelstelle auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Bewilligungen

..... Die Stadt A. haftet für die Einhaltung eventueller Auflagen und gesetzlicher Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Errichtung der Sammelstelle. Hingegen haftet Herr Bw im Rahmen des Zumutbaren für die Einhaltung eventueller behördlicher Auflagen und gesetzlicher Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Sammelstelle. "

2. Im Jahr 2000 gab der Berufungswerber seinen Betrieb auf. Die Einnahmen aus dem Betrieb der Sammelstelle wurden sodann als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (20 % USt) in seinen Erklärungen steuerlich erfasst. Ab dem Jahr 2007 wurden diese Erlöse als unecht steuerbefreit behandelt.

3. Mit **Bescheiden vom 1. Juni 2010, 3. März 2011 und 9. November 2011** erfolgte die Festsetzung der **Umsatzsteuer 2008, 2009 und 2010**. Das Finanzamt unterwarf dabei die Erlöse aus dem Betrieb der Sammelstelle (jeweils 4.542,07 € netto) dem Normalsteuersatz. Begründend wurde dazu ausgeführt:

Die Miete für den „TKV Container“ stelle keine steuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken dar. Laut Vereinbarung mit dem Magistrat A. sei der Berufungswerber verpflichtet folgende Leistungen zu erbringen: regelmäßige Reinigung und Desinfektion der Sammelstelle, Betreuung und Aufsichtspflicht der Sammelstelle, Anzeigen bzw Behebung von Störungen. Es stehe daher die Erbringung einer Dienstleistung im Vordergrund und nicht die Grundstücksvermietung. Die Mieteinnahmen seien daher mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Bei der mit Bescheid vom 1. Juni 2010 erfolgten Festsetzung der **Einkommensteuer 2008** wurde die Höhe der Mieterlöse um die 20%ige Umsatzsteuer korrigiert (Verminderung der Einkünfte iHv 908,41 €).

4. Die dagegen eingebrachten **Berufungen vom 29. Juni 2010** (Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008), **24. März 2011** (Umsatzsteuer 2009) sowie vom **28. November 2011** (Umsatzsteuer 2010) begründete der Berufungswerber damit, dass die tatsächlich erbrachten Dienstleistungen wertmäßig nur Nebenleistungen von untergeordneter Bedeutung seien:

Stromverbrauch lt. Berechnung des Elekrounternehmens	170,00 €
Zeitaufwand für die gesamte Betreuung der Sammelstelle (1 Stunde/Monat zu je 20,- €)	240,00 €
Telefonkosten (Bekanntgabe von Störungen)	5,00 €
Desinfektionsmittel	53,00 €
Summe	468,00 €

5. Die Berufungen wurden sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Festgestellter Sachverhalt

In der Vereinbarung vom 22. Juli 1996 wurde zwischen dem Berufungswerber und der Stadt A. die Errichtung und die Betreuung einer Sammelstelle für Zwecke des Sammelns und der Abfuhr von Tierkadavern zum **Vertragsgegenstand** erhoben.

Diese Tätigkeit gehört grundsätzlich zum Aufgabenbereich der Stadt, die für eine geordnete Sammlung und Entfernung der aus dem privaten Bereich stammenden Tierkörper zu sorgen

hat. Mit dieser Vereinbarung wurde der Berufungswerber gegen Entgelt beauftragt, eine (vertraglich nicht näher spezifizierte und abgegrenzte) Grundfläche zur Verfügung zu stellen, für die **Stromversorgung, Betreuung und Reinigung der Sammelstelle** (einschließlich des **Abfallbehälters**) zu sorgen und die bestehende **Betriebshaftpflichtversicherung** auf den Betrieb der Tierkörpersammelstelle **auszudehnen**. Dadurch bedingte Erhöhungen der Versicherungsprämien sind im vereinbarten Entgelt mitumfasst. Für die ordnungsgemäße Erbringung dieser Dienstleistungen **haftet** der Berufungswerber gegenüber der Leistungsempfängerin.

Zum Aufgabenbereich des Berufungswerbers zählt insbesondere die regelmäßige **Reinigung und Desinfektion** der gesamten Sammelstelle sowie des Behälters nach dessen Entleerung, die **Aufsicht** über die Sammelstelle, die **unverzügliche Bekanntgabe** der im Zuge der Aufsicht festgestellten Mängel und Störungen sowie die rechtzeitige **Verständigung** der Tierkörperverwertungsstelle B zwecks Abholung des vollen Behälters.

Die Stadt übernahm die Kosten für die Herstellung des Stromanschlusses zum Betrieb der Sammelstelle, stellte auf ihre Kosten einen gekühlten Abfallbehälter auf der Liegenschaft auf und verpflichtete sich für die Tragung der künftigen Kosten der Wartungs- und Reparaturarbeiten am Sammelbehälter.

II. Gesetzliche Grundlagen

1. Unionsrecht

Art 2 Abs 1 lit c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 (MwSt-SystRL) bestimmt:

Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt erbringt, unterliegen der Mehrwertsteuer.

Art 135 Abs 1 lit I der zitierten Richtlinie lautet:

Die Mitgliedstaaten befreien die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer.

2. Nationales Recht

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 Umsatzsteuer.

Nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken unecht steuerbefreit.

Sofern eine Auslegung im Wortsinn des nationalen Gesetzes Deckung findet, haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden bei der Anwendung des nationalen Rechts eine

Auslegung im Lichte des Wortlautes und des Zweckes der Richtlinie vorzunehmen
(**richtlinienkonforme Auslegung**).

III. Rechtliche Würdigung

1. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die im Sachverhalt beschriebene und vertraglich vereinbarte Tätigkeit, die mehrere Elemente (Bestandsverhältnis, Dienstleistungen) umfasst,

- insgesamt als eine von der Umsatzsteuer befreite Vermietung oder als eine dem Normalsteuersatz zu unterwerfende Dienstleistung zu beurteilen ist oder
- ob zwei selbständige Einzelleistungen (Vermietung, Betreuung) erbracht wurden, welche gesondert zu beurteilen sind.

Zu dieser Problematik, insbesondere in Bezug auf Vermietungstätigkeiten, vertritt der EuGH folgende Rechtsansicht:

2.1. Nach ständiger Rechtsprechung des **EuGH** (11.06.2009, Rs. C-572/07, „*RLRE Tellmer Property*“; 12.06.2003, Rs. C-275/01, „*Sinclair Collins Ltd*“) stellen die in Art 135 der MwSt-SystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar, die eine unionsrechtliche Definition erhalten müssen. Die Begriffe, mit denen die **Steuerbefreiungen** umschrieben werden, sind **eng auszulegen**, da die Steuerbefreiungen Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt.

Die in Art 135 Abs 1 lit I der MwSt-SystRL vorgesehene Steuerbefreiung beschränkt sich ausdrücklich auf den **Tatbestand der „Vermietung“ im engeren Sinn** und wird **nur** auf jene Dienstleistungen ausgedehnt, die bei objektiver Betrachtung Teil einer noch als „Vermietung“ anzusehenden Gesamtleistung sind.

2.2. Der EuGH (12.06.2003, Rs. C-275/01, „*Sinclair Collins Ltd*“) sieht das grundlegende Merkmal der **Vermietung von Grundstücken** darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Die Vermietung von Grundstücken stellt in der Regel eine verhältnismäßig **passive Tätigkeit** dar, die allein an den Zeitablauf gebunden ist und nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt (04.10.2001, Rs. C-326/99, „*Goed Wonen*“). Sie ist daher von jenen Tätigkeiten zu unterscheiden, die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder **eher durch die**

Erbringung einer Dienstleistung als durch bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert werden.

Für die Einordnung als Vermietung ist das Wesen des Umsatzes entscheidend: Ist die Vermietung eines Grundstückes gegenüber einer Hauptleistung von vollkommen **untergeordneter Bedeutung**, liegt insgesamt keine (steuerfreie) Vermietung und Verpachtung vor (*Ruppe/Achatz*⁴, UStG-Kommentar, § 6 Tz 363; *Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Online, § 6 Rz 443).

2.3. Aus Art 2 der MwSt-SystRL ergibt sich, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist. Wenn ein Umsatz mehrere Elemente umfasst, stellt sich die Frage, ob dieser als aus einer einheitlichen Leistung bestehend oder als mehrere eigene und selbständige, hinsichtlich der Umsatzsteuer getrennt zu beurteilende Leistungen, anzusehen ist. Denn unter bestimmten Umständen sind mehrere formal unterschiedliche Einzelleistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als ein **einheitlicher Umsatz** anzusehen, wenn sie **nicht selbständig** sind (27.09.2012, Rs. C-392/11, „*Field Fisher Waterhouse*“).

Dies ist nach Ansicht des EuGH (11.06.2009, Rs. C-572/07, „*RLRE Tellmer Property*“, RNr. 17ff) dann der Fall, wenn festgestellt wird, dass eine oder mehrere Einzelleistungen eine **Hauptleistung** bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die **steuerlich wie die Hauptleistung behandelt** werden.

Eine Leistung ist insbesondere dann 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.

Eine einheitliche Leistung liegt darüber hinaus auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige **untrennbare wirtschaftliche Leistung** bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Da zum einen jede Dienstleistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist und zum anderen ein Umsatz, der **wirtschaftlich eine einheitliche Dienstleistung** darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf, ist das **Wesen des fraglichen Umsatzes** zu ermitteln, um festzustellen, ob es sich bei der erbrachten Leistung um mehrere selbständige Hauptleistungen oder um eine einheitliche Leistung handelt (27.09.2012, Rs. C-392/11, „*Field Fisher Waterhouse*“).

2.4. In der Rechtssache „*Field Fisher Waterhouse*“ (RNr. 23) hat der EuGH darauf hingewiesen, dass der **Inhalt eines Mietvertrages** für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Leistung ein wichtiger Hinweis sein kann:

Nach dem zwischen dem Berufungswerber und der Stadt A. geschlossenen Vertrag **erbringt** der Berufungswerber **eine Reihe von Dienstleistungen** an die Leistungsempfängerin. Die im festgestellten Sachverhalt (Pkt. I.) beschriebene und gegen Entgelt verrichtete Tätigkeit, welche insgesamt als „*Errichtung und Betreuung der Sammelstelle*“ bezeichnet wird (Vertrags- und damit Leistungsgegenstand), geht klar **über** eine bloße entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu Nutzungszwecken hinaus. Sie impliziert eine **aktive Tätigkeit** des Berufungswerbers selbst, die sich grundlegend von der vom EuGH in den Urteilen „*Goed Wonen*“ (04.10.2001, Rs. C-326/99) und „*Temco Europe*“ (03.03.2005, Rs. C-284/03) als „passiv“ eingestufte Tätigkeit der Vermietung von Grundstücken unterscheidet.

In Anbetracht dieser Umstände gerät die bloße „*Zurverfügungstellung der Grundfläche*“ völlig in den Hintergrund und weist gegenüber der den Gegenstand des Vertrages bildenden und im Vordergrund stehenden Leistung der aktiven Betreuung der Sammelstelle einen **akzessorischen Charakter** auf. An dieser Beurteilung ändert im Übrigen auch nicht die vom Berufungswerber übermittelte Schätzung der – seiner Ansicht nach unbedeutenden - Kosten der erbrachten (Betreuungs-)Dienstleistungen. Unabhängig von der behaupteten Wertkomponente ist nämlich Fakt, dass neben der „*passiven*“ Zurverfügungstellung der Grundfläche auch „*aktive*“ Dienstleistungen in erheblichem Umfang erbracht wurden, welche nach dem eindeutigen Willen der Parteien überhaupt erst den **wirtschaftlichen Grund** für den Abschluss dieser Vereinbarung bildeten. Denn ohne Erbringung dieser Betreuungsdienstleistungen hätte die Stadt A. kein wirtschaftliches Interesse an der Grundstücksnutzung gehabt.

Aus diesen Gründen war von einer einheitlichen Leistung auszugehen, die dem Normalsteuersatz unterliegt.

Dem Berufsbegehren konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

IV. Einkommensteuer 2008

Im angefochtenen Bescheid wurde die Höhe der Mieterlöse entsprechend der umsatzsteuerlichen Beurteilung um die 20 %ige Umsatzsteuer korrigiert. Da keine weiteren Einwendungen vorgebracht wurden, war auch diese Berufung als unbegründet abzuweisen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. Jänner 2013