

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/11/28 97/14/0007

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.11.2000

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §21 Abs1;  
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;  
UStG 1972 §3 Abs1;  
UStG 1972 §4 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde des G S in W, vertreten durch Dr. Andreas Widschwenter, Rechtsanwalt in 6300 Wörgl, Salzburger Straße 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 28. November 1996, Zl. 70.951- 7/96, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb - unter Einbeziehung eines unechten stillen Gesellschafters - in I ein Fitnesscenter, das ab dem Jahr 1990 an den neu gegründeten und als Betreiber aufgetretenen Verein "H-Club I" verpachtet wurde.

Anlässlich einer im Jahr 1994 beim Verein "H-Club I" durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1990 bis 1992 stellte der Prüfer fest, dass die Führung des Fitnesscenters in der Gestaltungsform eines Vereines steuerlich nicht anerkannt werden könne. Die Einnahmen/Ausgaben seien der unechten stillen Gesellschaft, die Umsätze dem Beschwerdeführer als Einzelunternehmer zuzurechnen.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof strittig ist lediglich die Frage, ob die Umsätze des Fitnesscenters einheitlich dem Normalsteuersatz zu unterziehen sind oder ein Entgeltsanteil für die Benützung der Saunaabteilung dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z. 11 UStG 1972 unterliegt.

Der Prüfer stellte dazu in sachverhaltsmäßiger Hinsicht fest:

Das in I geführte Studio teile sich in eine Saunaabteilung mit zwei Saunen, Whirlpool, Fitarium, Dampfbäder, Solarien und Saunabar und in eine Trainingsabteilung mit Geräteabteilung, Aerobic-Studio, Fitnessbar und Sanitärbereich auf. Die Abteilungen könne nur derjenige in Anspruch nehmen, der eine in dreifacher Ausführung gehaltene "Club-Anmeldung" ausfülle und unterschreibe. Das Original dieser Anmeldung verbleibe beim Clubbetreiber, der Anmeldende erhalte ein Kopie. Da dem Mitglied mit der Beitragsleistung die entsprechenden Leistungen (Trainings- und Saunaabteilung) pauschal angeboten würden, liege eine (einheitliche) umsatzsteuerbare Leistung vor. Bei der Saunaabteilung handle es sich um eine unselbstständige Nebenleistung zu der in erster Linie und typischerweise in einem Fitnesscenter erbrachten Leistung. Der Trainierende besitze entsprechend der Vertragsgestaltung keine Möglichkeit, zwischen der Trainings- und Saunaabteilung zu wählen. Auch der nur auf dem Original der "Club-Anmeldung" befindliche Aufdruck über die Aufteilung in Trainings- und Saunaabteilungsgebühr führe zu keiner Aufspaltung des Umsatzsteuersatzes, da der Kunde auf jeden Fall den Pauschalpreis entrichten müsse. Die Umsätze aus dem Betrieb des Fitnesscenters (Mitgliedsbeiträge) seien daher insgesamt mit dem Normalsteuersatz zu erfassen.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen den Feststellungen des Prüfers entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1992; der Bescheid für das Jahr 1993 erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und beantragte, die auf die Benützung der Saunaabteilung entfallenden Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegerühren mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Der jeweilige Interessent könne aus freien Stücken aus der Fülle der Angebote ein seinen individuellen Wünschen entsprechendes Programm auswählen. Es liege in seinem freien Ermessen, sowohl die Trainings- als auch die Saunaabteilung allein zu wählen. Auf Grund der Preisgestaltung komme es allerdings selten vor, dass ein Interessent sich nur auf eine Abteilung allein beschränke. Entscheidend sei jedoch, dass die Leistungen im Studio einzeln angeboten würden und von den Mitgliedern auch einzeln konsumiert werden könnten. Dementsprechend werde für die Einzelleistungen ein gesondertes Entgelt berechnet und über einen monatlichen Mitgliedsbeitrag eingehoben. Es sei daher eine Trennung der Entgelte vorzunehmen. Dafür spreche auch, dass das vorliegende Studio "sicher kein typisches Fitnesscenter" sei. Allein die verschiedenartigen Angebote im Studio sowie deren räumliche Abgetrenntheit würden es von typischen Fitnesscentern deutlich abheben.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie führte dabei insbesondere Folgendes aus:

Im Rahmen der Leistungen eines Fitnesscenters werde häufig auch die Benützung einer Sauna angeboten. Werde für die Möglichkeit der Saunabenützung kein gesondertes Entgelt verrechnet, sondern sei diese im Preis für die Benützung der Fitnesseinrichtungen inkludiert, so handle es sich hierbei um eine unselbstständige Nebenleistung zu den in erster Linie und typischerweise in einem Fitnesscenter angebotenen Leistungen (Gestattung der Benützung von Fitnessgeräten unter Ausübung von Gymnastik usw.). Es könne kein faktiver Entgeltteil abgespalten und dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.

Im gegenständlichen Fall hätten die Interessenten im Rahmen einer Clubmitgliedschaft die Möglichkeit gehabt, die Saunaabteilung allein oder in Kombination mit der Trainingsabteilung auszuwählen. Entgegen den Aussagen des Beschwerdeführers sei die Trainingsabteilung allein nicht angeboten worden. Hinsichtlich der Saunaabteilung habe zwar die Möglichkeit einer gesonderten Mitgliedschaft bestanden, doch habe der Beschwerdeführer im Vorlageantrag selbst eingeräumt, dass es auf Grund der "attraktiven Preisgestaltung so gut wie nie" vorkomme, dass ein Mitglied nur eine Abteilung (gemeint: die Saunaabteilung) auswähle. Diese Aussage werde durch die vorliegenden Preislisten untermauert. Daraus sei nämlich ersichtlich, dass die monatlichen Mitgliedsbeiträge im Jahr 1992 unabhängig davon, ob sich der Interessent für die Saunaabteilung allein oder für die Saunaabteilung in Kombination mit der Trainingsabteilung entschieden habe, gleich hoch gewesen seien. Im Jahr 1993 seien jeweils gleich hohe Aufnahmegerühren für die Saunaabteilung allein und für die kombinierte Sauna- und Trainingsabteilung verlangt worden. Somit könne (im Einklang mit der Aussage des Beschwerdeführers) unzweifelhaft davon ausgegangen werden, dass in den Berufungsjahren ausschließlich Mitgliedschaften vorgelegen seien, die zur Benützung der Sauna- und Trainingsabteilung berechtigt hätten.

Wenn sich ein Interessent für die kombinierte Sauna- und Trainingsabteilung entschieden habe, sei ihm anlässlich der

Aufnahme ein Pauschalpreis vorgeschrieben worden. In diesem Pauschalpreis seien die Aufnahmegebühren und die monatlichen Mitgliedsbeiträge für beide Abteilungen jeweils in einem Betrag zusammengefasst. Der umsatzsteuerliche Beurteilung als einheitliche Leistung stehe auch nicht der Umstand entgegen, dass der Unternehmer in den Preislisten den monatlichen Mitgliedsbeitrag jeweils zur Hälfte der Sauna- und der Trainingsabteilung zugeordnet habe. Diese Zuordnung sei im Übrigen auch nicht nachvollziehbar; zumal die vorgenommene Aufteilung auf Grund der räumlichen Verhältnisse (die Trainingsabteilung sei sehr viel größer als die Saunaabteilung) und auf Grund der Ausstattung der beiden Abteilungen (viele hochwertige Fitnessgeräte in der Trainingsabteilung) nicht den tatsächlichen Gegebenheiten zu entsprechen scheine.

Über die dagegen gerichtete Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Umsatzsteuer wird grundsätzlich für jede einzelne Leistung erhoben. Nur wenn Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, behandelt das Umsatzsteuerrecht - nach dem Grundsatz der Unteilbarkeit (Einheitlichkeit) der Leistung - die wirtschaftliche Einheit mehrerer Leistungen als eine Leistung. Daraus folgt, dass die Aufspaltung eines solchen einheitlichen Leistungsvorganges in Einzelleistungen unzulässig ist. Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung folgt weiters, dass unselbstständige Nebenleistungen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung teilen. Die Steuerpflicht und der Steuersatz für die Nebenleistung richten sich daher nach der Hauptleistung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1990, 89/15/0051).

Eine unselbstständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Die Merkmale der Nebensächlichkeit und des engen Zusammenhangs der Nebenleistung mit der Hauptleistung sind als erfüllt anzusehen, wenn die Nebenleistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt. Maßgeblich 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 bezeichnet wird (vgl. das schon angeführte Erkenntnis vom 17. September 1990 und das hg. Erkenntnis vom 27. August 1990, 89/15/0128).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Möglichkeit der Saunabenutzung als unselbstständige Nebenleistung zu den in erster Linie und typischerweise in einem Fitnesscenter angebotenen Leistungen (Gestaltung der Benützung von Fitnesseinrichtungen) angesehen. Der Beschwerdeführer tritt dieser Feststellung für den Bereich so genannter "normaler Fitnesscenter" nicht entgegen, meint jedoch, der vorliegende Fall sei insoweit anders gelagert, als es gegenständlich darum gehe, jene Muskeln zu trainieren, welche im täglichen Arbeitsablauf zuwenig gefordert würden, während bei "normalen Fitnesscentern" der Muskelaufbau im Vordergrund stehe. Für den gegenständlichen Fall treffe viel eher die Bezeichnung "Gesundheitscenter" zu, bei dem die Saunaabteilung von gleicher Wichtigkeit sei.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die belangte Behörde hat die unbedenkliche Feststellung getroffen, bei Fitnessstudios stehe das Körpertraining im Vordergrund, wobei üblicherweise den Gästen auch Saunaeinrichtungen zur Abrundung des Leistungsangebotes zur Verfügung gestellt würden. Das gegenständliche Fitnesscenter unterscheide sich nach seinem äußeren Erscheinungsbild nicht von jenem üblicher Fitnesstudios. So nehme die "Trainingsabteilung" mit seinen zahlreichen Fitnessgeräten breiten Raum ein, während dies für die "Saunaabteilung" nicht zuträfe. Es mag sein, dass - wie der Beschwerdeführer vorbringt - die "Mitglieder des Fitnessclubs" im vorliegenden Fall überwiegend nicht an einem speziellen Muskelaufbau, sondern daran interessiert waren, die im alltäglichen Leben zuwenig geforderten Muskelpartien zu trainieren. Entscheidend ist aber, dass es sich auch dabei um ein "Körpertraining" handelt, somit um jenen Leistungsinhalt, der bei Fitnessstudios in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Hauptleistung anzusehen ist.

Da die belangte Behörde zu Recht von einer unselbstständigen Nebenleistung ausgegangen ist, stellt sich die Frage, welcher Anteil am Pauschalentgelt auf den Saunabereich entfällt, nicht.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als ungegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 28. November 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1997140007.X00

**Im RIS seit**

20.02.2001

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)