

# Contracting und Umsatzsteuer

RSZ 2003/  
956  
S. 444

Beim Contracting erbringt der Contractor eine Fülle von Leistungen an den Auftraggeber, so etwa die optimierte Wärme- oder Energielieferung. Das Contracting soll einerseits die Auslagerung von Aufgaben an eine dritte Person ermöglichen, andererseits durch das zugekaufte Know how eine Optimierung und Verbilligung der bezogenen Leistung ermöglichen. Diese Vertragsform wirft eine Fülle von umsatzsteuerlichen, aber auch einkommensteuerlichen Problemen auf.

**StB Dr. Christian Prodingner**  
Wien

## 1. Einleitung

Ermöglicht der Contractor dem Auftraggeber den Bezug von Energie oder Wärme<sup>1)</sup> und erbringt er hiebei auch noch weitere Optimierungsleistungen oder betriebswirtschaftliche Hilfsdienste, so sind diese Leistungen als laufend erbrachte Lieferungen iSd § 1 UStG einzustufen.

Nunmehr ist es aber in verschiedenen Bereichen notwendig, für die Zurverfügungstellung von Energie oder Wärme auch entsprechende Infrastrukturen beim Auftraggeber zu schaffen. Auch diese Infrastruktur (Rohrleitungen, elektrische Leitungen etc) müssen dem Auftraggeber zur Verfügung gestellt werden.

Unter Umständen wird die „Zurverfügungstellung“ der Infrastruktur zunächst zu einem einheitlichen und unbeweglichen Wirtschaftsgut führen. Es stellt sich daher die Frage, ob die Einrichtung von entsprechenden Leitungssystemen zu einer (eigenen) Lieferung an den Auftraggeber führt oder als Nebenleistung in der sonstigen Contractingleistung aufgeht.

Beim Auftraggeber mag es nun einen Unterschied machen, ob dieser als normaler Unternehmer auftritt oder aber – etwa im öffentlichen Bereich – eine gesetzliche Pflichtaufgabe an ein Unternehmen auslagert.

## 2. Fallkonstellationen

Die entsprechenden Überlegungen sollen an drei verschiedenen Konstellationen überprüft werden:

A) Errichtung eines Windkraftwerkes und Lieferung der entstehenden Energie

B) Zurverfügungstellung von Wärme im Rahmen einer Heizungsanlage samt Errichtung der entsprechenden Heizung in einem Gebäude

C) Zurverfügungstellung der Energie für die öffentliche Beleuchtung in einer Gemeinde samt Errichtung der Beleuchtungskörper und allfälliger Vernetzung

Innerhalb der Varianten A, B und C ist jeweils zu unterscheiden:

1. Die Zurverfügungstellung der Infrastruktur (Rohre, Leitungen, Kessel etc) erfolgt vertraglich getrennt von der Zurverfügungstellung der jeweiligen Leistung (Lieferung von Wärme, Strom etc) samt den allfälligen Nebenleistungen. So ist als krasses Beispiel denkbar, dass die Infrastruktur und die Energie von zwei verschiedenen Vertragspartnern an den Auftraggeber geliefert werden, wofür unterschiedliche Verträge errichtet werden und logischerweise auch getrennte Entgelte dargestellt werden. Möglich ist auch, dass zwar nur ein Contractor auftritt, aber die beiden Leistungen als völlig eigenständige Leistungen dargestellt werden. Schließlich mag die Leistung zwar vertraglich ver-

<sup>1)</sup> IdF als Hauptbeispiel verwendet.

bunden sein, aber von der jeweiligen anderen Leistung eine klare Abgrenzung gegeben sein und ein Entgelt für jede Leistung separat verrechnet werden.

2. Zwischen Contractor und Auftraggeber wird eine einheitliche Leistung, so etwa die optimierte Zurverfügungstellung von Energie und Strom vereinbart. In extremis wird auch nur ein einziges Entgelt verrechnet, das beispielsweise völlig variabel ist, also etwa ein bestimmter Preis pro gelieferter Kilowattstunde oder sonstiger Energieeinheit. Die entsprechenden Details der Einrichtung der Anlage samt deren Kosten werden zwischen Contractor und Auftraggeber gar nicht näher verhandelt.

## A – Windkraftwerk

Bei einem Windpark wird auf irgendeinem Grundstück, das oftmals mit dem Auftraggeber nichts zu tun hat (bspw vom Contractor angekauft oder angemietet ist) ein entsprechendes Windrad errichtet, das mittels eines Generators aus der Windkraft Strom erzeugt. Das Windrad ist logischerweise fest in der Erde verankert.

Es mag nun fraglich sein, ob dieses Windrad als beweglich oder unbeweglich gilt. Ist das Windrad aber nur fest im Boden verankert, lässt es sich aber als Ganzes entfernen und an einem anderen Ort zur weiteren Verwendung wieder unverändert aufstellen, müssen also nur die Fundamentierungsarbeiten und die Anschlussarbeiten an eine Stromleitung neu getätigt werden, so ist das Windrad wohl als beweglich einzustufen<sup>2)</sup>. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH<sup>3)</sup> ist die Beurteilung eines Wirtschaftsgutes als beweglich oder unbeweglich nach der Verkehrsauffassung zu treffen. Gebäude gelten grundsätzlich als unbeweglich. Wirtschaftsgüter, denen kein typischer Gebäudecharakter beizumessen ist, sind dann beweglich, wenn sie ohne wesentliche Beeinträchtigung ihrer Substanz und ohne unverhältnismäßige Kosten von einem Ort an einen anderen Ort verbracht und dort verwendet werden können, wobei das Fundament und seine Kosten außer Ansatz bleiben.

Beim Windrad ist daher aufgrund seiner Beweglichkeit von einer anderen Nutzungsmöglichkeit durch den Contractor auszugehen.

### A1

Wird daher das Windrad als solches an den Auftraggeber vermietet und erfolgt ein zweites Vertragsverhältnis hinsichtlich der Energielieferung oder der Serviceleistungen etc, so ist grundsätzlich davon auszugehen, dass auch hinsichtlich der Zurverfügungstellung des Windrades ein reiner Mietvertrag und daher eine sonstige Leistung vorliegt. Zu prüfen ist, ob allenfalls die Verwendung des Windrades derartig eingeschränkt ist, dass sie letztlich doch nur beim Auftraggeber erfolgen kann.

Dies wird dann jedenfalls nicht der Fall sein, wenn das Windrad nicht einmal auf Grund und Boden des Auftraggebers errichtet wird. Selbst bei einem Windrad auf Grund und Boden des Auftraggebers ist aber eine ausschließliche

Verwendung bei diesem schon deshalb abzulehnen, weil das Windrad ohne größere Probleme und wirtschaftlich sinnvoll demontiert und an einen anderen Ort versetzt werden kann, wobei es als Windrad bestehen bleibt und sich daher die Identität des Wirtschaftsgutes nicht ändert. Somit sind aber auch schon Überlegungen in analoger Anwendung der Spezialleasingkriterien abzulehnen.

Nur dann, wenn hinsichtlich des Vertrages über die Zurverfügungstellung des Windrades ein Finanzierungsleasingvertrag vorliegt und darüber hinaus die Zurechnungskriterien auf Basis der Judikatur des VwGH<sup>4)</sup> sowie der EStR<sup>5)</sup> verletzt werden, wird statt einer sonstigen Leistung (Vermietung) bereits eine Lieferung vorliegen und durch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auch umsatzsteuerlich die Verfügungsmacht übertragen werden<sup>6)</sup>.

### A2

Liegt nur ein einziger Vertrag über die Energielieferung vor, so gilt die Überlegung unter A1 umso mehr: Es liegt eine einheitliche Leistung vor<sup>7)</sup>. Nachdem aus dem einheitlichen Vertrag keinerlei Kriterien erkennbar sind, dass das Windrad nach einiger Zeit jedenfalls in das Eigentum des Auftraggebers übergehen soll, ist die Zurverfügungstellung als einheitliche Leistung zu betrachten und unterliegt daher pro rata temporis der Umsatzsteuer.

## B – Wärmelieferung Heizungsanlage

Im Fall der Zurverfügungstellung von Heizleistung, etwa in Form der Beistellung von Warmwasser, bedarf es klarerweise auch entsprechender baulicher Maßnahmen, nämlich der Errichtung eines Rohrsystems samt entsprechenden Kesselanlagen etc. Diese Rohranlagen sind nun – und hier liegt der große Unterschied zu A – in einem Gebäude des Auftraggebers einzubauen. Aus diesem Grund muss der Contractor auch in einer zivilrechtlichen Form die Berechtigung erwerben, in einem fremden Gebäude Baumaßnahmen durchzuführen. Dies geschieht in der Praxis etwa dadurch, dass der Contractor das Gebäude anmietet und – samt den erfolgten Baumaßnahmen – wieder an den Auftraggeber zurück vermietet<sup>8)</sup>. Obschon hier Mieter und Vermieterposition jeweils zusammenfallen, ist aufgrund des unterschiedlichen Objektes und der Dispositionsfreiheit dieses Mietverhältnis zivilrechtlich und dem folgend auch steuerrechtlich anzuerkennen.

Einkommensteuerlich liegt aus Sicht des Contractors daher eine Mieterinvestition vor. Soweit zunächst die Anmietung durch den Contractor samt der durchgeführten Investition betrachtet wird, hat der Contractor das Wirtschaftsgut Heizungsanlage in seinen Büchern zu aktivieren. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes nicht getrennt zu bewerten sind<sup>9)</sup>.

4) Vgl grundlegend VwGH 5. 12. 1972, 2391/71.

5) EStR 2000 Abschn 2.5.

6) Hier soll – wie in ganz überwiegenden Teilen der Lehre – zunächst die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums im Ertragsteuerrecht mit der Verschaffung der Verfügungsmacht im Umsatzsteuerrecht gleichgesetzt werden; eine Auseinandersetzung mit anderen Auffassungen sprengt den Rahmen der Darstellung.

7) Zum Problem der Haupt- und Nebenleistung und der Abgrenzung Lieferung und sonstige Leistung siehe ausführlich unten B.

8) Allenfalls werden vom Auftraggeber auch Dienstbarkeiten eingeräumt, etwa zwecks Rohrdurchleitung.

9) Vgl hierzu *Doralt*, § 6 Tz 6.

2) Vgl VwGH 24. 2. 1982, 13/2471/80, 82/13/0021 mV auf die Erkenntnisse 26. 5. 1981, 14/3642, 3888/80 (Erdkabel); 19. 2. 1974, 1717/73, Slg 4647/F (Maschine und Metallsilo); 13. 1. 1967, 1477/66, Sammlung 3553/F (Treibstofftank).

3) Vgl zB VwGH 14. 6. 1988, 88/14/0015; 19. 5. 1987, 85/14/0089.

Gebäudeeinbauten, die ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude nicht getrennt werden können, sind Teil des Gebäudes und daher einheitlich zu aktivieren. Soweit jedoch die Investition durch einen anderen Steuerpflichtigen als den Gebäudeeigentümer vorgenommen wird, liegt eine so genannte Mieterinvestition vor. Diese führt grundsätzlich zu einem eigenen, beim Mieter aktivierungsfähigen Wirtschaftsgut<sup>10)</sup>. So ist nach der Judikatur des VwGH etwa in der Errichtung eines Geschäftsportals (durch den Mieter) ein eigenes bewertungsfähiges und daher aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut zu erblicken<sup>11)</sup>. In einem weiteren Erkenntnis<sup>12)</sup> verwirft der VwGH die Auffassung der Beschwerdeführerin, deswegen, weil ein Gebäude ein einheitlicher Baukörper sei, können einzelne Teile eines Gebäudes kein selbstständiges wirtschaftliches Eigentum sein. Vielmehr seien Investitionen des Nutzungsberechtigten im Allgemeinen diesem als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen<sup>13)</sup>. Zwar erhöhe sich durch die Investition allenfalls für den Eigentümer der Wert des Gebäudes, umgekehrt erhöhe sich aber für den Mieter auch der Wert des Nutzungsrechtes. *Bertl/Hirschler*<sup>14)</sup> haben die entsprechenden Fallkonstellationen dargestellt und gehen vom wirtschaftlichen Eigentum beim Mieter auch dann aus, wenn bei einer untrennbaren Verbindung der Investition die Nutzungsdauer der Investition kürzer als die Mietdauer sei, anderenfalls der Mieter einen Entschädigungsanspruch hätte oder der ursprüngliche Zustand zu Ende des Mietverhältnisses wieder herzustellen sei. Umstritten sei lediglich der Fall, dass nach Ablauf des Mietvertrages die Investition entschädigungslos auf den Eigentümer überginge<sup>15)</sup>.

Allerdings gilt zu bedenken, dass die Mieterinvestition vom Contractor dem Auftraggeber wieder in einem bestandähnlichen Verhältnis zurück vermietet wird. Fraglich ist daher, ob nicht dadurch das wirtschaftliche Eigentum sofort dem Auftraggeber zufällt. Wie bereits ausgeführt, ist das Leitungssystem als unbewegliches Wirtschaftsgut zu beurteilen<sup>16)</sup>. Unabhängig davon, ob der Mietvertrag als (Finanzierungs-)Leasingvertrag ausgestaltet ist oder nicht, müssten wohl die Überlegungen zum Spezialleasing<sup>17)</sup> herangezogen werden. Wird nämlich der Mietgegenstand auf einen bestimmten Leasingnehmer zugeschnitten und lassen im Wirtschaftsgut selbst gelegene tatsächliche technische Hindernisse eine Verwertung bei anderen Leasingnehmern nicht zu, so liegt Spezialleasing vor<sup>18)</sup>. Dabei ist iSd zitierten VwGH-Judikatur grundsätzlich auf das gesamte Netz abzustellen, da es ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet. Es können etwa nicht einzelne Rohre wieder aus der Wand herausgetrennt werden und neu verwertet werden, da diesfalls ein neues Wirtschaftsgut entstünde.

Denkbar ist jedoch, dass etwa im Gebäude des Auftraggebers umfangreiche Heizkesselanlagen installiert werden, die problemlos wieder demontiert und anderweitig verwen-

det werden können. Die Verrohrung macht dagegen nur einen geringen Teil der Kosten aus. In einer derartigen Sachverhaltskonstellation erscheint argumentierbar, auf das deutliche Überwiegen abzustellen und somit ein Spezialleasing dann nicht anzunehmen, wenn der Großteil der Wirtschaftsgüter aus dem System herausgelöst werden kann und ohne Veränderung anderweitig verwendet werden kann. Entscheidend wird die spezielle Sachverhaltslage und der wirtschaftlich wahrscheinliche Verlauf des Vertragsverhältnisses sein.

Hat der Contractor Zugriff auf das gesamte Gebäude (wohl samt Grund und Boden), besteht etwa eine Kaufoption auf das Grundstück mit einer wirtschaftlichen Wahrscheinlichkeit der Ausübung oder hat der Contractor zunächst das Grundstück erworben und vermietet es als Ganzes an den Auftraggeber zurück, so verbleibt die Investition beim Contractor<sup>19)</sup>. Dies wäre wiederum nicht der Fall, wenn hinsichtlich des gesamten Grundstückes die Zurechnungsgrundsätze in analoger Anwendung der Leasinggrundsätze verletzt würden, also etwa Spezialleasing bei einem öffentlich-rechtlichen Gebäude, das anders nicht verwertbar ist, vorliegt etc.

Die diskutierte Beurteilung hängt also von der Art der einzelnen Wirtschaftsgüter, von den Interessenlagen des Auftraggebers und des Contractors sowie von allfälligen Nebenvereinbarungen ab.

## B1

Wird daher die Vermietung der Heizungsanlage vertraglich im Sinne der obigen Definitionen völlig von der Wärmeleistung getrennt, so liegen auch umsatzsteuerlich zwei verschiedene Leistungen vor. Einerseits erfolgt die Vermietung der Heizungsanlage, die allerdings ertragsteuerlich in die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums umzudeuten ist. Dem folgend wird umsatzsteuerlich auch die Verschaffung der Verfügungsmacht und somit eine umsatzsteuerliche Lieferung anzunehmen sein.

Obschon die Errichtung der Heizungsanlage im engen Zusammenhang mit der folgenden Wärmeleistung steht, ist der Parteiwille bei zwei verschiedenen Verträgen (noch klarer bei zwei verschiedenen Parteien) offensichtlich auf zwei verschiedene Geschäfte gerichtet. Es wäre auch denkbar, dass der Auftraggeber nach einiger Zeit die Wärmeleistung von einem anderen Contractor bezieht, während er noch immer über die Infrastruktur der Anlage verfügen will und muss.

## B2

Denkbar ist aber auch, dass der Parteiwille lediglich auf die Zurverfügungstellung von Warmwasser für eine Heizungsanlage gerichtet ist, wobei die Versorgung betriebswirtschaftlich und technisch optimiert erfolgen soll. Dem Auftraggeber ist daher die konkrete Verrohrung, Heizkesseltechnik etc völlig egal – genau diesen Bereich will er ja im Sinne des Contractings auslagern. Er substituiert daher die Errichtung einer eigenen Heizungsanlage mit allen Mühen und

10) Vgl *Doralt* § 6 Tz 121.

11) VwGH 4. 2. 1976, 1338/75.

12) VwGH 24. 4. 1996, 94/13/0054.

13) Verweis auf *Stoll*, BAO, 293.

14) RWZ 1998, 268.

15) Vgl auch EStR 2000, 21.1.1 Rz 6406 f.

16) Vgl die oben zit Erkenntnisse sowie VwGH 23. 10. 1990, 89/14/0118 sowie 11. 11. 1992, 91/13/0033.

17) Vgl EStR 2000, Rz 137 f.

18) Ebenso *Quantschnigg/Jezek/Langer/Pilz*, Handbuch des Leasing, 163.

19) Denkbar ist bspw, dass der Contractor derartig viele technische Leistungen erbringt, dass er letztlich einen Großteil der Infrastruktur des Hauses errichtet und finanziert hat. Um so mehr mag die Interessenlage auf einen späteren Erwerb des Hauses gerichtet sein.

Problemen, die den Eigentümer treffen, gegen eine reine Dienstleistung, nämlich den Bezug von Wärme. Daher wird auch nur ein leistungsabhängiges Entgelt entrichtet.

Fraglich ist daher, ob hier noch zwei umsatzsteuerliche Leistungen vorliegen oder nur eine einheitliche Gesamtleistung „Wärmelieferung durch Contracting“, für die auch eine Teilleistung der Verrohrung etc erbracht werden muss.

Eine unselbstständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung untergeordnete Bedeutung besitzt, mit der Hauptleistung im konkreten Fall eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt<sup>20</sup>). Dies ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt.

Es ist nun evident, dass die Verrohrung notwendig ist, um die Hauptleistung (Wärmelieferung) zu ermöglichen<sup>21</sup>). Die Lieferung von warmem Wasser in ein Gebäude ohne entsprechendes Verrohrungssystem wäre wirtschaftlich nicht ganz sinnvoll. Nach der Judikatur des EuGH ist entscheidend, dass ein Vertrag über zwei Dienstleistungen vorliegt, von denen die zweite nach dem Willen der Parteien so eng mit der ersten verbunden ist, dass die eine Dienstleistung nicht ohne die andere erbracht werden kann. So wurde in einem Fall<sup>22</sup>) entschieden, dass eine Nachnahmereinbarung derart eng mit der gleichzeitig durchzuführenden Beförderung zusammenhängt und ohne die Beförderung nicht denkbar ist, sodass eine Nebenleistung vorliegt. Ebenso<sup>23</sup>) vertritt der EuGH die Auffassung, dass eine Nebenleistung dann gegeben ist, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Dies wurde im Fall (Versicherung von Kreditkarten) als tatbestandlich zu lösende Frage offengelassen. In einem weiteren Urteil<sup>24</sup>) waren Teilleistungen einer Pauschalreise für die Kundschaft wiederum kein eigener Zweck, sondern stellten das Mittel dar, um die Hauptdienstleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Die gleiche Überlegung ergibt sich auch im Falle eines Golfplatzes, bei dem nicht nur passiv das Gelände zur Verfügung gestellt wird, sondern eine Vielzahl geschäftlicher Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung und Unterhaltung etc durchgeführt wird. Die Vermietung des Golfplatzes kann nicht die ausschlaggebende Dienstleistung darstellen (wiewohl diese selbstverständlich notwendig ist, um überhaupt den Golfplatz betreiben zu können; Anm)<sup>25</sup>). Ähnliche Überlegungen hat der EuGH zur Vermietung von Garagen als Nebenleistung zu Wohnungsvermietung<sup>26</sup>), in der Kombination Kauf + Warenkredit<sup>27</sup>) und zur Restaurationsumsätzen auf Schiffen<sup>28</sup>) angestellt. Legt man diese EuGH-Judikatur auf den diskutierten Fall um, so zeigt sich, dass immer dann, wenn der Parteiwille eindeutig nur auf den begünstigten Bezug von Wärme gerichtet ist, die Verrohrung, Verkabelung etc eine Nebenleistung darstellt, die den Bezug der Hauptleistung erst möglich macht. Ebenso

wie bei den Anschlusskosten einer Telefonanlage die entsprechenden Leitungen und Stecker notwendig sind, damit die Telefonleistung von einem Telecomunternehmen bezogen werden kann, trotzdem aber kein Eigentum an der Anlage als solcher erworben wird, ist das Parteiinteresse – die entsprechende Sachverhaltskonstellation wie beschrieben vorausgesetzt – eben auf die Wärmeleistung gerichtet, sodass sämtliche Serviceleistungen, Auswertungen, sonstigen Optimierungen als Nebenleistungen ebenso untergehen wie die Zurverfügungstellung der Anlage.

Auch der VwGH hatte einen ähnlichen Fall zu entscheiden, in dem nämlich eine Wassergenossenschaft Leitungen zur Wasserversorgung errichtet hat. Der VwGH hat ausgeführt<sup>29</sup>), dass die Lieferung von (Leitungs-)Wasser erst durch die Errichtung und die Erhaltung entsprechender Wasserversorgungsanlagen ermöglicht wird, sodass die dafür zu entrichtenden Baukostenbeiträge und Anschlussgebühren als unselbstständige Nebenleistungen einzustufen wären.

Daher ist der diskutierte Fall insofern bereits entschieden. Der Unterschied ist nur dadurch gegeben, dass die Leitungen eben nur beim Grundstückseigentümer eingebaut werden und insofern nicht mehr anders verwendbar sind. Dies vermag jedoch am umsatzsteuerlichen Grundprinzip der Einheitlichkeit der Leistung nichts zu ändern.

Daher ist in der diskutierten Fallkonstellation B2 die Errichtung der Heizungsanlage gegen ein noch dazu einheitliches Entgelt nicht als Extralieferung der Anlage, sondern als Teil der Leistung der Wärmezurverfügungstellung zu beurteilen<sup>30</sup>).

### C – Öffentliche Beleuchtung einer Gemeinde

Denkbar ist auch, dass der Contractor seine Leistung an eine Gemeinde erbringt, die eine öffentlich-rechtliche Leistung zu erbringen hat. Zu denken ist etwa an die von der Gemeinde durchzuführende öffentliche Beleuchtung. Dass diese Auslagerung grundsätzlich zulässig ist, wurde unter ausführlicher Diskussion der Voraussetzungen unlängst in der Judikatur nachgewiesen<sup>31</sup>). Insofern erbringt der Contractor eben eine Leistung für die Gemeinde, wobei der Leistungsaustausch ganz eindeutig zwischen Contractor und der Gemeinde zustande kommt, die ihrerseits die „Leistung“ dann wieder an dritte Personen weiter erbringt. Aus dem Argument, dass ja ein öffentlich-rechtlicher Aufgabenbereich der Gemeinde vorliegt, ist für die hier diskutierte Frage nichts zu gewinnen:

Bspw ist auch die Erbringung von Feuerwehrleistungen eine öffentlich-rechtliche Aufgabe. Wenn aber nun die Gemeinde eine Spezialmaschine, die von der Feuerwehr benötigt wird, für einige Tage anmietet, ist selbstverständlich kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Maschine anzunehmen, nur weil diese im öffentlichen Aufgabenbereich eingesetzt wird.

Selbiges gilt aber auch, wenn etwa ein Feuerwehrauto von der Gemeinde nicht angekauft, sondern langfristig angemietet wird. In beiden Fällen kann der Vermieter das Auto ja völlig unproblematisch woanders weiter verwenden.

20) Vgl Ruppe, § 1 Tz 31.

21) Vgl auch die bei Ruppe, § 1 Tz 31 zit Judikatur des VwGH.

22) EuGH 12. 6. 1979, Rs 126-78, Niederlande Spoorwegen.

23) EuGH 25. 2. 1999, Rs C-349/96, Card Protection Plan limited.

24) EuGH 22. 10. 1998, Rs C-308/96 und C-94/97, Madgett and Baldwin.

25) EuGH 18. 1. 2001, Rs C-150/99, Stockholm Lindöpark AB.

26) EuGH 13. 7. 1989, Rs 173/88, Morten Henriksen.

27) EuGH 15. 5. 2001, Rs C-34/99, Primback Ltd.

28) EuGH 2. 5. 1996, Rs C-231/94, Faaborg-Gelting.

29) VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0133.

30) Vgl hierzu auch die gleichlaufenden Überlegungen von Mühlechner, SWK 2003, S 277 (369) mwvN.

31) Mühlechner, SWK 2003, S 341 (489).

Nichts anderes kann aber gelten, wenn etwa die öffentliche Beleuchtung von einem Contractor errichtet und der Gemeinde zur Verfügung gestellt wird und dafür eben ein Entgelt eingehoben wird.

Daraus ergibt sich aber zwingend die Schlussfolgerung, dass die Contractingleistung umsatzsteuerlich nicht anders zu beurteilen sein kann, je nachdem, ob der Auftraggeber ein privates Unternehmen oder aber eine öffentlich-rechtliche Körperschaft im öffentlich-rechtlichen Bereich ist.

Dieser Überlegung steht auch die Judikatur des VwGH<sup>32)</sup> nicht entgegen. Im Erkenntnis des VwGH hatte eine Gemeinde für das neu zu errichtende Rüsthaus eine eigene GmbH errichtet, die sie im Wesentlichen hielt und auch finanzierte. Der VwGH hat durch die GmbH durchgeblickt, da in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Aufgaben bei der Gemeinde lag und die GmbH als von der Gemeinde praktisch allein gehalten und voll finanziert als nur zwischengeschaltet der Gemeinde zuzurechnen war. Diese Überlegung ist eine Folge der wirtschaftlichen Betrachtung (beim zitierten FG-Urteil wurde Missbrauch angenommen).

Wenn jedoch die Leistung von einem fremden Dritten erbracht wird, so ist das Leistungsverhältnis selbstverständlich anzuerkennen.

#### C1

Die unter B1 angestellten Überlegungen gelten entsprechend. Liegen zwei selbstständige Leistungen vor, so kann die Errichtung der Beleuchtungsanlage samt Verkabelung

32) VwGH 17. 12. 1998, 97/15/0150; hiezu schon *Prodingner*, SWK 2000, S 630 (S 637) (958); vgl auch FG Rheinland Pfalz 12. 2. 1998-6 K 1490/97, UR 1998, 271.

#### Anmerkung:

Die Aussage, dass beim (Anlagen-)Contracting „öffentliche Beleuchtung einer Gemeinde“ eine Lieferung der Infrastruktur nicht anzunehmen ist, kann nicht unwidersprochen bleiben.

Eine Aufarbeitung der steuerrechtlichen Fragen des Contracting ist in Österreich (zwar) noch nicht erfolgt. Lehre und Rechtsprechung haben sich jedoch mit zwei verwandten Vertragsformen, nämlich dem Leasing- sowie dem Miet- oder Pachtvertrag auseinandergesetzt. Die dafür angewendeten Regeln können auf leasingähnliche bzw mietvertragähnliche Contracting-Verträge übertragen werden.

etc durchaus eine Lieferung darstellen. Für die Beleuchtung mag darauf abzustellen sein, ob (im Vergleich zur Heizungsanlage) nicht der überwiegende Großteil der verwendeten Elemente (Transformatoren, Lampen) völlig unproblematisch abgebaut und woanders unverändert verwendet werden kann, sodass insofern bewegliche Wirtschaftsgüter vorliegen.

#### C2

Wird die Beleuchtungsleistung einheitlich an die Gemeinde erbracht, so liegt iSd ausführlichen Schilderungen unter B2 umsatzsteuerlich eine einheitliche Leistung vor. Eine Lieferung der Infrastruktur ist daher nicht anzunehmen.

### 3. Zusammenfassung

Wird bei einer Contractingleistung selbstständig zum einen die Einrichtung der Infrastruktur, zum anderen die Zurverfügungstellung von Wärme, Energie etc vereinbart, so liegen umsatzsteuerlich zwei getrennte Leistungen vor.

Ist jedoch der Parteiwille auf ein einheitliches Leistungsbündel gerichtet und steht die Lieferung der Energie, Wärme etc im Vordergrund, so dient die Errichtung der Infrastruktur nur der vereinbarten Hauptleistung und ermöglicht diese erst. Umsatzsteuerlich teilt die Nebenleistung aufgrund des Prinzips der Einheitlichkeit der Leistung das Schicksal der Hauptleistung und ist eine einheitliche Leistung anzunehmen. Dies ergibt sich aus der Judikatur des EuGH und VwGH.

Tritt als Auftraggeber eine Gemeinde auf, die Aufgaben des öffentlich-rechtlichen Aufgabenbereiches an einen unabhängigen Dritten delegiert, führt dies zu den genau gleichen Ergebnissen.

Bei leasingähnlichen Contracting-Verträgen ist umsatzsteuerrechtlich von einer Lieferung auszugehen. Für die Steuerschuld ist daher der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums – die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Anlage – maßgeblich (aus *Unterweger*, Contracting, Einführung und Musterverträge, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, Verlag Österreich, S 38 ff).

Beim (Anlagen-)Contracting „Öffentliche Beleuchtung einer Gemeinde“ wird jedenfalls von einem leasingähnlichen Contracting-Vertrag und damit umsatzsteuerrechtlich von einer Lieferung der Beleuchtungsanlage auszugehen sein.

*Michael Scheiner, BMF*