

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Maria Daniel, die Richterinnen Mag. Nina Wagner sowie die fachkundigen Laienrichter Erwin Agneter und Dr. Kurt Denk in der Beschwerdesache Bf1***, Bf-Adr*** vertreten durch LMG Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Sochorgasse 3, 2512 Traiskirchen, über die Beschwerde vom 11. Juni 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 8. April 2015 betreffend Umsatzsteuer 2010, 2011, 2012 und 2013 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1/2014 bis 8/2014 (nunmehr gemäß § 253 BAO gerichtet gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2014 vom 11. Jänner 2017), Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010, 2011 und 2012, sowie über die Beschwerde vom 3. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. Jänner 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Mai 2026 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010, 2011 und 2012 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013, 2014 und 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

I. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 und 2012 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

III. Gegen dieses Erkenntnis und gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf) betreibt als GmbH & Co KG am Standort in O***, Gemeinde T***, ein Fitnessstudio mit angeschlossenem Wellnessbereich.

Im Zuge einer bei der Bf im Jahr 2014 durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 wurden die bislang nach einem Aufteilungsschlüssel von 54 % dem Normalsteuersatz und 46 % dem ermäßigten Steuersatz unterworfenen Umsätze von der AP zur Gänze dem Normalsteuersatz unterworfen. Ausgenommen davon blieben lediglich Umsätze betreffend ausschließlicher Wellnessmitgliedschaften. Die Abgabenbehörde begründete diese Vorgehensweise damit, dass der Wellnessbereich umsatzsteuerlich als unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung „Fitnessstudio“ zu qualifizieren sei.

Unter Zugrundelegung der Feststellungen der Außenprüfung nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 bis 2012 mit Bescheiden vom 8. April 2015 wieder auf und setzte mit Bescheiden vom selben Tag die Umsatzsteuer (neu) fest.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 verweisen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, insbesondere auf die Niederschrift bzw den Prüfungsbericht. Im BP-Bericht wurde im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Feststellungen in der Tz 1 verwiesen.

In der Begründung des Umsatzsteuerbescheides 2013 und des Bescheides über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-08/2014 wurde auf die Niederschrift bzw den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

In der nach Fristerstreckung eingebrachten Beschwerde vom 11. Juni 2015 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010-2013, den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-8/2014 sowie die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010-2012 wurde im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass sich seit der Betriebsprüfung im Jahr 1997 weder der zu Grunde liegende Sachverhalt noch die Rechtslage geändert hätten. Es liege keine unselbständige Nebenleistung aufgrund des umfangreichen Leistungsangebotes im Wellnessbereich vor und die unterschiedlichen Abo-Verträge seien ausreichend nach außen erkennbar. Darüber hinaus bestehe eine Nachfrage nach ausschließlichen Fitness- bzw. Wellnessmitgliedschaften. In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde argumentiert, dass weder neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorliegen würden noch die Ermessensausübung nachvollziehbar sei. Die Offenlegung der Aufteilung der Abo-Einnahmen sei bereits vor Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2012 erfolgt. Die Abgabenbehörde sei von einer Vorgehensweise

abgewichen, die über Jahre hinweg in Abstimmung mit der Bf erfolgt sei. In der Beschwerde wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidungen jeweils vom 27. August 2015 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2013 und gegen den Festsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 1-8/2014 als unbegründet ab.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. Februar 2017 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 2. September 2015 brachte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2013 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-08/2014 ein.

Mit Vorlageantrag vom 9. März 2017 beantragte die Bf, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Am 11. Jänner 2017 erließ die belangte Behörde den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014; die Beschwerde ist daher nunmehr gemäß § 253 BAO gegen diesen Jahresbescheid gerichtet. Zugleich hob das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 11. November 2016 gemäß § 299 BAO auf und erließ an dessen Stelle einen abgeänderten Sachbescheid. In beiden Bescheiden wurde ausgeführt, die Umsatzaufteilung sei analog den Feststellungen lt Betriebsprüfung (BP-Bericht vom 31.03.2015, TZ 1 und 7) vorgenommen worden.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 3. Februar 2017 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 11. Jänner 2017 fristgerecht Beschwerde erhoben. Hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellung und Begründung wurde auf die Beschwerde vom 11. Juni 2015 sowie auf den Vorlageantrag vom 2. September 2015 verwiesen. Darüber hinaus beantragte die Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. März 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 4. April 2017 beantragte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 dem Bundesfinanzgericht (unter Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung) vorzulegen.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerden betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2013 sowie Umsatzsteuerfestsetzung 01-08/2014 dem Bundesfinanzgericht am 10. März 2017 vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Vorlage der Bescheidbeschwerden hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 sowie Umsatzsteuer 2015 erfolgte am 26. Juli 2017.

Am 30. März 2026 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine Erörterung der Sach- und Rechtslage durch die Berichterstatterin mit den beiden Parteienvertretern statt.

Die steuerliche Vertretung übermittelte am 8. Mai 2026 weitere Unterlagen.

Am 27. Mai 2026 wurde die mündliche Senatsverhandlung in Anwesenheit des Vertreters der belangten Behörde sowie des gesetzlichen Vertreters der Bf und deren steuerlichen Vertretung durchgeführt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine im Firmenbuch unter FN xxxxx x*** eingetragene Kommanditgesellschaft und betreibt seit 1987 in O***, Gasse 1*** ein Fitnesscenter mit Hallenbad und Wellnessbereich.

Im Jahr 2012 fand bei der Bf eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 8/2012 statt. Am 10. Oktober 2012 wurde von der belangten Behörde eine Betriebsbesichtigung bei der Bf durchgeführt.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 erging am 8. Juni 2011, für das Jahr 2011 am 10. Mai 2012 und jener für das Jahr 2012 am 25. Juni 2013.

Aus den Abgabenerklärungen der Jahre 2010 bis 2012 sind die Bemessungsgrundlagen, und die in den entsprechenden Kennzahlen erklärten Beträge ersichtlich.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2012 war der Abgabenbehörde das Aufteilungsverhältnis der Umsatzsteuersätze aus den All-inklusive-Abonnement-Verträgen, die Preiserhöhung der All-inklusive-Abonnement-Verträge sowie die getätigten Investitionen in den Bereichen Fitness und Wellness samt der entsprechenden Zuordnung und der Gebäudeaufstockung im Zusammenhang mit dem Fitnessstudio in einem Gesamtkostenvolumen von rund € 750.000,00 bekannt.

Von der belangten Behörde wurde im Jahr 2014 eine Außenprüfung für die Abgabenarten Umsatzsteuer für den Zeitraum 2010 bis 2012 und Nachschauzeitraum 1/2013 bis 8/2014 durchgeführt.

Die aufgrund der Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 verweisen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, insbesondere auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht.

Der Prüfungsbericht verweist bezüglich neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel unter Punkt „Prüfungsabschluss“ auf die in der Tz 1 angeführten Feststellungen.

In Tz 1 (USt-Verschiebung) des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung wurde ausgeführt, dass eine Aufteilung der aus den Abonnement-Verträgen resultierenden Umsätze in 10- und 20%-ige Umsätze anhand der getätigten Investitionen unterlassen worden sei. Zudem wurde das Raum- und Leistungsangebot des Unternehmens im Jahr 2014 dargestellt. Weiters wurden die aktuell bestehenden Mitgliedschaften (Stand Juni 2014) nach den unterschiedlichen Vertragsgestaltungen gegliedert und erläutert, wonach sowohl der Mitgliedsbeitrag als auch der Aufnahmebeitrag in einen Fitness- und einen Wellnessanteil aufgeteilt wurden. Die Außenprüfung stellte in dieser Tz zudem fest, dass sich alle Mitglieder grundsätzlich frei im gesamten Gebäude bewegen könnten, da die beiden Bereiche (Fitness und Wellness) nicht durch separate Zugangskontrollen voneinander getrennt seien. Zudem wurden die in den Jahren 2006 bis 2010 im Wellness- und Fitnessbereich jeweilig getätigten Investitionen sowie die im Jahr 2012 erfolgte Gebäudeaufstockung iZm dem Fitnessstudio dargestellt. Im Bericht über die Außenprüfung wurde darüber hinaus festgehalten, dass die Wahlmöglichkeit der Kunden hinsichtlich reiner Wellnessmitgliedschaften nach außen nicht erkennbar sei, da weder Werbefolder, aufliegende Preislisten noch die Homepage entsprechende Hinweise enthalten würden. Schließlich wurde ausgeführt, dass die geringe tatsächliche Inanspruchnahme von reinen Fitness- oder reinen Wellnessmitgliedschaften darauf hindeute, dass der Wellnessbereich primär dazu diene, das Leistungsangebot des Fitnessbereichs abzurunden und zu ergänzen. Zudem sei den vorliegenden Plänen zu entnehmen, dass der Wellnessbereich im Verhältnis zu den Fitnessmöglichkeiten einen vergleichsweise geringen Flächenanteil einnehme.

Darüberhinausgehende Wiederaufnahmegründe wurden in der Tz 1 nicht angeführt.

Die nachfolgenden Feststellungen zu Ausstattung, Mitgliedschaften, Personalorganisation, Nutzung/Zugangsbeschränkung, Infrastruktur und Service, Abrechnung sowie Öffentlicher Auftritt beziehen sich auf den Zeitraum 2010 bis 2015.

Ausstattung

Der Wellnessbereich befindet sich im Erdgeschoß auf einer Fläche von rund 528,59 m² und verfügt über drei Saunen, eine Infrarotkabine, ein Dampfbad, ein Kaltwasserbecken, eine Nebeldusche, einen Ruhebereich, mehreren Duschen und ein Hallenbad.

Der Fitnessbereich verfügte bis zum Umbau im Jahr 2012 über eine Fläche von rund 1.300 m², die sich auf das erste und zweite Geschoß verteilte. Im Zuge des Umbaus wurde die Fläche auf 1.666,94 m² erweitert und um ein drittes Geschoß in einem Gesamtkostenvolumen von rund € 750.000,00 ergänzt. Insgesamt umfasst der Fitnessbereich rund 90 Krafttrainingsgeräte sowie etwa 50 computergesteuerte Herz-Kreislauf-Geräte.

Das Fitnessstudio ist von Montag bis Freitag von 08.00 bis 23.00 Uhr und sonn- und feiertags von 08.00 bis 22.00 Uhr geöffnet. Der Wellnessbereich ist von 09.20 Uhr bis 22.00 Uhr geöffnet.

Seit der Eröffnung des Betriebes im Jahr 1987 liegt eine Gewerbeberechtigung für Sauna und Schwimmbad vor.

Übersicht Mitgliedschaften und Vertragsmodelle

Anzahl	Vertragsmodelle	Anteil	Vertragsarten
1.910	All-inclusive-Verträge	95,79 %	6MON, A012, A412, A512, A8W, A912, A913, AF12, G100, M012, M112, M212, M412, M512, M812, M912, M913, MF12, MS12, TAG, V012, V6M, V8W, V912, V913, A6M,
47	Mitgliedschaft-Fitness	2,36 %	M712, AL
10	Mitgliedschaft-Wellness	0,50 %	M312, M612
27	Sonstige	1,35 %	GG01, SIG1, SOL1, TRAI
31. Dezember 2011 (2.255 Gesamtverträge)			
2.155	All-inclusive-Verträge	95,57 %	6MON, A012, A412, A512, A6M, A8W, A912, A913, AF12, G100, M012, M112, M212, M412, M512, M812, M912, M913, MF12, MS12, TAG, V012, V6M, V8W, V912, V913,
61	Mitgliedschaft-Fitness	2,70 %	A712, M712, AL
9	Mitgliedschaft-Wellness	0,40 %	M312, M612
30	Sonstige	1,33 %	GG01, Studie1, TRAI

31. Dezember 2012 (2.349 Gesamtverträge)			
2.260	All-inclusive-Verträge	96,46 %	6MON, A012, A412, A512, A6M, A8W, A912, A913, AF12, G100, M012, M112, M212, M412, M512, M812, M912, M913, MF12, MS12, TAG, V012, V6M, V912, V913, VS, VS A

67	Mitgliedschaft-Fitness	2,60 %	A712, M712, AL
8	Mitgliedschaft-Wellness	0,34 %	M312, M612, A612
14	Sonstige	0,60 %	GG01, SIG1, TRAI
1. Jänner 2014 (2.318 Gesamtverträge)			
2.286	All-inclusive-Verträge	98,62 %	A012, A412, A512, A6M, A8W, A912, A913, AF12, AKT0, G100, M012, M112, M212, M412, M512, M812, M912, M913, MF12, MS12, TAG, V012, V6M, V912, V913, VS, VS A
12	Mitgliedschaft-Fitness	0,52 %	A712, M712
9	Mitgliedschaft-Wellness	0,39 %	M312, M612, A612
11	Sonstige	0,47 %	TRAI
1. Jänner 2015 (2.216 Gesamtverträge)			
2.165	All-inclusive-Verträge	97,70 %	A012, A412, A512, A6M, A8W, A912, A913, AF12, AF15, AKT, AKT0, G100, M012, M112, M212, M412, M512, M812, M912, M913, MF12, MS12, TAG, V012, V912, V913, VS, VS A
20	Mitgliedschaft-Fitness	0,90 %	A712, M712
17	Mitgliedschaft-Wellness	0,77 %	M312, M612, A612
14	Sonstige	0,63 %	SIG1, TRAI

Im Jahr 2014 umfasste das Leistungsangebot insgesamt 34 unterschiedliche Vertragsmodelle - exklusive der zusätzlich angebotenen Sonderverträge (AKT, AF15, V8W, 6MON, AL) und sonstigen Verträgen (SIG1, TRAI, GG01, Studie1, SOL1). Davon sahen 29 Modelle die gemeinsame Nutzung von Fitness- und Wellnessbereich vor, während drei Modelle die ausschließliche Nutzung des Wellnessbereichs und 2 Modelle die Nutzung des Fitnessbereichs ermöglichten.

Tageskarten für den ausschließlichen Zugang zum Wellnessbereich werden zu einem Preis von € 14,00 sowie für All-Inclusive-Leistungen zu einem Preis von € 20,00 angeboten.

Personalorganisation

Das Reinigungspersonal sowie die Rezeptionist:innen werden bereichsübergreifend eingesetzt. Die Fitnesstrainer:innen sind hingegen ausschließlich im Fitnessbereich tätig. Die Aqua-Aerobic-Trainer:innen sowie die Haustechniker:innen, deren Aufgaben beispielsweise die Überprüfung der Wasserqualität sowie die Reinigung des Pools umfassen, sind ausschließlich im Wellnessbereich tätig.

Sämtliche Stellenausschreibungen erfolgen unter dem Namen des Fitnessstudios. Die jeweiligen Aufgabenbereiche werden dabei gesondert aufgegliedert und beschrieben.

Nutzung/Zugangsbeschränkung

Die Anlage verfügte im Streitzeitraum über einen gemeinsamen Empfangsbereich für den Fitness- und den Wellnessbereich. Nach Betreten der Anlage haben die Mitglieder ihre Mitgliedskarte an der Rezeption abzugeben und erhalten im Gegenzug einen Garderobenschlüssel. Die Garderobenschlüssel sind je nach vorgesehenem Nutzungsbereich (Fitness oder Wellness) farblich unterschiedlich gekennzeichnet und zum Tragen am Handgelenk bestimmt.

Die Mitarbeiter:innen der Rezeption sowie die Trainer:innen sind angehalten, entsprechende Zutrittskontrollen durchzuführen. Darüber hinaus werden durch das Rezeptionspersonal in regelmäßigen Abständen Kontrollgänge im Wellnessbereich vorgenommen.

Eine tatsächliche Zugangsbeschränkung besteht nicht. Faktisch ist es für alle Kunden möglich, beide Bereiche zu nutzen.

Hält sich ein Kunde in einem Bereich auf, für den keine entsprechende Mitgliedschaft besteht, erfolgt eine Nachverrechnung der Nutzung oder wird dieses Verhalten zum Anlass genommen, dem Kunden ein All-Inclusive-Abonnement anzubieten.

Infrastruktur und Service

Empfangsleistungen (Anmeldung, Beratung, Ausgabe von Zutrittsmedien) werden einheitlich erbracht. Die technische Versorgung (Heizung, Strom, Lüftung und Klimatisierung) und deren Abrechnung erfolgt einheitlich. Der Restaurantbereich und die allgemeinen Aufenthaltsflächen sind sowohl für den Fitness- als auch für den Wellnessbereich vorgesehen.

In beiden Bereichen sind Duschen und Umkleiden vorhanden. Es gibt eine Fitness-Raum-Ordnung, eine Badeordnung und eine Saunaordnung.

Im Wellnessbereich werden wöchentlich Aqua-Aerobic-Einheiten angeboten. Darüber hinaus finden im Wellnessbereich keine weiteren speziellen Angebote oder Veranstaltungen statt.

Abrechnung

Die Umsätze der Fitness- und Wellnessleistungen werden buchhalterisch getrennt, jedoch nicht über eigene Kostenstellen erfasst.

Öffentlicher Auftritt

Der Wellnessbereich und dessen Mitgliedschaft werden sowohl einheitlich, insbesondere als Post-Workout-Wellness, als auch gesondert beworben.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend Größe des Wellness- und des Fitnessbereiches ergeben sich aus dem vorliegenden Gutachten des Sachverständigenbüros Mag. Georg Strafella vom 20. Jänner 2015.

Die Angaben zur Ausstattung des Wellnessbereiches beruhen auf den Angaben der Bf und erscheinen glaubwürdig, da sie im Erörterungstermin detailliert und konsistent dargestellt wurden.

Die Angaben zur Ausstattung des Fitnessbereichs beruhen auf den Ausführungen der Auskunftsperson Herrn Leopold Gispert im Erörterungstermin und werden zudem durch einen Werbefolder aus dem Jahr 2012 bestätigt.

Die Feststellung zu den Öffnungszeiten des Fitnessstudios und des Wellnessbereiches gründet sich auf die Werbebroschüre der Bf (Ausgabe xx/Juni xxxx**) sowie Angaben der Bf in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellung über das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung für Sauna und Schwimmbad seit dem Jahr 1987 stützt sich auf die im Gewerbeinformationssystem Austria (GISA) bereitgestellten amtlichen Daten.

Die Feststellungen über den Umfang und die Preise der angebotenen Leistungen ergeben sich aus dem Schreiben der Bf vom 10. Juli 2014 nebst Beilage und der von der Bf vorgelegten Modell-Statistik. Das Angebot reiner Wellnessmitgliedschaften an Kunden wird dadurch belegt, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zwischen 8 und 17 entsprechende Verträge abgeschlossen wurden.

Die Feststellung, wonach Tageskarten für den ausschließlichen Zugang zum Wellnessbereich sowie für All-Inclusive-Leistungen angeboten werden, sowie die entsprechende Preisgestaltung ergeben sich aus den vorgelegten beispielhaften Tages-Abschlüssen der Bf.

Die Feststellungen zur Personalorganisation beruhen auf den Angaben der Bf im Erörterungstermin, die insgesamt als nachvollziehbar und glaubhaft zu beurteilen sind. Daraus ist abzuleiten, dass eine überwiegende einheitliche Personalorganisation vorliegt, die sich

insbesondere in einem bereichsübergreifenden Einsatz des Rezeptions- und Reinigungspersonals widerspiegelt. Sowohl das Reinigungspersonal als auch das Personal an der Rezeption wird flexibel in beiden Bereichen eingesetzt. Eine getrennte Aufnahme von Personal ausschließlich für den Wellness- oder Fitnessbereich erfolgt nicht; vielmehr wird die konkrete Zuordnung durch interne Regelungen tageweise festgelegt. Zudem übernimmt die Rezeption zentral die Anmeldung sowie die Ausgabe von Zutrittsmedien für beide Bereiche. Auch die Tatsache, dass sämtliche Stellenausschreibungen unter dem Namen des Fitnessstudios erfolgen, unterstreicht die einheitliche Personalorganisation. Die Zuordnung einzelner Mitarbeitergruppen, wie Fitnesstrainer:innen zum Fitnessbereich und Aqua-Aerobic-Trainer:innen und Haustechniker:innen zum Wellnessbereich, steht jedoch der Annahme einer einheitlichen Personalorganisation nicht entgegen. Die dargestellte Zuordnung einzelner Tätigkeiten für bestimmte Bereiche ist vor dem Hintergrund der jeweiligen fachlichen Spezialisierung zu sehen und lässt für sich genommen keine organisatorische Trennung erkennen.

Die Feststellungen betreffend Zugangsbeschränkung, Kontrollen und das Vorgehen bei unberechtigter Benützung einer der Bereiche ohne Mitgliedschaft beruhen auf der Aussage der Bf im Erörterungstermin. Die Bf erscheint in ihren Angaben insgesamt konsistent und nachvollziehbar. Es bestehen keine Hinweise auf offensichtliche Widersprüche oder Motivationen, die eine bewusste Falschaussage nahelegen würden. Der Zutritt zu den einzelnen Bereichen ist lediglich durch unterschiedliche farbige Garderobenbänder formal beschränkt, wodurch faktisch die Möglichkeit besteht, auch solche Bereiche zu nutzen, für die keine Mitgliedschaft abgeschlossen wurde. Angesichts von über 2.000 bestehenden Mitgliedsverträgen erscheint eine lückenlose Kontrolle in der Praxis nicht durchführbar. Auch wenn alle Kunden den Wellnessbereich über die Rezeption passieren müssen und das Personal angewiesen wird, darauf zu achten, dass sich keine unbefugten Personen in den jeweiligen Bereichen aufhalten, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine tatsächliche Überprüfung jedes Einzelnen nicht gewährleistet werden.

Die Feststellungen über die Infrastruktur und den angebotenen Service stützen sich auf die Aussagen der Bf. Sie hat die vorhandenen Bereiche, Einrichtungen und Leistungen in nachvollziehbarer Weise beschrieben. Diese Angaben werden durch den vorliegenden Grundrissplan bestätigt, der die benannten Räumlichkeiten und ihre Anordnung widerspruchsfrei abbildet.

Die Feststellung über das Bestehen einer Fitness-Raum-, Bade- und Saunaordnung ergibt sich aus der von der Bf vorgelegten Fotodokumentation.

Die Feststellung, wonach der Wellnessbereich sowohl eigenständig als auch im Sinne einer Post-Workout-Wellness beworben wird, gründet sich auf die Inhalte der vorliegenden Werbebroschüren der Bf (Ausgabe xx/Juni xxxx***, Titelblatt sowie Seiten 3, 4 und 6; Ausgabe

xx/Jänner xxxx***, Seiten 2, 4, 5 und 7). In den Werbefoldern finden sich allgemeine Hinweise betreffend positive Effekte von Saunabädern auf Wohlbefinden, Muskulatur, Kreislauf und Immunsystem. Zudem wird klargestellt, dass das Wellnessangebot nicht ausschließlich aktiven Sportlern vorbehalten ist, sondern der Spa-Bereich auch ohne Inanspruchnahme von Trainingsleistungen genutzt werden kann. Gleichzeitig wird der Wellnessbereich wiederholt in unmittelbarem Zusammenhang mit der Nutzung des Fitnessstudios beworben. Dies kommt insbesondere in Aussagen wie „Es liegt nichts näher, als nach einem harten Workout die studioeigene Sauna aufzusuchen“ oder „Entspannen Sie nach Ihrem Training im warmen Ambiente, wo Sie in direktem Anschluss unseren Wellnessbereich vorfinden“ zum Ausdruck. Auch weitere Formulierungen wie „Gibt es etwas Schöneres, als den Körper nach einem intensiven Workout zur Ruhe kommen zu lassen? Nichts ergänzt Ihr Training so perfekt wie der direkte Gang in unsere hauseigene Saunalandschaft [...]“ sowie „Warum Wellness nach dem Sport? Die wohlige Wärme sorgt für eine gezielte Regeneration Ihrer Muskulatur, löst Verspannungen und beugt Muskelkater vor. Gleichzeitig wird Ihr Kreislauf sanft angeregt und das Immunsystem gestärkt [...]“ verdeutlichen, dass der Wellnessbereich gezielt als Ergänzung zur sportlichen Betätigung beworben wird.

Die Feststellung über den Wissensstand der Behörde zum Zeitpunkt der Veranlagung der Umsatzsteuer 2012 ergibt sich zum einen aus dem von der Bf vorgelegten Schreiben vom 25. Oktober 2012, dem Aktenvermerk über die Betriebsbesichtigung vom 10. Oktober 2012 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung und zum anderen aus dem BP-Bericht vom 19.11.2012 sowie aus den von der belangten Behörde im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung erstellten Unterlagen.

Die übrigen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Punkt 1.: Stattgabe)

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012

Strittig ist zunächst, ob die belangte Behörde zur beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2010 bis 2012 berechtigt war.

A. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis

dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199). Gemeint sind dabei Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Diese sind im Wiederaufnahmebescheid anzuführen und (nur) diese sind im Beschwerdeverfahren nunmehr Prüfungsmaßstab (VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142). Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher die Sache nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (VwGH 02.02.2023, Ra 2021/13/0133; VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063). Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030; VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; VwGH 02.02.2023, Ra 2021/13/0133). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten und (direkt oder indirekt) im Wiederaufnahmebescheid angeführten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327; VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159).

Neben dem Erfordernis eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes iSd § 303 Abs 1 lit a-c BAO setzt § 303 Abs 1 letzter Satz BAO als zweite Tatbestandsvoraussetzung für eine erfolgreiche Wiederaufnahme voraus, dass die Kenntnis des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes

allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis geeignet sein muss, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Demnach rechtfertigt nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmetatbestandes, sondern erst die Verbindung mit einem anderslautenden Bescheid die Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens. Diese Tatbestandsvoraussetzung für die Verfügung einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO bewirkt, dass bereits im Wiederaufnahmeverfahren die materiell-rechtlichen Auswirkungen auf den Sachbescheid einzubeziehen sind (vgl. *Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 303 BAO Anm 14 unter Hinweis auf VwGH 22.12.1965, 2215/64; UFS 26.7.2012, RV/0742–L/09; BFG 15.9.2015, RV/2100597/2015).

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 mit Verweis auf VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030).

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall und auch im gegenständlichen Fall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand (nunmehr § 303 Abs 1 lit b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005; VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142).

Wird in jener Textzahl des Außenprüfungsberichts (der Ausführungen zu den Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen, enthält) allerdings auf eine Textzahl im Außenprüfungsbericht verweisen, die keine Darlegung von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln enthält, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ordnungsgemäß begründet und somit rechtswidrig (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; BFG 30.06.2023, RV/5101165/2018).

Die maßgeblichen Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen bzw müssen auf sonstige Weise daraus (zB durch Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht) zu entnehmen sein. Diesbezüglich ist es Aufgabe des Finanzamtes, die von ihm verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.09.1987, 87/13/0006). Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Eine derart konkretisierte Bezeichnung des Wiederaufnahmegrundes ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der

ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030) damit die zu entscheidende „Sache“ iSd § 279 Abs 1 BAO bestimmt/begrenzt wird, wobei das Bundesfinanzgericht bei seiner Entscheidung dann lediglich zu prüfen und zu beurteilen hat, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe die verfügte Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht.

Geht es daher einzig und allein darum, einen bestimmten, der Behörde schon bisher bekannten Sachverhalt anders als bisher rechtlich zu würdigen, so kann dies nicht im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens unter Berufung auf Tatsachen geschehen, die mit diesem Sachverhalt und seiner rechtlichen Würdigung in keinem Zusammenhang stehen (vgl VwGH 13.09.1988, 87/14/0159).

B. Erwägungen

Im gegenständlichen Fall wurden die Umsatzsteuerverfahren 2010 bis 2012 von Amts wegen wiederaufgenommen. Grundlage dafür waren die Feststellungen der Betriebsprüfung, auf die im Wiederaufnahmebescheid durch Verweis auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht Bezug genommen wurde. Damit ist erkennbar, dass sich die Behörde auf den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs 1 lit b BAO stützte.

Ein solcher Verweis auf der Partei bekannte Schriftstücke ist rechtlich zulässig. Maßgeblich ist, ob darin neu hervorgekommene Tatsachen dargestellt sind. Entscheidend ist daher, ob die Niederschrift und der Prüfungsbericht Umstände enthalten, die der Abgabenbehörde bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides noch nicht bekannt waren und somit eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

In der Niederschrift wurden zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens keine gesonderten Feststellungen getroffen. Im BP-Bericht wird im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Feststellungen in der Tz 1 verwiesen. In dieser Textziffer wurde nicht festgehalten, welche festgestellten Tatumstände im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sind, die eine auf den Neuerungstatbestand gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen und begründen würden. Es bleibt daher abzuklären, ob sich gegebenenfalls aus den dort angeführten Feststellungen ein Neuerungstatbestand nachvollziehbar folgern und ableiten lässt.

Die im BP-Bericht enthaltenen Ausführungen zum Raum- und Leistungsangebot sowie zu den Vertragsangeboten betreffen ausschließlich das Jahr 2014 und sind daher als Wiederaufnahmegrund für die Jahre 2010 bis 2012 ungeeignet. Offensichtlich betrifft auch die Feststellung, dass es kaum reine Wellnesskunden gibt, das Jahr 2014 und begründet somit keinen Wiederaufnahmegrund für die Jahre 2010 bis 2012.

Aus dem oben dargestellten Sachverhalt ergibt sich ferner, dass der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung des Umsatzsteuerbescheides 2012 am 25. Juni 2013 sachverhaltsmäßig sämtliche relevanten Tatumstände vollständig bekannt waren und der angenommene Neuerungstatbestand somit für die Umsatzsteuer 2012 nicht vorlag.

Für die Jahre 2010 und 2011 ist festzustellen, dass sowohl die mangelnde Außenwirkung der Möglichkeit zur Inanspruchnahme reiner Wellnessmitgliedschaften als auch die Einführung eines Getränke-Abonnements der Abgabenbehörde nicht bekannt waren. Gleiches gilt für die erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommenen Feststellungen zum Aufteilungsverhältnis der Umsatzsteuersätze aus den All-inklusive-Abonnementverträgen, sowie zur unterlassenen Anpassung der Umsatzsteuersätze. Der Abgabenbehörde waren darüber hinaus die im Jahr 2010 in den Fitness- und Wellnessbereich getätigten Investitionen als auch das Gesamtinvestitionsvolumen unbekannt. Jedoch wurden die Investitionen im BP-Bericht nicht genau beziffert, sondern für die Jahre 2006 bis 2010 zusammengefasst dargestellt, wodurch eine konkrete Zuordnung für das Jahr 2010 nicht möglich ist.

Für die zu erfolgende Prüfung ist zunächst festzustellen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen nach ihrer Art und ihrem Inhalt geeignet gewesen wären, allein oder in Verbindung mit den übrigen Verfahrensergebnissen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Auch ohne Kenntnis des konkret anzuwendenden Aufteilungsverhältnisses ist die Spruchrelevanz der neu hervorgekommenen Tatsachen zu bejahen. Die von der Abgabenbehörde angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen betreffend die Jahre 2010 und 2011 waren nach ihrer Art und ihrem Inhalt geeignet, Auswirkungen auf das Aufteilungsverhältnis und die daraus resultierenden Umsatzsteuersätze zu haben. Damit wären anders lautende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 möglich gewesen. Dass auf eine derartige Anpassung im BP-Bericht nicht eingegangen wurde, steht der Erfüllung dieser Voraussetzung nicht entgegen.

Im Anschluss an die Bejahung der Spruchrelevanz ist zu überprüfen, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen tatsächlich Grundlage der geänderten Entscheidung waren und damit ein kausaler Zusammenhang besteht. Nur auf diese Weise kann festgestellt werden, ob der Wiederaufnahmegrund die neue Rechtsbeurteilung - hier die Feststellung einer unselbständigen Nebenleistung und die Anwendung des Normalsteuersatzes - trägt oder ob die Abweichung ausschließlich auf einer Änderung der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts beruht. Liegt kein kausaler Zusammenhang vor, ist die Wiederaufnahme trotz Eignung der Tatsachen unzulässig.

In diesem Zusammenhang ist zu klären, welche materiellen Gesichtspunkte für die Bewertung der streitgegenständlichen Leistungen relevant waren. Dabei zeigt sich, dass für die Feststellung des Vorliegens einer unselbständigen Nebenleistung zur Hauptleistung weder die

(Un-)Trennbarkeit der Einzelleistungen des in Rede stehenden Umsatzes noch die Auseinandersetzung mit der Frage, welcher wirtschaftliche Zweck mit dem Umsatz - gleich ob einheitlich oder nicht - verfolgt wird, von Belang waren. Auch andere Aspekte materieller Art, denen keine entscheidende Bedeutung zukommt, die jedoch unterstützend zur Analyse der genannten Elemente herangezogen werden könnten – etwa eine einheitliche bzw getrennte Abrechnung sowie die Größenverhältnisse der beiden Bereiche zueinander – wurden nicht angeführt.

Weder die Einführung der Getränke-Abonnements noch die unterlassene Anpassung der Umsatzsteuersätze bzw das Aufteilungsverhältnis dienten als Grundlage für die neue Sachentscheidung betreffend unselbständige Nebenleistung des Wellnessbereiches.

Die im BP-Bericht angeführte Feststellung zur fehlenden äußeren Erkennbarkeit der Wahlmöglichkeit reiner Wellnessmitgliedschaften vermag für sich allein keinen anders lautenden Spruch des Bescheides herbeizuführen. Zudem konnte im bisherigen Verfahren nach durchgeführter Beweiswürdigung das Vorliegen einer entsprechenden Außenwirkung bejaht werden, sodass der genannten Feststellung jedenfalls die Eignung als tauglicher Wiederaufnahmegrund fehlt.

Im beschwerdegegenständlichen Verfahren besteht kein Kausalzusammenhang zwischen der neu hervorgekommenen Tatsache und der geänderten Sachentscheidung. Es fehlt dem Umstand, mehrfach getätigte Investitionen hätten zu einer Anpassung der Umsatzsteuersätze führen müssen, die Entscheidungswesentlichkeit für die Frage, ob der Wellnessbereich als eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung zu qualifizieren ist (vgl VwGH 13.9.1988, 87/14/0159).

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen stellen (selbst bei vorhergehender Fehlbeurteilung) keine Wiederaufnahmegründe dar (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 23 und die dort zitierte Judikatur).

Es liegen somit keine tauglichen Wiederaufnahmegründe vor. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde zu Unrecht verfügt.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012 waren daher spruchgemäß aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt 1. (Punkt 2.: Abweisung)

Umsatzsteuer 2013, 2014 und 2015

Gegenständlich ist strittig, ob die Benützung des Wellnessbereiches als eigenständige Leistung oder als unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung „Benützung des Fitnessstudios“ zu qualifizieren ist.

Es ist daher zu prüfen, ob selbständige, umsatzsteuerlich getrennt zu beurteilende Leistungen vorliegen, oder ob Leistungen gegeben sind, die in einem Verhältnis von Haupt- und unselbständiger Nebenleistung stehen und bei denen die Nebenleistung umsatzsteuerrechtlich das rechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt.

A. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

§ 4 UStG 1994 lautet auszugsweise:

(1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

[...]

(10) Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

Gemäß § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung.

Art 1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (idF RL 2006/112/EG) lautet auszugsweise:

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;
- b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt ...
- c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;
- d) die Einfuhr von Gegenständen.

[...]

Gemäß Art 14 Abs 1 RL 2006/112/EG gilt als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Gemäß Art 24 Abs 1 RL 2006/112/EG gilt als „Dienstleistung“ jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

Gemäß Art 96 RL 2006/112/EG wenden die Mitgliedstaaten einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.

Art 96 RL 2006/112/EG lautet:

(1) Vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2010 muss der Normalsatz mindestens 15 % betragen.

(2) Der Rat entscheidet gemäß Artikel 93 des Vertrags über die Höhe des nach dem 31. Dezember 2010 geltenden Normalsatzes

Art 98 RL 2006/112/EG lautet:

(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf die in Artikel 56 Absatz 1 Buchstabe k genannten Dienstleistungen.

(3) Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist umsatzsteuerlich zum einen jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (vgl. EuGH vom 27.9.2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn 14, 15; EuGH vom 10.3.2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Bog ua, Rn 52; EuGH vom 25.2.1999, C-349/96 (Card Protection Plan Ltd.), Rn 29 bis 32; EuGH vom 27.10.2005, C-41/04 (Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV), Rn 19 bis 21; EuGH vom 21.6.2007, C-453/05 (Volker Ludwig), Rn 17, 18).

Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04, Levob Verzekeringen; EuGH 25.2.1999, Rs C-349/96, Card Protection Plan Ltd, EuGH 15.5.2001, Rs C-34/99, Primback Ltd, sowie VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072 und VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

Dies entspricht auch dem auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beruhendem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Demnach darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang für Zwecke der Umsatzbesteuerung nicht in seine Bestandteile zerlegt werden. Einheitliche Leistungen sind somit umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilen; die Rechtsfolgen sind für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und hängen vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung ab (vgl. VwGH 21.12.1966, 0937/66; VwGH 30.3.1992, 90/15/0158).

Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Unselbständige Nebenleistungen sind im Verhältnis zur Hauptleistung nach der Verkehrsauffassung von untergeordneter Bedeutung, zB weil sich das Interesse des Abnehmers regelmäßig auf die Hauptleistung konzentriert. Die Merkmale der Nebensächlichkeit und des engen Zusammenhanges der Nebenleistung mit der Hauptleistung sind als erfüllt anzusehen, wenn die Nebenleistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (VwGH 05.04.1984, 83/15/0045; VwGH 17.09.1990, 89/15/0048; VwGH 17.09.1990, 89/15/0051; VwGH 17.09.1996, 93/14/0055; VwGH 17.12.1996, 96/14/0016; EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 und Rs C-94/97, The Howden Court Hotel; EuGH 25.02.1999, Rs C-349/96, Card Protection Plan). Das Verhältnis des Wertes der Leistungen ist hierbei nicht von ausschlaggebender Bedeutung, kann aber als Indiz herangezogen werden. Ob für alle Leistungen ein einheitlicher Preis verlangt wird oder ob alle Leistungen im Zuge eines einheitlichen Vertrages erbracht werden, ist unerheblich. Nicht erforderlich ist, dass eine der

beiden Leistungen nur in Zusammenhang mit der anderen wirtschaftlich sinnvoll ist (VwGH 5.4.1984, 83/15/0045).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit einem Fitnessstudio mit Sauna ausgesprochen, dass das Körpertraining die Hauptleistung bildet und die Saunabenützung regelmäßig als unselbständige Nebenleistung zu beurteilen ist. Maßgeblich ist dabei die Sicht des Durchschnittsverbrauchers und die Frage, was den eigentlichen Leistungszweck bildet (vgl. VwGH 28.11.2000, 97/14/0007).

Ein Wellnessbereich erfüllt dann einen vom Fitnessstraining unabhängigen Zweck, wenn er aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht lediglich der optimalen Inanspruchnahme der Hauptleistung „Fitnessstraining“ dient, sondern für den Kunden einen eigenen ständigen Nutzen oder ein eigenes Ziel verfolgt (vgl. VwGH 17.09.1990, 89/15/0048; VwGH 17.09.1996, 93/14/0055; VwGH 17.12.1996, 96/14/0016; EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 und Rs C-94/97, The Howden Court Hotel; EuGH 25.02.1999, Rs C-349/96, Card Protection Plan).

B. Erwägungen

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshof ist bei einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zu prüfen, ob mehrere Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung gegeben ist.

Für eine einheitliche Leistung sprechen zunächst die vertragliche Bündelung und die typischen Vertragsmodelle. Die Wellnessnutzung ist in den überwiegenden Vertragsmodellen nur mit Fitness zusammen buchbar. 20 von insgesamt 22 angebotenen Vertragsmodellen umfassen sowohl die Benützung des Fitnessbereiches als auch des Wellnessbereiches. Reine Wellness- oder reine Fitnessverträge stellen somit bloße Ausnahmefälle dar und sind nicht geeignet, den wirtschaftlichen Charakter des Leistungsangebotes zu prägen.

Die im Wellnessbereich angebotenen Einrichtungen, wie Sauna, Dampfbad, Infrarotkabine sowie Ruhebereich, dienen der Muskelregeneration, Entspannung und Ergänzung nach einer körperlichen Belastung. Damit erfüllt der Wellnessbereich typischerweise eine unterstützende Funktion zum Fitnessangebot. Die Kombination von Fitness und Wellness in der weitaus überwiegenden Zahl der Vertragsmodelle (von rund 2.000 abgeschlossenen Verträgen sehen lediglich zwischen 8 und 17 Verträge die ausschließliche Benützung des Wellnessbereiches vor) zeigt, dass der Wellnessbereich typischerweise nicht isoliert nachgefragt wird, sondern primär als Ergänzung zur sportlichen Betätigung und körperlichen Ertüchtigung verstanden wird, somit als Erholungs- und Abrundungselement des Trainingsangebots und aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers kein eigenständiges Leistungsziel darstellt. Auch der von der Bf vorgelegte Werbefolder bestätigt diese Ansicht („Es liegt nichts näher, als nach einem harten Workout die Studio eigene Sauna aufzusuchen“. [...] Entspannen Sie nach Ihrem Training im warmen Ambiente wo Sie in direktem Anschluss unseren Wellnessbereich vorfinden“).

Darüber hinaus besteht zwischen der Benützung des Fitnessstudios und der Benützung des Wellnessbereiches auch eine enge wirtschaftliche und funktionale Verknüpfung. Diese zeigt sich im gemeinsamen Empfang, der bereichsübergreifenden Rezeption und der einheitlichen Zugangsorganisation, der einheitlichen technischen Infrastruktur, dem gemeinsamen Aufenthaltsbereich und Gastronomie, dem teilweise bereichsübergreifenden Personaleinsatz sowie dem teilweise einheitlichen Marktauftritt. Diese Faktoren sprechen nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO für eine Hauptleistung, während der Wellnessbereich integraler Bestandteil des Gesamtangebotes ist und dessen Attraktivität steigert. Die Leistungen sind so eng miteinander verknüpft, dass sie aus der Perspektive des Durchschnittsverbrauchers als einheitliche Leistung wahrgenommen werden. Eine künstliche Aufspaltung in getrennte Leistungen würde dem wirtschaftlichen Gehalt des Angebotes nicht entsprechen.

Die Zutrittsorganisation ist zwar kontrolliert ausgestaltet; eine faktisch strikte Trennung der Nutzbarkeit beider Bereiche wird dadurch jedoch nicht erreicht, sodass eine echte Trennbarkeit der Leistungen zu verneinen ist. Die Möglichkeit, bei Überschreitung der vertraglich vorgesehenen Nutzung eine Nachverrechnung vorzunehmen oder ein höherwertiges Abonnement anzubieten, zeigt lediglich eine organisatorische Differenzierung, lässt jedoch nicht auf eine wirtschaftliche oder funktionale Trennung schließen. Der Wellnessbereich ist vielmehr in das Gesamtkonzept des Fitnessstudios integriert und ergänzt dieses.

Die bloße organisatorische Eigenständigkeit des Wellnessbereichs steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Zwar verfügt der Bereich über eine historische Gewerbeberechtigung für Sauna und Schwimmbad, eigenes Personal in Teilbereichen und eigene Ausstattung, jedoch genügen diese Umstände für sich genommen nicht, um eine eigenständige Hauptleistung zu begründen, da aus der Sicht des durchschnittlichen Kunden der Besuch des Wellnessbereichs typischerweise dem Erholungs- und Abrundungszweck im Zusammenhang mit dem Fitnessangebot dient. Darüber hinaus besteht für diese Leistungen im konkreten wirtschaftlichen Kontext nur eine geringe eigenständige Nachfrage.

Auch die Größe des Wellnessbereichs führt zu keiner anderen Beurteilung. Ein umfangreich ausgestatteter Saunabereich kann dennoch Nebenleistung sein, wenn er - wie im vorliegenden Beschwerdefall - funktional in das Gesamtangebot eines Fitnessstudios eingebunden ist und den Charakter einer Zusatzleistung behält. Entscheidend ist nicht die räumliche Ausdehnung, sondern die wirtschaftliche und funktionale Prägung des Angebots.

Angesichts der engen organisatorischen, infrastrukturellen und wirtschaftlichen Verflechtung sowie der fehlenden tatsächlichen Zugangstrennung liegt daher eine einheitliche Leistung vor. Weder nach der Vertragslage noch nach der tatsächlichen Nutzung ist der Wellnessbereich als eigenständige Hauptleistung zu beurteilen.

Der Wellnessbereich teilt daher umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung. Eine Aufspaltung des All-Inclusive-Vertrages in eigenständige Leistungsbestandteile würde dem wirtschaftlichen Gehalt der Leistung nicht entsprechen.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung)

Wird gemäß § 261 Abs 2 BAO einer Bescheidbeschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevoirentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 307 Rz 8).

Dadurch wird dem Beschwerdebegehren vollinhaltlich Rechnung getragen und war deshalb die Bescheidbeschwerde betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 spruchgemäß für gegenstandslos zu erklären.

3.4. Zu Spruchpunkt III. (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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 9. Juni 2026