

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri über die Beschwerde der Beschwerdeführerin Bf vom 18. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 21. Mai 2019 betreffend **Umsatzsteuer 2017** zu Recht:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung über den Zeitraum 1/2017 – 8/2017 wurde vom Finanzamt am 24.01.2018 ein Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01 – 08/2017 erlassen, mit dem die Einnahmen der BF dem Normalsteuersatz unterzogen wurden. Weiters wurden Vorsteuern betreffend einen Aufenthalt der BF mit drei Mitarbeiterinnen in der Therme Laa („Meeting B“) nicht anerkannt, da diese mangels betrieblicher Veranlassung bzw. aufgrund § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien.

Mit der Beschwerde vom 18.02.2018 wurde von der BF die Anwendung des 13%igen Umsatzsteuersatzes auf ihre erzielten Einnahmen beantragt. Ihre Tätigkeit als Babyschwimmtrainerin mit sportlichem Charakter könne ausschließlich im Zusammenhang mit Schwimmbädern ausgeübt werden und sei somit unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbades verknüpft. Betreffend den Aufenthalt in der Therme Laa wurde ausgeführt, dass sie bei diesem Aufenthalt gemeinsam mit drei Mitarbeiterinnen „B Österreich“ gegründet hätte und dass es bei diesem Aufenthalt um die Erstellung von Stundenplänen, etc. gegangen sei.

Seitens des Finanzamtes wurde die Beschwerde betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01 – 08/2017 mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.07.2018 als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass gem. § 20 EStG 1988 Aufwendungen für die Lebensführung nicht abgezogen werden dürften. Die Kosten von Reisen dürften nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Reise ausschließlich durch den Beruf veranlasst sei und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen sei. Eine ausschließlich betriebliche Veranlassung dieser Reise liege nicht vor, da nicht glaubhaft dargestellt habe werden können, dass die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes (Erholung, Entspannung) ausgeschlossen werden könne. Es liege daher eine Mischreise vor.

Mit Schreiben vom 07.08.2018 wurde von der BF ein Vorlageantrag eingebracht, mit welchem die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt wurde. Von der BF wurde vorgebracht, dass sie für die Benutzung der Schwimmbäder an den eigentlichen Badbetreiber Entgelte zahlen müsse, wodurch sie sich in derselben Belastungssituation befinde wie ein Badbetreiber selbst. Es liege eine Art „Kettenüberlassung“ vor, in der sie sich selbst in der Situation des Badbetreibers befinde. Dadurch, dass sie als Einmieter ihre Einnahmen aus den Schwimmkursen mit dem Normalsteuersatz von 20 % versteuern müsse, der Badbetreiber selbst seine Einnahmen jedoch nur mit dem ermäßigten Steuersatz, führe das zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung und daraus folgend einer Wettbewerbsverzerrung zugunsten des Badbetreibers. Hinsichtlich der nicht anerkannten Vorsteuern wurde ergänzend vorgebracht, dass in den drei Konzeptionstagen ua ein Event zur Einführung von „B“ geplant, Bädern das neue Konzept vorgestellt und eine Homepage entworfen worden seien. Die produktive Zeit lasse sich aus den mitübermittelten Beilagen nachweisen.

Seitens des Finanzamtes wurde die Beschwerde am 16.08.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 21.05.2019 wurde vom Finanzamt der Umsatzsteuerbescheid für 2017 erlassen. Mit Schreiben vom 23.05.2019 wurde von der BF wiederum eine Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 mit gleichlautendem Vorbringen eingebracht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28.05.2019 wurde die BF aufgefordert, detailliert zu schildern, welche Konzepte, Stundenpläne, etc. betreffend die Marke „B“ ausgearbeitet worden seien, wieviel Zeit an den einzelnen Tagen dafür in Anspruch genommen worden sei und alle schriftlichen Unterlagen und Aufzeichnungen hinsichtlich der Tagesabläufe vorzulegen.

Mit Schreiben vom 5.6.2019 wurden von der BF eine von ihr erstellte Aufstellung hinsichtlich der Tagesabläufe bei den „Konzeptionstagen“ in der Therme Laa und ein Konvolut von Beilagen an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Seitens des Finanzamtes wurde mit Stellungnahme vom 18.07.2019 darauf Bezug genommen und im Wesentlichen ausgeführt, dass nicht glaubhaft gemacht worden sei, dass die Reise ausschließlich durch den Beruf veranlasst war.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Seitens der BF werden Baby- bzw. Kleinkinderschwimmkurse sowie Aquapartys in verschiedenen Schwimmbädern angeboten. Die aus diesen Kursen erzielten Einnahmen wurden von der BF im Beschwerdezeitraum dem 13 %igen Umsatzsteuersatz unterworfen. Seitens des Finanzamtes wurden die von der BF erzielten Einnahmen dem Normalsteuersatz unterzogen.

Die BF machte Vorsteuern für einen Aufenthalt mit drei Mitarbeiterinnen in der Therme Laa („Meeting B“ bzw. „Konzepttage“) vom 08.08. – 10.08.2017 geltend. Eine ausschließliche betriebliche Veranlassung dieses Thermenaufenthaltes konnte vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden.

3. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes. Hinsichtlich der „Konzepttage“ in der Therme Laa ist festzuhalten, dass seitens der BF zwar glaubhaft dargelegt werden konnte, dass während dieses Thermenaufenthaltes das Konzept für „B Austria“ ausgearbeitet wurde. Mit den mit dem Vorlageantrag vom 07.08.2018 vorgelegten Unterlagen und Notizen bzw. mit den anlässlich der Vorhaltsbeantwortung vom 05.06.2019 übermittelten Aufstellungen und Beilagen konnte die BF jedoch einen ausschließlich betrieblich gestalteten Aufenthalt in der Therme nicht nachweisen. Auch aus den in der Rechnung der „Therme Laa, Hotel Silent Spa“ vom 10.08.2017 ausgewiesenen Positionen geht hervor, dass die BF und ihre Mitarbeiterinnen sowohl am 08.08.2017 als auch am 09.08.2017 mehrmals die „Sommerbar“ bzw. die „Lounge Bar“ aufgesucht haben müssen, was nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf private Zwecke schließen lässt. Insgesamt geht das

Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass der Aufenthalt in der Therme auch privaten Zwecken bzw. zur Erholung gedient hat und auch anhand der geschilderten Tagesabläufe der Gesamtcharakter des Aufenthaltes nicht in eine ausschließlich betrieblich veranlasste Veranstaltung gewandelt werden kann.

4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Bezüglich der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01 – 08/2017 ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht auszuführen, dass aufgrund der Bestimmung des § 253 BAO die Beschwerde vom 18.02.2018 als auch gegen den Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer 2017 vom 21.05.2019 gilt. Die mit Schreiben vom 23.05.2019 eingebrachte Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 ist als Beschwerdeergänzung zu werten.

Hinsichtlich des auf die Baby- bzw. Kleinkinderschwimmkurse anzuwendenden Steuersatzes kann in der rechtlichen Beurteilung auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 17.06.2019, Zl. RV/7100658/2017 betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2016 verwiesen werden. In dieser Entscheidung wurde ausgeführt, dass unter „die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze“ (§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 in der Fassung vor, § 10 Abs. 3 Z 5 UStG 1994 in der Fassung seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) nur solche Leistungen subsumiert werden könnten, die jedenfalls typischerweise mit der Nutzung eines Schwimmbades einhergingen. Hierbei handle es sich grundsätzlich um solche Leistungen, die als unselbständige Nebenleistung zu der Hauptleistung der Einräumung der Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbades anzusehen seien. Derartige Umsätze, die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbunden seien, seien z.B. die Gestellung von Umkleidekabinen, Schließfächern und Schwimmhilfsmitteln. Nicht hierunter falle hingegen der von der Klägerin angebotene Schwimmunterricht. Dies ergebe sich auch aus den zugrundeliegenden Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG, die einen ermäßigten Steuersatz lediglich für das „Überlassen von Sportanlagen“ vorsehen.

Der VwGH hat mit Beschluss vom 29.01.2020 (VwGH 29.01.2020, Ra 2019/13/0072) die Außerordentliche Revision der BF gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 17.06.2019, Zl. RV/7100658/2017 zurückgewiesen und in der Begründung ausgeführt:

„Soweit sich die Revision auf die Umsatzsteuerrichtlinien (gemeint sind die im „Sachverhalt“ zitierten Rz 1393 und 1394) stützt und einen behaupteten Verstoß dagegen als rechtswidrig rügt, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei den Umsatzsteuerrichtlinien um einen Auslegungsbehelf für die Finanzverwaltung handelt und diese keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. etwa VwGH 29.1.2015, 2012/15/0007, 0008; VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038, Rn. 23). Die Richtlinien beziehen sich - wie schon das Gesetz - aber auch erkennbar nur auf die Umsätze des Betreibers eines Schwimmbads.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 (für die Streitjahre 2013 bis 2015) bzw. § 10 Abs. 3 Z 5 UStG 1994 (für das Jahr 2016) ist auf die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung ein ermäßigter Umsatzsteuersatz anzuwenden. Die Revisionswerberin kann sich schon deshalb nicht mit Erfolg auf diese Bestimmungen berufen, weil sie nicht - und zwar auch nicht, wie sie meint, jeweils „zeitlich“ durch das „Einmieten“ - Betreiberin eines Schwimmbades ist.

Die revisionswerbende Partei kann sich aus demselben Grund auch nicht auf Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL 2006/112/EG iVm Anhang III Nr. 14 (zuvor Art. 12 Abs. 3 lit a der Richtlinie 77/388/EWG iVm Anhang H Nr. 13) berufen, der einen ermäßigten Steuersatz für das „Überlassen von Sportanlagen“ vorsieht. Vor diesem Hintergrund können die hier streitgegenständlichen Schwimmkurse keine dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegenden Leistungen darstellen.“

Damit ist die Frage des anzuwendenden Steuersatzes geklärt und der Beschwerde konnte in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Hinsichtlich des Aufenthaltes der BF mit drei Mitarbeiterinnen in der Therme Laa „Meeting B“ ist in rechtlicher Hinsicht folgendes auszuführen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden.

Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Die wesentlichste Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen (betrieblichen) und privaten (außerbetrieblichen) Interessen, Aufwendungen für die Lebensführung (der dadurch Begünstigten) deshalb zum Teil in einen ertragsteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie eine Tätigkeit ausüben, die ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (vgl. VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119), und zwar selbst dann, wenn der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag (sodass auch Fälle erfasst sind, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben vorlägen; VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065). Darunter fallen auch Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei (künftigen) Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner bzw. potentieller Auftraggeber oder Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035). Maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund des Aufwands schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (VwGH 30.4.2003, 99/13/0208). Die österreichische Rechtsprechung zu nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen ist „sehr streng“ (vgl. Baldauf in Jakom EStG, 8.Aufl. 2015, § 20 Rz 63 ff).

Grundsätzlich sind also Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen, nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (VwGH 13.10.1999, 94/13/0035), und fällt etwa die Einladung von Geschäftsfreunden zu einem (gemeinsamen) Urlaub unter die nichtabzugsfähigen Aufwendungen eines Steuerpflichtigen (VwGH 15.11.2002, 98/14/0129).

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie – entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.07, 2006/14/0020). Die Behörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, nicht schon anerkennen, weil die im

konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahelegen, bei denen ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aber nicht auszuschließen ist, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet „das verlässliche Indiz“ der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht aus (VwGH 18.12.13, 2011/13/0119).

Im Sinne der vom Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellungen ist bei dem durch die BF finanzierten Thermenaufenthalt von ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen auszugehen. Bei der Aufenthaltsfinanzierung für die BF selbst und für ihre Mitarbeiterinnen handelt es sich um (geradezu klassische) Repräsentationsaufwendungen. Dass insgesamt der durchgeführte Thermenaufenthalt dem Betrieb der BF dienlich gewesen sein mag, wird hier nicht in Abrede gestellt, bewirkt aber noch nicht deren steuerliche Anerkennung. Für nicht eindeutig nach ihrer privaten und beruflichen Komponente trennbare Aufwendungen, also für sogenannte "gemischte Aufwendungen" gilt im Rahmen des § 20 EStG 1988 der Grundsatz, dass sie zur Gänze nicht abzugsfähig sind (Aufteilungsverbot). Somit ist eine schätzungsweise Aufteilung des gemischten Aufwandes in einen betrieblichen und privaten Anteil nicht zulässig (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0113 und Margreiter, Repräsentationsaufwendungen und freiwillige Zuwendungen im Einkommensteuerrecht in ÖStZ 1983, 261).

4.1. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die Entscheidung des VwGH vom 29.01.2020, Ra 2019/13/0072 ausreichend geklärt. Die Frage der beruflichen oder privaten Bedingtheit des streitgegenständlichen

Thermenaufenthaltes ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237). Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 4. März 2020