

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Dr. Michael Velik, Florianigasse 1/6, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 28. September 2021 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien – Rechnungs- und Abgabewesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, vom 1. September 2021 betreffend Ortstaxe für die Jahre 2017, 2018 und 2019 sowie Säumniszuschlag für die Jahre 2017, 2018 und 2019, MA 6/ARL – 944839-2021, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Gemäß §§ 201 Abs. 1 und 202 BAO wird die ***Bf1*** für die Ortstaxe für die Unterkünfte ***1*** Wien, A-Gasse, ***2*** Wien, B-Gasse und ***3*** Wien, C-Straße, wie folgt haftbar gemacht:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage (Steuersatz 3,2%)	Abgabebetrag
2017	EUR 946.138,04	EUR 30.276,42
2018	EUR 1.349.682,20	EUR 43.189,83
2019	EUR 1.572.636,25	EUR 50.324,36
Summe	EUR 3.868.456,49	EUR 123.790,61

Gleichzeitig wird gemäß §§ 217 und 217a BAO wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Ortstaxe ein Säumniszuschlag wie folgt auferlegt:

Zeitraum	Nicht fristgerecht entrichteter Abgabebetrag	2% Säumniszuschlag
2017	EUR 0,00	EUR 0,00
2018	EUR 2.909,17	EUR 58,18
2019	EUR 2.819,01	EUR 56,38

Summe	EUR 5.728,18	EUR 114,56
-------	--------------	------------

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (im Folgenden „Bf.“) vermietet sowohl kurz- als auch langfristig mehrere Appartements in Wien.

Am 22. Juli 2021 fand bei der Bf. eine Nachschau statt, in deren Zuge sie ihre Geschäftsaufzeichnungen vorlegte. Die Prüferin stellte fest, dass die Endreinigung nicht der Ortstaxe unterzogen worden sei. Die Endreinigung sei auf der Ausgangsrechnung separat angeführt und an die Reinigungsfirma abgeführt worden.

In Folge erließ die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid, mit welchem die Bf. für die Ortstaxe der Unterkünfte in ***1*** Wien, A-Gasse, ***2*** Wien, B-Gasse und ***3*** Wien, C-Straße, wie folgt haftbar gemacht wurde:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage (Steuersatz 3,2%)	Abgabenbetrag
2017	EUR 1.081.222,50	EUR 34.599,12
2018	EUR 1.349.682,20	EUR 43.189,83
2019	EUR 1.572.636,25	EUR 50.324,36
Summe	EUR 4.003.540,95	EUR 128.113,31

Gleichzeitig wurde wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Ortstaxe ein Säumniszuschlag wie folgt auferlegt:

Zeitraum	Nicht fristgerecht entrichteter Abgabenbetrag	2% Säumniszuschlag
2017	EUR 2.635,88	EUR 52,72

2018	EUR 2.909,17	EUR 58,18
2019	EUR 2.819,01	EUR 56,38
Summe	EUR 8.364,06	EUR 167,28

Dagegen erhob die Bf. Beschwerde. In dieser führte sie insbesondere aus, dass die Reinigungskosten von einer externen Reinigungsfirma durchgeführt [sic] und 1:1 weiterverrechnet würden und daher ein Durchlaufposten seien. Am 29. Juni 2017 habe die Bf. eine Ortstaxenprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2014 bis 31. Dezember 2016 gehabt. Die Bf. habe auch damals schon ihre Rechnungen so ausgestellt und die Prüferin, welche die Prüfung damals ebenso durchgeführt habe, sei mit der Berechnung der Ortstaxe einverstanden gewesen. Es habe nichts zu beanstanden und keine Nachforderung gegeben. Hätte sie schon im Jahr 2017 davon Kenntnis erlangt, dass dies eine angeblich falsche Berechnung wäre, hätte sie bereits im Jahr 2017 die Verrechnung umgestellt.

Nachdem die belangte Behörde erfolglos versucht hatte, von der Bf. in Erfahrung zu bringen, ob im Zeitraum 2017 bis 2019 die Bf. selbst oder die Gäste die Kosten für die Reinigung getragen hatten, erließ sie am 19. Juni 2023 eine abweisende Beschwerdeentscheidung. In ihrer Begründung führte sie unter Bezugnahme auf § 201 BAO, § 202 BAO, §§ 11 Abs. 1 bis 3 des Wiener Tourismusförderungsgesetzes (WTFG), § 12 Abs. 1 und 2 WTFG, § 13 Abs. 1 WTFG, § 14 WTFG und § 15 Abs. 1 WTFG aus, dass laut dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1996, 94/17/0114, der Erklärung eines Revisionsbeamten, wonach gegen die Selbstbemessung kein Einwand erhoben werde, nicht der Charakter eines der materiellen Rechtskraft fähigen normativen Hoheitsaktes zukomme. Dem stehe auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen, da eine von den Organwaltern bei einer Betriebsprüfung geäußerte Rechtsauffassung prinzipiell weder als gegenüber dem Abgabepflichtigen verbindlich gewertet werden könne noch auch die Bescheidbehörde binden könne. Daraus sei abzuleiten, dass die Bf. nicht auf die im Jahr 2017 erteilte Auskunft betreffend die Reinigungskosten vertrauen hätte dürfen. Die Behörde habe mit dem angefochtenen Bescheid ihre Rechtsansicht bekundet, welche für die Bf. bindend sei. Auskünfte oder Rechtsansichten eines Prüforganes seien jedoch nicht bindend.

In Folge stellte die Bf. einen Vorlageantrag. In diesem führte sie aus, dass sie gewerbsmäßig Wohnungen vermiete, wobei die Wohnungen teils langfristig, teils auch nur kurzfristig vermietet würden. Die Bf. habe seit 4. Mai 2020 das reglementierte Gastgewerbe in der Betriebsart Beherbergung von Gästen in Ferienwohnungen angemeldet, da die Vermietung in Form der gewerblichen Beherbergung nicht vom Mietrechtsgesetz umfasst sei. Die Bf. vermiete ausschließlich Wohnungen und biete keine sonstigen Leistungen an. Die Wohnungen

würden nach Mietende gereinigt und nach Bedarf saniert, um neu vermietet zu werden. Die Bf. biete ihren Mietern keine sonstigen Leistungen, insbesondere keine Betreuungsleistungen an, weshalb kein Beherbergungsbetrieb iSd § 11 WTFG vorliege. Die bisher erfolgten Zahlungen der Abgaben iSd WTFG seitens der Bf. seien irrtümlich erfolgt und seien auf eine unrichtige rechtliche Auskunft bzw. Beurteilung der steuerlichen Vertretung zurückzuführen. Die Behörde habe bei der gegenständlichen Überprüfung alle Unterlagen der Bf. eingesehen bzw. einsehen können, aber die Bf. nicht zu ihrem Leistungsumfang bei der Wohnraumüberlassung befragt. Wäre die Behörde dem Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit nachgekommen, hätte diese mehr als nur rudimentäre Erhebungen durchgeführt und wäre diese infolge in Kenntnis, dass die Bf. keine touristischen Nebenleistungen bzw. Betreuungsleistungen erbringe und auch kein Reinigungsservice oder die Vermittlung Dritter anbiete, sondern schlichtweg nur die Wohnungen vermiete, und hätte dies zu einer für die Bf. günstigeren Entscheidung führen können.

Da die Behörde die Bf. aufgefordert habe bekannt zu geben, wer die Endreinigung der Wohnungen bezahlt habe, nämlich die Bf. oder der Mieter, sei davon auszugehen, dass die Behörde vermeine, die Endreinigung sei eine Betreuungsleistung und begründe die Tatbestandsmäßigkeit hinsichtlich der Tourismusabgabe. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 18. Mai 2016, 2013/17/0609, festgehalten, dass die Erbringung der Endreinigung alleine nicht genüge, um das Vorliegen eines Beherbergungsbetriebs im Sinne des WTFG zu begründen. Sie sei eben keine laufende Obsorge im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung. Richtig sei, dass die Bf. irrtümlich aus eigenem hohe Abgaben an den Magistrat der Stadt Wien bezahlt habe, ohne gesetzlich hierzu verpflichtet gewesen zu sein.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor. In ihrer Stellungnahme wies sie darauf hin, dass gemäß § 11 Abs. 2 lit. 3 WTFG (Ferien-)Wohnungen unter die Definition der sonstigen Unterkünfte zu subsumieren seien und somit bereits ipso jure nicht vom Gegenstand der Ortstaxe ausgenommen seien. Das Erbringen von Betreuungsleistungen oder sonstiger Leistungen sei für die Entstehung der Ortstaxenpflicht nicht von Belang. Ebenso beziehe sich das im Vorlageantrag angeführte Erkenntnis des VwGH vom 18. Mai 2016 auf eine vor dem Jahr 2017 gültige Rechtslage, die durch die Novellierung des WTFG keine Anwendung mehr finde.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 11. Jänner 2024 wurde die Bf. aufgefordert mitzuteilen, wer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Kosten für die Endreinigung getragen habe und ob vom angefochtenen Bescheid auch Tatbestände umfasst seien, auf welche die Bestimmungen des WTFG vor der Fassung LGBI. Nr. 7/2017 Anwendung fänden. Bejahendenfalls wurde die Bf. zudem aufgefordert, dem Bundesfinanzgericht unter Vorlage entsprechender Nachweise mitzuteilen, auf welche Bemessungsgrundlage, die vom angefochtenen Bescheid umfasst sei, die Bestimmungen des WTFG vor der Fassung LGBI. Nr. 7/2017 Anwendung fänden und darzulegen, ob bzw. welche laufenden (Betreuungs-

)Leistungen durch die beschwerdeführende Partei in Bezug auf die zu Grunde liegenden Tatbestände erbracht worden seien.

Die Bf. erwiderte mit Schriftsatz vom 23. Februar 2024, die Kosten für die Endreinigung seien stets von der Bf. getragen worden, wobei Mietern im Falle einer über das gewöhnliche Ausmaß hinausgehenden Verschmutzung nach Auszug ein Kostenbeitrag zur Endreinigung vorgeschrieben worden sei. Vom angefochtenen Bescheid seien Tatbestände umfasst, die den Zeitraum vom 1. Jänner 2017 bis zum 16. Februar 2017 betreffen. Die Kundmachung des LGBL Nr. 7/2017 sei zum 17. Februar 2017 erfolgt. Die Bemessungsgrundlage, die vom angefochtenen Bescheid umfasst sei und auf die die Bestimmungen des WTFG idF vor LGBL Nr. 7/2017 Anwendung fänden, betrage EUR 135.084,46. Mit Ausnahme von bedarfsweisen Endreinigungen der vermieteten Wohnungen seien keine vereinzelt oder laufenden (Betreuungs-)Leistungen durch die Bf. erbracht worden. Als Beweis bot die Bf. eine Parteieneinvernahme an. Sie übermittelte keine Nachweise.

Dazu nahm die belangte Behörde mit E-Mail vom 13. März 2024 wie folgt Stellung: *„Die Endreinigung wurde von der Firma durchgeführt und war obligatorisch zu entrichten. Sie war somit untrennbar mit dem Aufenthalt verbunden und wurde zu recht der Ortstaxe unterzogen.“* Darüber hinaus verwies sie auf einen gleich gelagerten Fall und übermittelte dazu die bereits ergangene Beschwerdeentscheidung vom 19. November 2020.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung erörterte ein Vertreter der belangten Behörde die rechtlichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 19. November 2020. Demnach sei bei der Textierung von § 11 WTFG idF LGBL Nr. 23/2012 eine weitere Fassung des Begriffs der Beherbergung gewollt gewesen als in der Gewerbeordnung. Das Erkenntnis aus dem Jahr 2016 habe Anlass für die Novelle 2017 gegeben. Aus den Gesetzesmaterialien zu dieser Novelle gehe hervor, dass es sich dabei um eine Klarstellung handle. Laut Vertreter der Bf. sei in der Novelle 2012 auf die „Beherbergung“ verwiesen worden. Daher finde das Erkenntnis des VwGH aus dem Jahr 2016 auch auf die Fassung LGBL Nr. 23/2012 Anwendung, zumal auch in der Gewerbeordnung damals die Wortfolge „Beherbergung von Gästen“ genannt worden sei.

Die Richterin verwies auf ältere Entscheidungen des VwGH und VfGH. Diese legten nahe, dass der Begriff der „Beherbergung“ iSd § 11 WTFG idF LGBL Nr. 23/2012 dahingehend zu verstehen sei, dass auch Dienstleistungen im zumindest geringen Ausmaß umfasst seien.

Laut Vertreter der belangten Behörde bliebe in der Praxis kein Anwendungsbereich für die Privatzimmervermietung, wenn man dieses Verständnis zu Grunde läge, da dort üblicherweise keine Betreuungsleistungen in einem Ausmaß erbracht würden, die das Kriterium der Beherbergung im Sinne der Gewerbeordnung erfüllten.

Die Vertreter der belangten Behörde führten aus, dass, soweit das WTFG idF LGBl. Nr. 7/2017 Anwendung finde, außer Zweifel stehe, dass auch die Kosten für die Endreinigung, die dem Gast in Rechnung gestellt würden, zum Entgelt für den Aufenthalt zählten und daher der Ortstaxe unterlägen. Der Vertreter der Bf. erwiderte, dass auch das Entgelt für eine Konzertkarte in Folge ein solches für den Aufenthalt wäre, wenn diese im Zuge des Aufenthalts für den Gast besorgt würde. Es sei zu beachten, dass ein Fremdbetrieb die Endreinigung durchführe. Bei Konzertkarten bestehe hingegen laut Vertreter der belangten Behörde kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Aufenthalt. Es bestehe für den Gast keine Wahl, ob er die Endreinigung in Anspruch nehme und bezahle. Darauf erwiderte der Vertreter der Bf., dass auch Konzertkarten bezahlt werden müssten. Auch sei im Gesetz keine Rede von einem unmittelbaren Zusammenhang (mit dem Aufenthalt) und der VwGH habe in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2016 den Begriff der Endreinigung definiert. Laut Vertreter der belangten Behörde sei diese Definition jedoch im Zusammenhang mit dem Begriff der Betreuungsleistung erfolgt.

Zudem nahm der Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung erstmals auf verfassungsrechtliche Aspekte Bezug: Die in § 12 WTFG verwendete Formulierung „Entgelt für den Aufenthalt“ sei nicht ausreichend determiniert und widerspreche daher dem Legalitätsprinzip. Im Übrigen widerspreche die Einforderung von Steuern für Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Tourismus zusammenhängen, der Kompetenzverteilung im Steuerrecht und greife unberechtigtweise in die Steuerhoheit des Bundes ein. Auch sei für das Inkrafttreten der Fassung LGBl. Nr. 7/2017 keine Übergangsfrist vorgesehen. Eine solche sollte jedoch vorgesehen sein, um den Normunterworfenen die Möglichkeit einzuräumen, sich darauf einzustellen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. vermietete in den Jahren 2017 bis 2019 sowohl kurz- als auch langfristig Appartements in ***1*** Wien, A-Gasse, ***2*** Wien, B-Gasse und ***3*** Wien, C-Straße.

Laufende Betreuungsleistungen wurden keine erbracht. Eine Endreinigung war vorgesehen, deren Kosten von den Gästen getragen wurden, ohne dass diese Kosten der Ortstaxe unterzogen wurden.

In Folge erhöhte die belangte Behörde nach Durchführung einer Nachschau die Ortstaxe von EUR 31.963,24 auf EUR 34.599,12 (Bemessungsgrundlage: EUR 1.081.222,50) für das Jahr 2017, von EUR 40.280,66 auf EUR 43.189,83 (Bemessungsgrundlage: EUR 1.349.682,20) für das Jahr 2018 und von EUR 47.505,35 auf EUR 50.324,36 (Bemessungsgrundlage: EUR 1.572.636,25) für das Jahr 2019 und verpflichtete die Bf. durch den angefochtenen Bescheid als Haftungspflichtige zur Zahlung der in Rede stehenden Abgabe.

Von der Bemessungsgrundlage iHv EUR 1.081.222,50 für das Jahr 2017 entfallen EUR 135.084,46 auf den Zeitraum vom 1. Jänner 2017 bis zum 16. Februar 2017.

Zudem wurden mit dem angefochtenen Bescheid Säumniszuschläge für die folgenden nicht fristgerecht entrichteten Abgabebeträge auferlegt: EUR 2.635,88 für das Jahr 2017, EUR 2.909,17 für das Jahr 2018 und EUR 2.819,01 für das Jahr 2019.

Im Zuge einer im Jahr 2017 bei der Bf. durchgeführten Prüfung betreffend Ortstaxe für den Zeitraum vom 1. Jänner 2014 bis zum 31. Dezember 2016 wurden bezüglich der Vorgehensweise der Bf., die Kosten für die Endreinigung nicht der Ortstaxe unterzogen zu haben, keine Beanstandungen erhoben.

2. Beweiswürdigung

Unstrittig ist, dass die Bf. in den Jahren 2017 bis 2019 die genannten Appartements sowohl kurz- als auch langfristig in Wien vermietete, ohne die Kosten für die Endreinigung der Ortstaxe unterzogen zu haben. Unstrittig ist auch, dass die Bf. keine Betreuungsleistungen erbrachte und von der Bemessungsgrundlage iHv EUR 1.081.222,50 für das Jahr 2017 EUR 135.084,46 auf den Zeitraum vom 1. Jänner 2017 bis zum 16. Februar 2017 entfallen.

Zur Kostentragung äußerte sich die Bf. in der Beschwerde wie folgt: „[...] die Reinigungskosten werden von einer externen Reinigungsfirma durchgeführt und 1:1 weiterverrechnet und sind daher ein Durchlaufposten.“ Dieses Vorbringen sowie die Ausführungen in der Niederschrift der Prüferin über die Nachschau bei der Bf., wonach die Endreinigung auf der Ausgangsrechnung separat angeführt und an die Reinigungsfirma abgeführt worden sei, sprechen gegen eine Kostentragung durch die Bf. selbst. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Gäste die Kosten für die Endreinigung trugen. Daher kann der Bf. nicht gefolgt werden, wenn diese trotz mehrmaligen Ersuchens durch die belangte Behörde, sich zu dieser Frage zu äußern, erst gegenüber dem Bundesfinanzgericht erstmals behauptet, die Kosten für die Endreinigung stets selbst getragen zu haben, ohne dies näher zu belegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I: Teilweise Stattgabe

Gemäß § 11 des Wiener Tourismusförderungsgesetzes (WTFG) in der geltenden Fassung LGBl. Nr. 7/2017 gilt Folgendes:

„Gegenstand der Ortstaxe

§ 11. (1) Alle Gäste, das sind Urlauber und Urlauberinnen, Geschäftsreisende und sonstige Personen, die im Gebiet der Stadt Wien in einer Unterkunft gegen Entgelt Aufenthalt nehmen, haben die Ortstaxe zu entrichten. Die Abgabepflicht besteht unabhängig davon, ob das Entgelt vom Gast selbst oder durch Dritte für diesen entrichtet wird.

(2) Im Sinne dieses Gesetzes sind:

1. Unterkünfte: Beherbergungsbetriebe und sonstige Unterkünfte.

2. Beherbergungsbetriebe: Einrichtungen, die Gästen in Zimmern oder anderen Beherbergungseinheiten Unterkunft anbieten und unter Leitung oder Aufsicht des Unterkunftgebers bzw. der Unterkunftgeberin oder seines bzw. ihres Beauftragten stehen.

3. Sonstige Unterkünfte: insbesondere Räume, die zum Wohnen, Schlafen bzw. sonstigen Aufenthalt benützt werden können, oder eine baulich in sich abgeschlossene Gruppe von solchen Räumen sowie Camping-, Wohnwagen-, Mobilheimplätze u. dgl.

(3) Minderjährige, die sich in Wien zum Schulbesuch oder zur Berufsausbildung oder in Jugendherbergen aufhalten, Studierende an Wiener Hoch- und Fachschulen und Personen, die länger als drei Monate ununterbrochen Aufenthalt nehmen, sind von der Entrichtung der Ortstaxe befreit. Personen, die eine Ausnahme von der Steuerpflicht geltend machen, haben die dafür maßgeblichen Umstände nachzuweisen.“

§ 12 WTFG idF LGBl. Nr. 7/2017 lautet wie folgt:

„Bemessungsgrundlage der Ortstaxe

§ 12. (1) Bemessungsgrundlage ist das Entgelt für den Aufenthalt im Sinne des § 11.

(2) Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht:

a) die Umsatzsteuer;

b) das Entgelt für das Frühstück im ortsüblichen Ausmaß;

c) ein Pauschalabzug von 11% des um die Abzüge gemäß lit. a und b verminderten Entgelts für den Aufenthalt im Sinne des § 11 als Äquivalent für allfällige Internationalisierungsmaßnahmen.“

Gemäß § 13 Abs. 1 WTFG idF LGBL Nr. 7/2017 gilt Folgendes:

„Einreichung der Abgabenerklärung und Entrichtung der Ortstaxe

§ 13. (1) Die Inhaber und Inhaberinnen der im § 11 genannten Unterkünfte haben die Ortstaxe von den Gästen einzuheben und bis zum 15. des dem entgeltlichen Aufenthalt 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 Steuererklärung kann elektronisch über ein zur Verfügung gestelltes Internetformular oder in jeder anderen technisch möglichen Form eingebracht werden. Die Inhaber und Inhaberinnen der im § 11 genannten Unterkünfte haften für die Begleichung der Ortstaxe durch die Gäste. 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.“

Laut § 14 WTFG idF LGBL Nr. 7/2017 beträgt die Ortstaxe je Aufenthalt im Sinne des § 11 3,2 vH der Bemessungsgrundlage (§ 12).

§ 15 Abs. 1 WTFG idF LGBL Nr. 7/2017 besagt, dass die Inhaber und Inhaberinnen der im § 11 genannten Unterkünfte die Führung jeder derartigen Unterkunft (Unterkunftseinheiten) unter Bekanntgabe der jeweiligen Adressen innerhalb von zwei Wochen nach Entstehung der Steuerpflicht (§ 11) dem Magistrat anzuzeigen haben.

§ 11 WTFG idF LGBL Nr. 23/2012, welcher bis zum 17. Februar 2017 in Kraft war, besagt Folgendes:

„§ 11. Wer im Gebiet der Stadt Wien in einem Beherbergungsbetrieb oder in einer Privatunterkunft gegen Entgelt Aufenthalt nimmt (Beherbergung), hat die Ortstaxe zu entrichten. Minderjährige, die sich in Wien zum Schulbesuch oder zur Berufsausbildung oder in Jugendherbergen aufhalten, Studierende an Wiener Hoch- und Fachschulen und Personen, die in einer Privatunterkunft länger als drei Monate ununterbrochen Aufenthalt nehmen, sind von der Entrichtung der Ortstaxe befreit.“

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens gab die Bf. an, dass von der gesamten Bemessungsgrundlage des Jahres 2017 EUR 135.084,46 auf Zeiträume entfallen, auf welche § 11 WTFG idF LGBL Nr. 23/2012 Anwendung findet.

Dieses Vorbringen ist unstrittig.

In ihrem Vorlageantrag führte die Bf. insbesondere aus, dass sie ihren Mietern keine sonstigen Leistungen, insbesondere keine Betreuungsleistungen, anbiete. Auch dies wurde von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Die Bf. folgerte daraus, dass kein Beherbergungsbetrieb iSd § 11 WTFG vorliege. Die bisher erfolgten Zahlungen der Abgaben iSd WTFG seitens der Bf. seien irrtümlich erfolgt und seien auf eine unrichtige rechtliche Auskunft bzw. Beurteilung der steuerlichen Vertretung zurückzuführen.

In Bezug auf die Bemessungsgrundlage iHv EUR 135.084,46, auf die § 11 WTFG idF LGBl. Nr. 23/2012 Anwendung findet, gilt Folgendes:

Diese Bestimmung umfasst nicht nur Beherbergungsbetriebe, sondern auch Privatunterkünfte. Durch den Klammerausdruck „(Beherbergung)“ wird jedoch auch hinsichtlich Privatunterkünfte auf das Erfordernis der „Beherbergung“ Bezug genommen.

In seinem Erkenntnis vom 18. Mai 2016 bringt der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass der Begriff der „Beherbergung“ iSd § 111 Abs. 1 Z 1 GewO zu verstehen ist. Demnach ist es für das Vorliegen einer „gewerbsmäßigen Fremdenbeherbergung“ erforderlich, dass das sich aus dem Zusammenwirken aller Umstände ergebende Erscheinungsbild ein Verhalten des Vermieters der Räume erkennen lässt, dass – wenn auch in beschränkter Form – eine laufende Obsorge hinsichtlich der vermieteten Räume im Sinne einer daraus resultierenden Betreuung der Gäste verrät. Hinsichtlich der entgeltlichen Endreinigung ist nach diesem Erkenntnis zu beachten, dass es sich bei dieser um keine Dienstleistung handelt, die den Mietern des Appartements zu Gute kommt, und daher auch keine Betreuung der Gäste darstellt.

Das Erfordernis der Erbringung von Betreuungsleistungen für die Gäste während der Zurverfügungstellung des Wohnraumes kommt bereits in im Erkenntnis selbst zitierten älteren Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck. So führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. September 1979, 255/79, zur Wiener Ortstaxe Folgendes aus: *„Nach der eigentümlichen Bedeutung der Worte im Zusammenhang der bezogenen Gesetzesstelle (verbis: „... in einem Beherbergungsbetrieb gegen Entgelt Aufenthalt nimmt,“) ist diesen jedenfalls zu entnehmen, daß darunter die entgeltliche Zurverfügungstellung von Wohnraum zum Zwecke des (vorübergehenden) Aufenthaltes, verbunden mit den in einem Betrieb der Fremdenbeherbergung üblichen Dienstleistungen zu verstehen ist [...] Das Steuerrecht ist ein Teil der allgemeinen Rechtsordnung und soll sich ihr einfügen, soweit nicht sein Wesen eine Sonderbehandlung verlangt. Demnach sollten in der Rechtssprache geprägte Begriffe allgemein die gleiche Bedeutung haben. Jedes Gesetzgebungswerk muß nämlich sorgfältig daraufhin durchdacht sein, daß die Verbindung der Teilregelungen untereinander durch ihr logisches Zusammenstimmen gewährleistet ist [...] Betrachtet man unter diesem Gesichtspunkt das verbum legale "Beherbergungsbetrieb", so wird deutlich, daß es dem Abgabengesetzgeber, soweit er sich dieses Wortes bediente, fernlag,*

diesem einen anderen Inhalt zuzumessen, als etwa jenem in § 16 Abs. 1 lit. a GewO 1859 (nunmehr § 189 Abs. 1 Z. 1 GewO 1973) normierten Begriff der Fremdenbeherbergung (Beherbergung von Gästen).“ In seinem jüngsten Erkenntnis vom 10. Jänner 2023, Ra 2022/04/0148, brachte der Verwaltungsgerichtshof die bisherige Rechtsprechung zum Verständnis des Begriffes der „Beherbergung“ iSd GewO wie folgt auf den Punkt: „Bereits die Erbringung von Dienstleistungen in nur geringem Ausmaß kann für die Einstufung als Beherbergung ausreichend sein“.

Von der gewerbsmäßigen Fremdenbeherbergung im Sinne eines Beherbergungsbetriebs ist die als häusliche Nebenbeschäftigung ausgeübte Fremdenbeherbergung iSd § 2 Abs. 1 Z 9 GewO ausgeschlossen, welche sich nicht zwingend nur auf Teile der eigenen, vom Vermieter selbst bewohnten Wohnung bezieht (VwGH 20.9.1960, 0624/59).

Im Rechtssatz des VfGH 25. 7. 1973, K II-2/72 (VfSlg. 7074/1973), wurde in Bezug auf die kompetenzrechtliche Beurteilung Folgendes festgehalten:

„Die gesetzliche Regelung der in die Kategorie der häuslichen Nebenbeschäftigung fallenden Privatzimmervermietung ist auch dann keine Angelegenheit des Gewerbes (Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG), wenn sie die Verabreichung von Speisen (ohne Auswahlmöglichkeit, zu im voraus bestimmten Zeiten), von nichtalkoholischen Getränken und von im landwirtschaftlichen Betrieb des Vermieters erzeugten alkoholischen Getränken an die beherbergten Fremden umfaßt; sie fällt gemäß Art. 15 Abs. 1 B-VG in die Zuständigkeit der Länder.“

Vor diesem Hintergrund ist § 11 WTFG idF LGBl. Nr. 23/2012 dahingehend auszulegen, dass eine Privatunterkunft als Gegenstück zu einer gewerbsmäßigen Fremdenbeherbergung zu verstehen ist. Eine Privatunterkunft umfasst mehr als bloß Privatzimmer und kann sich auch auf Ferienwohnungen beziehen (vgl. *Mair*, taxlex 2013, 104 [105]). Wird in einer solchen Unterkunft gegen Entgelt Aufenthalt genommen, ist die Ortstaxe zu entrichten ist, wenn das Kriterium der Beherbergung iSd ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung erfüllt ist.

Da sich der Begriff der „Privatunterkunft“ aus der Gewerbeordnung in Abgrenzung zu § 111 Abs. 1 Z 1 leg. cit. erschließt und zum Begriff der „Beherbergung“ iSd Gewerbeordnung eine langjährige ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht diesbezüglich kein weiterer Interpretationsbedarf. Zwar wird in der von der belangten Behörde vorgelegten Beschwerdeentscheidung vom 19. November 2020 dargelegt, dass es *„verschiedene Begriffsverständnisse des Wortes „Beherbergung“, sohin nicht nur jenen nach der GewO“* gebe. Wenn jedoch im Anschluss daran aufgeführt wird, dass der Klammerausdruck *„(Beherbergung)“* nach Ansicht des Gesetzgebers ausschließlich als Abgrenzung zur reinen Wohnraumvermietung gedacht gewesen sei, ist dem insbesondere entgegenzuhalten, dass dies im genannten Initiativantrag nicht zum Ausdruck kommt.

Zwar wird in den Gesetzesmaterialien zu § 11 WTFG in der geltenden Fassung (Beilage Nr. 23/2016) ausgeführt, dass es sich dabei lediglich um eine „gesetzliche Klarstellung“ handeln solle. Auf Grund des grundlegend unterschiedlichen Wortlauts des § 11 WTFG idF LGBI. Nr. 23/2012 und des § 11 WTFG idF LGBI. Nr. 7/2017 kann dem nicht gefolgt werden, zumal in der von der belangten Behörde übermittelten Beschwerdeentscheidung vom 19. November 2020 eingeräumt wird, dass *„es des Klammerausdrucks im Hinblick auf die Ziele und Zwecke sowie die sonstigen Regelungen des WTFG gar nicht bedurft“* hätte.

Das Vorbringen der Vertreter der belangten Behörde, dass bei diesem Verständnis in der Praxis kein Anwendungsbereich für die Privatzimmervermietung verbliebe, ist nicht geeignet, dieser Auslegung erfolgreich entgegenzutreten. Daher ist der Beschwerde insoweit stattzugeben, als auf den maßgeblichen Sachverhalt § 11 WTFG idF LGBI. Nr. 23/2012 Anwendung findet.

In Bezug auf die Bemessungsgrundlagen iHv EUR 946.138,04 im Jahr 2017, iHv EUR 1.349.682,20 im Jahr 2018 und iHv EUR 1.572.636,25 im Jahr 2019 ist § 11 WTFG in der geltenden Fassung anzuwenden. Nach dieser Bestimmung ist es unerheblich, ob die Bf. den Mietern auch sonstige Leistungen anbot, da dort sämtliche Unterkünfte umfasst sind und es nicht auf das Vorliegen einer Beherbergung ankommt. Daher ist aus den Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 2016, 2013/17/0609, auf welches die Bf. verwies und dem eine andere Rechtslage zu Grunde liegt, für die Sachverhalte, die unter § 11 WTFG idF LGBI. Nr. 7/2017 fallen, nichts zu gewinnen.

Dem Vorbringen der Bf. in ihrer Beschwerde, welches sich im Ergebnis auf die Geltendmachung des Grundsatzes von Treu und Glauben bezieht, ist Folgendes entgegenzuhalten: Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085) nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt. Überdies kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt. Ein derartiger Vollzugsspielraum liegt hier aber nicht vor. Auch wurde die Bf. von der zuständigen Abgabenbehörde nicht zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert. Der Umstand, dass diese Vorgangsweise bei früheren Prüfungen unbeanstandet geblieben ist, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

In der mündlichen Verhandlung äußerte der Vertreter der Bf. erstmals verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf § 12 WTFG idF LGBL Nr. 7/2017 über die Bemessungsgrundlage der Ortstaxe.

So wurde vorgebracht, dass die in § 12 WTFG verwendete Formulierung „Entgelt für den Aufenthalt“ nicht ausreichend determiniert sei und daher dem Legalitätsprinzip widerspreche.

Dazu ist festzuhalten, dass in der Rechtssprache geprägte Begriffe allgemein die gleiche Bedeutung haben, denn jedes Gesetzgebungswerk muss sorgfältig daraufhin durchdacht sein, dass die Verbindung der Teilregelungen untereinander durch ihr logisches Zusammenstimmen gewährleistet ist (VwGH 12.9.1979, 255/79). Angesichts der Einheit der Rechtsordnung und dem daraus folgenden Auslegungsgrundsatz der Einheit der Rechtssprache (VwGH 5.12.1963, 307/63) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass für die Auslegung des Begriffes „Entgelt“ in § 12 WTFG das Begriffsverständnis von „Entgelt“ gemäß § 4 Abs. 1 UStG heranzuziehen ist: *„Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme)“*. Die Zurverfügungstellung einer Unterkunft für einen Aufenthalt ist eine Leistung im Sinne dieser Bestimmung. Die Endreinigung dieser Unterkunft ist eine damit verbundene Nebenleistung, so wie auch die Bereitstellung von Beleuchtung und Beheizung, Wäsche und Handtüchern, Wasser und Fernsehgeräten (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 10 Rz. 142).

Der Begriff „Aufenthalt“ erschließt sich aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum gewöhnlichen Aufenthalt nach § 26 BAO: *„Ein Aufenthalt in dem genannten Sinne verlangt grundsätzlich körperliche Anwesenheit.“* Somit bezieht sich der „Aufenthalt“ gemäß § 12 WTFG auf eine körperliche Anwesenheit in einer Unterkunft nach § 11 WTFG.

Aus alledem kann geschlossen werden, dass die Formulierung „Entgelt für den Aufenthalt“ hinreichend determiniert ist und auch die Kosten für die Endreinigung, die von den Gästen getragen werden, davon umfasst sind, da die Endreinigung eine mit dem Aufenthalt in der Unterkunft verbundene Nebenleistung ist. Die Bedenken der Bf. in Bezug auf die Konformität mit dem Legalitätsprinzip kann das Bundesfinanzgericht nicht teilen.

Den Ausführungen des Vertreters der Bf. in der mündlichen Verhandlung zum Entgelt für Konzertkarten, die für den Gast während seines Aufenthalts in der Unterkunft besorgt würden, ist entgegenzuhalten, dass der Empfänger ein solches Entgelt nicht aufzuwenden hat, um eine Unterkunft für einen Aufenthalt zur Verfügung gestellt zu bekommen. Somit kann das Bundesfinanzgericht nicht der Argumentation folgen, dass auch das Besorgen einer Konzertkarte für den Gast ein Entgelt für den Aufenthalt wäre.

Zudem brachte der Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor, dass die Einforderung von Steuern für Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Tourismus zusammenhängen, der Kompetenzverteilung im Steuerrecht widerspreche und unberechtigtweise in die

Steuerhoheit des Bundes eingreife, ohne dies näher zu konkretisieren. Da die Endreinigung der Unterkunft eine mit dem Aufenthalt in der Unterkunft verbundene Nebenleistung ist, kann das Bundesfinanzgericht diesen Ausführungen nicht folgen.

Schließlich wies der Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass für das Inkrafttreten der Fassung LGBl. Nr. 7/2017 keine Übergangsfrist vorgesehen sei. Eine solche sollte jedoch vorgesehen sein, um den Normunterworfenen die Möglichkeit einzuräumen, sich darauf einzustellen. Zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz im Steuerrecht ist festzuhalten, dass sich dieser in den Schutz vor („echten“) Rückwirkungen von Steuergesetzen, den Schutz vor Eingriffen bei steuergesetzlich angeregten Dispositionen sowie den Schutz rechtlicher Anwartschaften gliedert (*Klokar in Kofler et al [Hrsg], Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023), Vertrauensschutz und Rückwirkung im Steuerrecht, 212*). Weder trat das WTFG idF LGBl. Nr. 7/2017 rückwirkend in Kraft noch begründete dessen Inkrafttreten einen Eingriff in steuergesetzlich angeregte Dispositionen oder rechtliche Anwartschaften. Daher können auch die diesbezüglichen geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt werden.

Im Ergebnis kann in der Abgabefestsetzung durch die belangte Behörde, soweit Sachverhalte betroffen sind, die unter das WTFG idF LGBl. Nr. 7/2017 fallen, keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Zu den im angefochtenen Bescheid verhängten Säumniszuschlägen wird Folgendes festgehalten:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der diesem Abs. 1 folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Nach § 13 Abs. 1 WTFG idF LGBl. Nr. 7/2017 haben die Inhaber und Inhaberinnen der im § 11 WTFG genannten Unterkünfte die Ortstaxe von den Gästen einzuheben und bis zum 15. des dem entgeltlichen Aufenthalt nächst folgenden Monats beim Magistrat zu entrichten.

Es steht außer Zweifel, dass die Ortstaxe für Zeiträume seit dem Inkrafttreten des WTFG idF LGBl. Nr. 7/2017, soweit sie sich auf die Kosten für die Endreinigung bezieht, nicht innerhalb der in § 13 Abs. 1 WTFG genannten Frist entrichtet wurde.

Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich und es wird kein Verschulden des Abgabepflichtigen vorausgesetzt (*Ritz/Koran, BAO⁷, § 217 Rz. 3*).

Somit verhängte die belangte Behörde die Säumniszuschläge im Zusammenhang mit der nicht fristgerechten Entrichtung der Ortstaxe der Jahre 2018 und 2019 zu Recht.

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 8 BAO unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Solche Herabsetzungen der maßgebenden Abgabenschuld können beispielsweise durch Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte (§ 279 Abs. 1 BAO) erfolgen (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 217 Rz. 51).

Für das Jahr 2017 entrichtete die Bf. ursprünglich eine Ortstaxe iHv EUR 31.963,24, welche die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid auf EUR 34.599,12 erhöhte. Dementsprechend verhängte sie einen Säumniszuschlag iHv EUR 52,72 (2% von EUR 2.635,88). In diesem Erkenntnis wurde die Ortstaxe für das Jahr 2017 jedoch auf EUR 30.276,42 herabgesetzt. In Folge war der Säumniszuschlag im Zusammenhang mit der Ortstaxe des Jahres 2017 auf EUR 0,00 herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II: Zulässigkeit der ordentlichen 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.

Da zur Rechtsfrage, ob die von den Gästen zu tragenden Kosten für die Endreinigung einer Unterkunft gemäß § 11 Abs. 2 WTFG idF LGBI. Nr. 7/2017, in der diese Gäste gegen Entgelt Aufenthalt nehmen, zur Bemessungsgrundlage der Ortstaxe gemäß § 12 Abs. 1 WTFG idF LGBI. Nr. 7/2017 gehören, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 23. April 2024