

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Rechtsanwalt V, Adr2, über die Beschwerde vom 27.07.2011 gegen die Bescheide des Magistrates der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen, vom 06.07.2011, MA 6/DII/R1-1487/11 E, betreffend Haftung für die Ortstaxe für die Jahre 2005 bis 2009, Festsetzung eines Säumniszuschlages sowie eines Verspätungszuschlages zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs 1 BAO aufgehoben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das streitgegenständlichen Beschwerdeverfahren wird im fortgesetzten Verfahren nach dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.5.2016, ZI 2013/17/0609, durchgeführt. Danach erfolgte eine Aufhebung der Berufungsentscheidung der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 25.6.2013, GZ ABK-152/12, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Der Verfahrensgang stellt sich nach diesem Erkenntnis wie folgt dar:

Mit erstinstanzlichem Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 6. Juli 2011 wurde gemäß §§ 201 Abs 1 und 202 BAO in Verbindung mit §§ 11 bis 14 Wiener Tourismusförderungsgesetz - WTFG die Haftung der beschwerdeführenden Gesellschaft (im Folgenden Bf) für die Ortstaxe der Beherbergungsbetriebe in Wien für die Jahre 2005 bis 2009 für eine Summe von insgesamt EUR 27.612,72 ausgesprochen. Die Abgabe sei bereits fällig gewesen.

Gleichzeitig wurden gemäß §§ 217 und 217a BAO wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Ortstaxe ein Säumniszuschlag von EUR 552,25 sowie gemäß §§ 135 und 135a BAO wegen unterlassener Einbringung der Ortstaxenerklärung für die Kalenderjahre 2005 bis 2009 ein Verspätungszuschlag von EUR 2.761,27 vorgeschrieben.

Begründend wurde ausgeführt, die Höhe der Abgabe sei aufgrund der bei der amtlichen Nachschau am 29. Oktober 2010 vorgelegten Geschäftsaufzeichnungen ermittelt worden. Im Rahmen dieser Überprüfung sei festgehalten worden, dass die Voraussetzungen für den Abzug der Energiekosten, des Bedienungsentgeltes, des Entgeltes für das Frühstück von der Bemessungsgrundlage der Ortstaxe nicht gegeben seien, weil die Umsätze der Appartementvermietung ortstaxepflichtig seien.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf Beschwerde (Berufung). Gleichzeitig beantragte sie die Aussetzung der Einhebung. In der Beschwerde brachte die Bf im Wesentlichen vor, sie führe keinen Beherbergungsbetrieb und nehme sohin auch nicht Dritte in einem Beherbergungsbetrieb auf. Da sie nicht Inhaberin eines Beherbergungsbetriebes sei, sei sie auch nicht zur Einhebung und Selbstberechnung der Ortstaxe verpflichtet. Die Bf sei Eigentümerin von Häusern und Wohnungseigentumsobjekten, welche sie vermiete. Diese bloße Vermietung stelle jedoch keine Beherbergung dar.

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2012 wurde die Beschwerde (Berufung) als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde dargelegt, die Bf vermiete derzeit 50 Appartements an zwölf Standorten in Wien an Privatpersonen, Firmen und Botschaften. Die Vermietdauer betrage mindestens einen Monat bis maximal sechs Monate, danach könne verlängert werden. Bei jeder Wohnung finde bei Rückgabe eine entgeltliche, verpflichtende Endreinigung statt, welche vertraglich auch festgehalten sei. Bettwäsche und Handtücher seien im Erstbezug inkludiert.

In den Reservationsbestätigungen werde angeführt, dass neben den Vertragsbedingungen ergänzend die Bestimmungen für das Hotel- und Beherbergungsgewerbe gälten.

Da im Rahmen dieser Beherbergungen frisch bezogene Bettwäsche zur Verfügung gestellt werde, jeweils eine Endreinigung des Objektes stattfinde, die Bestimmungen für das Hotel- und Beherbergungsgewerbe gälten und ein bestimmter Pauschalbetrag für die kurzfristige Dauer der Nutzung der möblierten Wohnung verrechnet werde, sei die Abgabenbehörde von Beherbergung im Sinne des WTFG ausgegangen.

Weiters sei auf Grund des Ausmaßes der vermieteten Ferienwohnungen nicht mehr von einer Privatzimmervermietung, sondern von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen. Demzufolge sei die (gewerbliche) Vermietung in dieser Größenordnung als Beherbergung im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes anzusehen.

Aus der - in der Beschwerdevorentscheidung (Berufungsvorentscheidung) näher dargestellten - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Obersten Gerichtshofes und dem Umfang und der Art der kurzfristigen Vermietung gehe eindeutig hervor, dass es sich im vorliegenden Fall um Beherbergungen im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes (ohne Gewerbeberechtigung) handle.

Da die Ortstaxepflicht in der im bekämpften Bescheid genannten Höhe bestehe, sei die Beschwerde (Berufung) als unbegründet abzuweisen gewesen.

Die Bf brachte einen Vorlageantrag ein, der auch einen Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat beinhaltete.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 25. Juni 2013 wurde der bekämpfte Bescheid dahin abgeändert, dass der Verspätungszuschlag auf EUR 1.380,63 herabgesetzt wurde. Im Übrigen wurde die Beschwerde (Berufung) als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte die belangte Behörde aus, gemäß § 11 WTFG habe die Ortstaxe zu entrichten, wer im Gebiet der Stadt Wien in einem Beherbergungsbetrieb gegen Entgelt Aufenthalt nehme.

Gemäß § 13 Abs 1 WTFG hätten die Inhaber der Beherbergungsbetriebe die Ortstaxe von den Beherbergten einzuheben und bis zum 15. des der Beherbergung nächstfolgenden Monats beim Magistrat zu entrichten sowie bis zum 15. Februar jedes Jahres für die im Vorjahr entstandene Steuerschuld beim Magistrat eine Steuererklärung einzureichen. Die Inhaber des Beherbergungsbetriebes hafteten für die Begleichung der Ortstaxe durch die Beherbergten.

Die Bf habe von 2005 bis 2009 ca 50 Appartements an zwölf Standorten in Wien an Privatpersonen, Firmen und Botschaften vermietet. Wie sich aus den vorgelegten Reservierungsbestätigungen beziehungsweise dem Internetauftritt der Bf ergebe, seien alle Räumlichkeiten eingerichtet beziehungsweise die Küchen mit Herd, Dunstabzug, Kühlschrank, Mikrowelle, Kaffeemaschine, Besteck, Geschirr und teilweise Geschirrspüler ausgestattet gewesen. In den Badezimmern hätten sich Waschmaschinen befunden. Jedes Appartement habe über einen Telefonanschluss, Breitband-Internetzugang und SAT- beziehungsweise Kabel-TV verfügt. Außerdem seien eine Grundausstattung an Kochgeschirr sowie diverse Elektro-Kleingeräte (Staubsauger, Radio/CD-Player etc) vorhanden gewesen. Im Internet seien Pauschalpreise für die Appartements pro Monat je nach Größe angegeben worden. Der Pauschalpreis habe die Betriebskosten, die Telefongrundgebühr, den Breitband-Internet-Anschluss sowie SAT- beziehungsweise Kabel-TV inkludiert. Die Energiekosten (Gas, Strom) sowie die Telefon-Gesprächsgebühren (per Einzelgesprächsnachweis) seien separat verrechnet worden. Eine Weitergabe beziehungsweise Untervermietung der Appartements sei nicht gestattet gewesen. Die Mietverträge seien befristet abgeschlossen worden ("für die Reservierungsdauer"). Die Beendigung des Vertrages sei per vereinbarter Vertragsdauer erfolgt. Haustiere hätten nur mit ausdrücklicher Zustimmung mitgenommen werden dürfen. Die Appartements seien während andauernder Vermietung nicht gereinigt worden. Eine verpflichtende, entgeltliche Endreinigung sei aber vorgesehen gewesen. Bettwäsche und Handtücher seien beim Erstbezug zur Verfügung gestellt worden.

Aus den vorgelegten Mietverträgen ergebe sich, dass im gegenständlichen Zeitraum ca 15 mal Appartements kürzer als einen Monat, ca 72 mal Appartements einen Monat, ca 96 mal Appartements bis zu drei Monaten und ca 113 mal Appartements über drei Monate, wovon ein großer Teil auf sechs Monate befristet gewesen sei, vermietet worden

seien. Vermietungen zu einem Jahr (ca fünf) und über ein Jahr hinaus (ca sechs) hätten die Ausnahme dargestellt.

In den Reservierungsbestätigungen finde sich folgenden Klausel: "Sollten die beiliegenden Allgemeinen Vertragsbedingungen keine Anwendung finden, gelten die Bestimmungen für das Hotel- und Beherbergungsgewerbe." Außerdem seien die Benutzungsfrist des Appartements und die technische Ausstattung angeführt sowie ein monatlicher Pauschalpreis und ein Kostenbeitrag für die Endreinigung vereinbart worden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe zur Frage, wann ein Beherbergungsbetrieb vorliege, das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 1979, 255/79, zitiert. Nach diesem sei darunter die entgeltliche Zurverfügungstellung von Wohnraum zum Zwecke des (vorübergehenden) Aufenthaltes, verbunden mit den in einem Betrieb der Fremdenbeherbergung üblichen Dienstleistungen zu verstehen.

Weiters werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2002, 2000/13/0202, verwiesen. Darin werde ausgeführt, dass eine Wohnungsvermietung (Ferienwohnungsvermietung) bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfinde, erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedinge, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden sei, deutlich hinausgehe. Die kurzfristige - nicht länger als über eine Saison - Abgabe solcher Wohnungen an Mieter deute auf eine gewerbliche Vermietung hin. Eine solche kurzfristige Vermietung mehrerer eingerichteter Ferienwohnungen erfordere nämlich in der Regel eine Verwaltungsarbeit, die das bei bloßer Vermietung übliche Ausmaß deutlich übersteige. Der Vermieter müsse sich nämlich stets um neue Feriengäste umsehen und habe bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Wohnungen und ihre Einrichtungen in einem weiterhin vermietbaren Zustand befänden.

Auf das Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 8. November 2011, 3 Ob 158/11y, werde verwiesen. In diesem habe der Oberste Gerichtshof unter anderem ausgeführt, für die Abgrenzung des Gastaufnahmevertrages vom reinen Bestandsvertrag sei entscheidend, ob dem Gast neben der Wohnmöglichkeit auch Verpflegung gewährt und für seine Bedienung gesorgt werde. Es komme jeweils auf die Vertragsgestaltung im Einzelfall an. Zu den wesentlichen Merkmalen einer Vermietung im Rahmen des Betriebes eines Beherbergungsunternehmens zählten nach der Judikatur (unter anderem) die Überlassung der Räume mit bestimmten Dienstleistungen wie Reinigung des Objekts durch den Vermieter und Beistellung der Bettwäsche und von Geschirr, aber auch, dass der vereinbarte Mietzins die Kosten für Strom, Heizung und Wasser enthalte.

Weiters sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 2010, 2008/06/0200, zu verweisen. Darin habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, die Frage, ob gewerbsmäßige Fremdenbeherbergung anzunehmen sei, sei unter Bedachtnahme auf alle Umstände des Einzelfalls zu beantworten und zwar im

Besonderen unter Bedachtnahme auf den Gegenstand des Vertrages (bloß Schlafstelle und Wohnraum und dessen Umfang), Dauer des Vertrages, Verabredung in Ansehung von Kündigung und Kündigungsfristen, Nebenverabredung über Beistellung von Bettwäsche und Bettzeug, über Dienstleistungen, wie Reinigung der Haupt- und der Nebenräume, der Bettwäsche, der Kleider usw des Mieters, Beheizung und dergleichen, sowie auch die Art und Weise, in welcher sich der Betrieb nach außen darstelle. Eine dem Begriff der Fremdenbeherbergung zuzuordnende Tätigkeit liege dann vor, wenn gleichzeitig mit der Zurverfügungstellung von Wohnraum damit üblicherweise im Zusammenhang stehende Dienstleistungen erbracht würden. Dazu sei erforderlich, dass das aus dem Zusammenwirken aller Umstände sich ergebende Erscheinungsbild ein Verhalten des Vermieters der Räume erkennen lasse, das - wenn auch in beschränkter Form - eine laufende Obsorge hinsichtlich der vermieteten Räume im Sinne einer daraus resultierenden Betreuung des Gastes verrate. So sei zB die entgeltliche Vergabe von Bettstellen in einem Massenquartier selbst dann als Ausübung des Fremdenbeherbergungsgewerbes anzusehen, wenn in völlig unzureichendem Maße sanitäre Einrichtungen beigestellt würden und als Dienstleistung dem Kunden gegenüber nur die gelegentliche Beistellung von Bettwäsche erbracht werde.

Auch im gegenständlichen Fall sei eine typologische Betrachtung durchzuführen. Die Klärung der in Rede stehenden Frage habe "unter Bedachtnahme auf alle Umstände des Einzelfalles" zu erfolgen, wobei im Besonderen auf den Gegenstand des Vertrages, die Dauer des Vertrages, Verabredungen in Ansehung der Kündigung und der Kündigungsfristen, Nebenverabredungen über die Beistellung von Wäsche und Bettzeug, auf Dienstleistungen, wie Reinigung der Haupt- und Nebenräume, der Bettwäsche, der Kleider usw des Mieters, Beheizung und dergleichen sowie auf die Art und Weise, in welcher sich der Betrieb nach außen darstelle, abzustellen sei.

Gegenstand des Vertrags sei die Nutzung von Appartements für einen im Vorhinein festgelegten Zeitraum. Wie von der Bf ausgeführt worden sei, würden die Wohnungen an Personen mit vorübergehendem Wohnbedürfnis vermietet, was dem Begriff der Beherbergung immanent sei. Verträge seien vereinzelt zu einigen Tagen (zB BI einmal für fünf Tage und einmal für zehn Tage oder OH für vier Tage) oder über ein Jahr hinaus abgeschlossen; die Mehrheit der Verträge sei zwischen einem Monat und sechs Monaten abgeschlossen worden. Ein Dispositionsrecht sei explizit ausgeschlossen worden. Ebenso sei die Mitnahme von Haustieren an eine explizite Zustimmung des Vermieters gebunden worden. Da es sich um befristete Verträge handle, fänden sich in den als Reservierungsbestätigung bezeichneten Verträgen auch keine Bestimmungen zu Kündigungen. Bezüglich Dienstleistungen werde beim Erstbezug Bett- und Frotteewäsche zur Verfügung gestellt und eine verpflichtende, entgeltliche Endreinigung vorgesehen. Laufende Dienstleistungen während der Mietdauer würden keine erbracht. Außerdem würden sämtliche Gebrauchsgegenstände des Alltags (wie Geschirr, Elektrogeräte und Küchengegenstände) zur Verfügung gestellt. Auch werde ein Pauschalpreis für die Vermietung verrechnet. Ausgenommen seien nur einzelne Telefongespräche

und die verbrauchte Energie. Bezüglich der Darstellung des Betriebes sei neben der Internetdarstellung mit Pauschalpreisen und der Bewerbung von möblierten und vollständig ausgestatteten Appartements insbesondere auf die Verträge zu verweisen. Diese seien als "Reservierungsbestätigungen" bezeichnet und enthielten auch nicht die für Mietverträge üblichen Klauseln. Zudem werde in diesen auf die "Bestimmungen für das Hotel- und Beherbergungsgewerbe" verwiesen. Damit sei wohl ein Verweis auf die Allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Hotellerie (AGBH) gemeint, welche die Rechtsverhältnisse eines Beherbergungsvertrages regelten.

Eine Gesamtbetrachtung ergebe daher, dass die Merkmale eines Beherbergungsbetriebes überwiegen. Aus der zahlreichen Judikatur zum Begriff der "gewerblichen Beherbergung von Gästen" habe der Verwaltungsgerichtshof aktuell abgeleitet, dass dafür bereits ein geringes Ausmaß an für die Beherbergung typischen Dienstleistungen ausreichend sei (Hinweis auf VwGH vom 23. November 2010, 2009/06/0013).

Dem Vorbringen, dass die "Bestimmungen für das Hotel- und Beherbergungsgewerbe" nicht Vertragsgegenstand geworden wären, sei zu entgegnen, dass die zivilrechtliche Gültigkeit der Bestimmungen für die gegenständliche typologische Betrachtung nicht von Bedeutung sei. Schon allein der Hinweis auf Bestimmungen des Hotel- und Beherbergungsgewerbes indiziere ein Erscheinungsbild eines Beherbergungsbetriebes. Auch sei mit dem Hinweis eindeutig der Wille des Vertragsverwenders, der Bf, erkennbar. Demnach hätten Beherbergungsverträge abgeschlossen werden sollen. Dies ergebe sich auch daraus, dass keine üblichen Mietverträge vorlägen.

Unter Bezugnahme auf das VwGH-Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2008/15/0060, führte die belangte Behörde weiters aus, der Bf sei zuzustimmen, dass das Fehlen von Tätigkeiten wie der täglichen Wartung der Ferienwohnungen und der Verabreichung von Mahlzeiten auf das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hindeuten könne. Demgegenüber seien unter anderem die (wenn auch nur erstmalige) Überlassung von Bett- und Tischwäsche sowie die Bereitstellung von Geschirr und Küchengeräten typisch gewerbliche Nebenleistungen, die bei der bloßen Vermietung von Wohnraum üblicherweise nicht erbracht würden und bei der kurzfristigen Vermietung einer größeren Zahl von Ferienwohnungen für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung sprächen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überwiegen im vorliegenden Fall jedenfalls die Merkmale der gewerblichen Vermietung, insbesondere nach dem äußeren Erscheinungsbild (Verträge, Werbung und erbrachte Dienstleistungen). Dabei handle es sich nicht um besondere, mit einer Vermietung im Regelfall verbundene Umstände, was den Verwaltungsgerichtshof veranlasst habe für solche Fälle einen Beherbergungsbetrieb anzunehmen. Auch auf Grund des häufigen Wechsels der Mieter sei von einem untypischen Aufwand im Vergleich zu normalen Mietverträgen auszugehen. Dies erfordere eine laufende Verwaltungstätigkeit und Werbung, die im Regelfall bei Vermietungen nicht gegeben sei. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich um kurzfristige Verträge handle. Die meisten Verträge seien zwischen einem und sechs Monaten abgeschlossen worden.

Die Höhe der ermittelten Berechnungsgrundlagen und Steuerbeträge sei nicht konkret in Frage gestellt worden. Es sei zwar die Abgabepflicht dem Grunde nach nicht anerkannt worden, zu den ermittelten Steuerbeträgen sei jedoch kein substantiiertes Vorbringen erstattet worden.

Die Festsetzung des Säumniszuschlages beruhe auf der zwingenden Vorschrift des § 217 BAO.

Aufgrund des Umstandes, dass bisher keine abgabenrechtlichen Verfehlungen der Abgabepflichtigen aktenkundig seien, des Ausmaßes des finanziellen Vorteils der verspäteten Entrichtung des Abgabebetrages und des Verschuldens der Bf, habe mit einem Verspätungszuschlag von 5 % das Auslangen gefunden werden können.

Die Bf verzichtete mit Schriftsatz vom 22.7.2016 auf die im Vorlageantrag vom 20.6.2012 gestellten Anträge auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 18.5.2015, ZI 2013/17/0609, die im Beschwerdefall ergangene Berufungsentscheidung der Abgabenberufungskommission der Stadt Wien vom 25.6.2013, GZ ABK-152/12, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Damit ist die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes zu erledigen.

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Bf im fortgesetzten Verfahren von der Abgabenberufungskommission der Stadt Wien auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

§ 5 WAOR (Gesetz über die Organisation der Abgabenverwaltung und besondere abgabenrechtliche Bestimmungen in Wien): *"Über die Beschwerden in Angelegenheiten der in den §§ 1 und 2 genannten Landes- und Gemeindeabgaben und der abgabenrechtlichen Verwaltungsübertretungen zu diesen Abgaben entscheidet das Bundesfinanzgericht."*

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt die Rechtssache nach § 42 Abs 3 VwGG in der für die vorliegende Berufungsentscheidung geltenden Fassung in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat, und die Beschwerde vom 27.7.2011 gilt wiederum als unerledigt.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde bzw nunmehr Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsbehörden nach § 63 Abs 1 VwGG verpflichtet in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof begründete die Aufhebung folgendermaßen:

"Gemäß § 79 Abs 11 VwGG idF BGBl I Nr 122/2013 sind im Beschwerdefall die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des VwGG weiter anzuwenden.

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Wiener Tourismusförderungsgesetzes - WTFG, LGBl Nr 13/1955, § 11 in der Fassung LGBl Nr 10/2000 und § 13 Abs 1 in der Fassung LGBl Nr 1/1995, lauten (§ 13 auszugsweise):

"Gegenstand der Ortstaxe

§ 11. Wer im Gebiet der Stadt Wien in einem Beherbergungsbetrieb gegen Entgelt Aufenthalt nimmt, hat die Ortstaxe zu entrichten. Minderjährige, die sich in Wien zum Schulbesuch oder zur Berufsausbildung oder in Jugendherbergen aufhalten, sowie Studierende an Wiener Hoch- und Fachschulen sind von der Entrichtung der Ortstaxe befreit.

Einreichung der Abgabenerklärung und Entrichtung der Ortstaxe

§ 13. (1) Die Inhaber der Beherbergungsbetriebe haben die Ortstaxe von den Beherbergten einzuheben und bis zum 15. des der Beherbergung nächst folgenden Monats beim Magistrat zu entrichten sowie bis zum 15. Februar jedes Jahres für die im Vorjahr entstandene Steuerschuld beim Magistrat eine Steuererklärung einzureichen. Die Inhaber der Beherbergungsbetriebe haften für die Begleichung der Ortstaxe durch die Beherbergten. Der Magistrat kann für die Einreichung der Abgabenerklärung und die Entrichtung der Ortstaxe kürzere Fristen, äußerstenfalls eine tägliche Frist, vorschreiben, wenn die Einreichung der Abgabenerklärung oder die Entrichtung der Abgabe wiederholt versäumt wurde oder Gründe vorliegen, die die Entrichtung der Abgabe gefährden oder erschweren können.

..."

§ 189 Abs 1 Z 1 Gewerbeordnung 1973 (GewO 1973),

BGBl Nr 50/1974, lautete:

"Gastgewerbe

§ 189. (1) Der Konzessionspflicht unterliegen

1. die Beherbergung von Gästen;

..."

§ 111 Abs 1 Z 1 Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994), BGBl Nr 194/1994, in der Fassung BGBl I Nr 111/2002, lautet:

"Gastgewerbe

§ 111. (1) Einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe (§ 94 Z 26) bedarf es für

1. die Beherbergung von Gästen;

..."

Die Beschwerde bringt im Wesentlichen vor, die belangte Behörde übergehe, dass die beschwerdeführende Gesellschaft zwar komplett eingerichtete Wohnungen vermiete, allerdings keinerlei Dienstleistungen für die Mieter erbringe. Schon aus diesem Grund könne nicht von einer Beherbergung gesprochen werden. Konkret zur Ortstaxe habe der Verwaltungsgerichtshof die Dienstleistung dadurch definiert, dass sie sich als eine laufende Betreuung des Gastes auswirke. Eine derartige Betreuung werde von der beschwerdeführenden Gesellschaft jedoch nicht erbracht. Daran ändere auch die üblicherweise vereinbarte verpflichtende Endreinigung nichts. Aus einer derartigen Vereinbarung ergebe sich keineswegs die für die Beherbergung geforderte laufende Obsorge im Sinne einer Betreuung eines Gastes.

Die Beschwerde ist berechtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass unter einem Beherbergungsbetrieb im Sinne des § 11 WTFG die entgeltliche Zurverfügungstellung von Wohnraum zum Zwecke des (vorübergehenden) Aufenthaltes, verbunden mit den in einem Betrieb der Fremdenbeherbergung üblichen Dienstleistungen zu verstehen ist (vgl VwGH vom 29. April 1992, 88/17/0184, sowie vom 12. September 1979, 255/79).

Gemäß der zum gewerberechtlichen Begriff der "Beherbergung von Gästen" (vgl § 111 Abs 1 Z 1 Gewerbeordnung 1994) ergangenen hg Judikatur, die für die Auslegung des abgaberechtlichen Begriffes des "Beherbergungsbetriebes" heranzuziehen ist (vgl das zuvor genannte Erkenntnis vom 12. September 1979), ist es für das Vorliegen "gewerbsmäßiger Fremdenbeherbergung" erforderlich, dass das sich aus dem Zusammenwirken aller Umstände ergebende Erscheinungsbild ein Verhalten des Vermieters der Räume erkennen lässt, das - wenn auch in beschränkter Form - eine laufende Obsorge hinsichtlich der vermieteten Räume im Sinne einer daraus resultierenden Betreuung des Gastes verrät (vgl etwa VwGH vom 18. Februar 2009, 2005/04/0249, und die in diesem Erkenntnis zitierte Judikatur).

Es ergibt sich somit aus der angeführten hg Judikatur, dass für das Vorliegen eines Beherbergungsbetriebes im Sinne des § 11 WTFG essenziell ist, dass während der Zurverfügungstellung des Wohnraumes Betreuungsleistungen für den Gast erbracht werden.

Aus den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde ergibt sich, dass die beschwerdeführende Gesellschaft voll möblierte und eingerichtete Appartements mit Telefonanschluss, Internetzugang und SAT- beziehungsweise Kabel-TV vermietete. Der monatliche Pauschalpreis inkludierte die Betriebskosten, Telefongrundgebühr, Breitband-Internet-Anschluss und SAT- beziehungsweise Kabel-TV. Die Energiekosten (Strom, Gas) sowie die Telefon-Gesprächsgebühren wurden separat verrechnet. Bettwäsche und Handtücher wurden beim Erstbezug zur Verfügung gestellt. Die Appartements wurden während andauernder Vermietung nicht gereinigt. Laufende Betreuungsleistungen während der Mietdauer wurden keine erbracht. Eine verpflichtende, entgeltliche Endreinigung war vorgesehen.

Es ergibt sich somit, dass keinerlei laufende Betreuungsleistungen für die Mieter der Appartements während der Laufzeit der Mietverträge erbracht wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit hg Erkenntnis vom 24. Juni 1983, 82/04/0056, ausgesprochen, wird eine Raumvermietung mit einer auf eine bloße Übergabe beschränkten Beistellung von gereinigter Wäsche verbunden, so handelt es sich in Ansehung einer solchen Beistellung von Wäsche nicht um eine die Anwendbarkeit des § 189 Abs 1 Z 1 Gewerbeordnung 1973 (Konzessionspflicht der Beherbergung von Gästen) begründende Dienstleistung, sondern um eine Sachmiete.

Bezogen auf den Beschwerdefall ist somit die Beistellung sauberer Bettwäsche und Handtücher zu Beginn der Appartementmiete keine Betreuungsleistung, die dazu führte, dass ein Beherbergungsbetrieb im Sinne des § 11 WTFG vorläge, selbst wenn die Betten bezogen wären.

Hinsichtlich der verpflichtenden, entgeltlichen Endreinigung ist zu beachten, dass es sich bei dieser um keine Dienstleistung handelt, die dem Mieter des Appartements zu Gute kommt. Sie stellt daher auch keine Betreuung des Gastes dar. Die Endreinigung ist vielmehr im Interesse des Vermieters vorzunehmen, um das Appartement neuerlich vermieten zu können. Die Erbringung der Endreinigung allein genügt daher nicht, um das Vorliegen eines Beherbergungsbetriebes im Sinne des WTFG zu begründen. Sie ist eben keine laufende Obsorge im Sinne der oben wiedergegebenen Rechtsprechung.

Aus dem Verweis der belangten Behörde auf die hg Erkenntnisse vom 24. Juni 2009, 2008/15/0060, und vom 26. Juni 2002, 2000/13/0202, ist für die Beantwortung der Frage, ob im Beschwerdefall ein Beherbergungsbetrieb vorliegt, nichts zu gewinnen. Diese Erkenntnisse befassten sich nämlich mit der Frage des Vorliegens von Einkünften einer gewerblichen Vermietung von Immobilien.

Die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen lassen somit im Beschwerdefall kein Verhalten der beschwerdeführenden Gesellschaft erkennen, aus dem sich eine laufende Betreuungsleistung gegenüber den Mietern der Räume ergibt. Daran vermag auch der bloße Hinweis in den Reservierungsbestätigungen auf die subsidiäre Anwendbarkeit der "Bestimmungen für das Hotel- und Beherbergungsgewerbe" nichts zu ändern.

Da im Beschwerdefall keinerlei laufende Betreuungsleistungen durch den Vermieter erbracht wurden, liegt ein Beherbergungsbetrieb nicht vor. Dass hingegen eine gewerbliche Vermietung im Sinne der von der belangten Behörde zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 2009, 2008/15/0060, und vom 26. Juni 2002, 2000/13/0202, vorliegt, ist unbestritten, aber für die Pflicht zur Entrichtung der Ortstaxe nach dem WTFG irrelevant.

Im Übrigen sprechen auch die von der belangten Behörde festgestellten Verweildauern von in der Regel einem bis zu mehreren Monaten gegen einen Beherbergungsbetrieb.

Da aufgrund der vorstehenden Erwägungen - entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht - davon auszugehen ist, dass im Beschwerdefall kein Beherbergungsbetrieb im Sinne des § 11 WTFG gegeben ist, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Zum Verspätungs- und Säumniszuschlag:

Bestand nach den obigen Ausführungen keine Steuerpflicht, war die Bf auch nicht zur Abgabe entsprechender Abgabenerklärungen verpflichtet und waren demzufolge auch keine Verspätungszuschläge festzusetzen.

Mangels festzusetzender Abgaben bestand auch keine Abgabentrachtungspflicht und demzufolge waren auch keine Säumniszuschläge festzusetzen.

Der Beschwerde war daher insgesamt Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren gemäß § 279 Abs 1 BAO aufzuheben.

Aus all diesen Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen im gegenständlichen Verfahren entscheidungserheblich sind, sind diese durch das Erkenntnis vom 18.5.2016, 2013/17/0609, worin der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsansicht im gegenständlichen Beschwerdefall dargelegt hat, ausreichend geklärt worden. Damit liegt gegenständlich kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 26. Juli 2016