



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X.Y., Adresse, vertreten durch die Stb.G, vom 25. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 25. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2008 mit – 104.977,84 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

X.Y. (im Folgenden: Bw) ist Eigentümer der Gästepension "A" mit 11 Appartements.

Anlässlich einer Umsatzsteuernachschaubewilligung 2008 (siehe Tz. 4 des Berichtes vom 1. April 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung) traf der Prüfer die Sachverhaltsfeststellung, dass jeweils für eine Wintersaison das komplett ausgestattete und eingerichtete Appartementhaus samt Nebenräumen mit Mietvertrag an das Reisebüro K. GBR um einen pauschalen Bruttomietzins vermietet werde. Laut Mietvertrag ("Mietobjekt") hat der Vermieter jeweils zum Gästewechsel die Appartements zu reinigen und mit frischer Bettwäsche sowie frischen Handtüchern zu versehen. Zu seinen vertraglich festgelegten Instandhaltungspflichten gehört neben anderen

die wöchentliche Müllentsorgung. Der Prüfer vertrat im Wesentlichen die Ansicht, es liege eine Nutzungsüberlassung von Geschäftsräumen auf Grund eines Mietvertrages vor. Diese sei als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Bei dieser Vermietung des Appartementhauses handle es sich um eine unecht steuerbefreite Grundstücksvermietung iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 UStG könne der Unternehmer diesen steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig behandeln. Entgegen der bisherigen Versteuerung seien diese Umsätze aus der Vermietung der Gästepension aber nicht mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 %, sondern mit dem Normalsteuersatz von 20 % zu versteuern.

Demgegenüber wies X.Y. in der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2008 die Erlöse "A Übernachtung/Ferienwohnung" von (netto) 170.271,60 € wiederum den gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994 mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu versteuernden Umsätzen zu.

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2008 folgte das Finanzamt der Ansicht des Prüfers und versteuerte die gegenständlichen Umsätze mit dem Normalsteuersatz von 20 %. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Vermietung eines komplett eingerichteten Appartementhauses an ein Reisebüro, das dieses zur Beherbergung von Gästen verwende, beim Vermieter des Appartementhauses der ermäßigte 10 %ige Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG nicht zur Anwendung komme, da das Mietobjekt weder Wohnzwecken diene noch vom Vermieter eine Beherbergungsleistung erbracht werde. Für welche Zwecke der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung weiter verwende oder nütze, sei für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger grundsätzlich ohne Bedeutung.

Die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 erhobene Berufung bestreitet ausschließlich die Rechtmäßigkeit der Besteuerung der Umsätze aus der Vermietung der Gästepension mit dem Normalsteuersatz mit der Begründung, gemäß § 10 UStG komme für die Beherbergung der ermäßigte Stauersatz von 10 % zu Anwendung. Gegen eine typische Geschäftsraumüberlassung spreche, dass "seitens des Beherbergungsbetriebes zusätzliche Leistungen (Reinigung, Wartung, Abfuhr der Kurtaxe etc.) erbracht werden". Außer Streit müsste auf jeden Fall stehen, dass die normalen Pensionserlöse (ohne Reisebüro) in Höhe von netto 11.180,69 € nicht zur 20 %igen Bemessungsgrundlage gehören.

Über dieses Rechtsmittel entschied das Finanzamt mit abweisender Berufungsvorentscheidung und führte zur Begründung aus, der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 23.09.2010, 2007/15/0245 hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung in einem vergleichbar gelagerten Fall (selber Sachverhalt) klargestellt, dass die Erlöse aus der Vermietung eines gesamten Appartementhauses an ein Reisebüro dem Normalsteuersatz von 20 % unterliege.

Im Vorlageantrag wurde repliziert, das genannte VwGH- Erkenntnis sei im gegenständlichen Fall deshalb nicht anwendbar, weil X.Y. selbst folgende erforderliche Dienstleistungen erbringe: Reinigung, Bereitstellung von Bettwäsche und Handtücher usw. durch ein während der Saison angestelltes Zimmermädchen mit einer Beschäftigungsduer von 6 Tagen/48 Stunden pro Woche. Weiters erfolge die Abrechnung der gesamten Kurtaxe auf den Namen von X.Y.. Neben den Gästen des betreffenden Reisbüros würden noch eigene Gäste beherbergt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (vgl. VwGH 25.2.2009, 2006/13/0128).

Nach Art. 117 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 (im Folgenden: RL) darf Österreich auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke einen der beiden ermäßigten Steuersätze des Art. 98 anwenden, sofern dieser Satz mindestens 10 % beträgt.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I der RL befreien die Mitgliedstaaten (mit Ausnahme der in Abs. 2 genannten Fällen) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Nach Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d der RL können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich betr. der Umsätze aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu entscheiden.

In Umsetzung obiger Richtlinienbestimmungen befreit § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken - ausgenommen ua. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke sowie die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen- von der Umsatzsteuer. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er gemäß § 16 Abs. 2 erster Absatz UStG 1994 dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4.

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

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10 %

a) für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke,

ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme; b) die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung), wobei als Nebenleistungen auch die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks anzusehen ist, wenn der Preis hiefür im Beherbergungsentgelt enthalten ist.

Im gegenständlichen Berufungsfall besteht ausschließlich Streit darüber, ob die vom Bw. gegenüber der K. GBR erbrachten Leistungen als Erlöse aus Beherbergung gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit b UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen (Ansicht des Bw). Das Finanzamt vertritt demgegenüber die Ansicht, in der in Frage stehenden Überlassung des voll ausgestatteten Appartementhauses für die Wintersaison um einen Pauschalbetrag liege eine (grundsätzlich steuerfreie) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und die Erlöse daraus sind mit dem Normalsteuersatz von 20 % zu versteuern. Unstrittig blieb hingegen, dass keine Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, somit der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit a UStG 1994 nicht zum Tragen kommt.

Unter dem Begriff "Beherbergung" ist die Gewährung einer Unterkunft zu verstehen. Zu den Beherbergungsleistungen gehört nicht nur die Zurverfügungstellung von Betten und anderen Schlafgelegenheiten in einer Unterkunft, sondern auch die Überlassung oder Vermietung von möblierten Zimmern oder Schlafstellen. Der Begriff Beherbergung umfasst grundsätzlich neben der Vermietung eines Raumes auch die Zurverfügungstellung weiterer Dienstleistungen. Dazu gehören die Reinigung, die Zurverfügungstellung des Inventars, die Benützung von hoteleigenen Schwimmbädern und Saunen, die Zurverfügungstellung von Wäsche etc. Als Abgrenzung zur Vermietung hat der EuGH (Urteil 12.2.1998, C- 3467/95 "Blasi") als entscheidendes Unterscheidungsmerkmal die Dauer der Vermietung angesehen, wobei es allerdings auf den Einzelfall und die tatsächliche Gestaltung ankommt (vgl. Berger - Bürgler – Kanduth – Kristen - Wakounig, UStG, Kommentar, § 10 Tz 54, 63, 64 und Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 10 Tz 72).

Streitgegenständlich ist die von X.Y. der K. GBR gegenüber erbrachte Leistung. An Sachverhalt blieb unstrittig, dass mit jeweils für eine Wintersaison abgeschlossenem Mietvertrag der Vermieter X.Y. der Mieterin K. GBR das komplett eingerichtete Appartementhaus A (11 Appartements) um einen im Voraus festgelegten Pauschalpreis zur ausschließlichen Nutzung ("exklusiv") überließ. Im Mietvertrag wurde unter "Mietobjekt" vertraglich vereinbart, dass jeweils zum Gästewechsel die Appartements vom Vermieter gereinigt und mit frischer Bettwäsche sowie Handtücher versehen werden. Unter den Instandhaltungspflichten wird die einmal wöchentlich vom Vermieter durchzuführende Müllentsorgung angeführt. Der vertraglich festgelegte pauschale (Brutto)Mietzins war

"inclusive Nebenkosten und Kurtaxe". Laut Internetrecherche trat die K. GmbH als Anbieter des Appartementhauses A am Markt auf. Die angeführten Preise pro Appartement und Woche zum jeweiligen Termin umfassten an Leistungen "*Unterkunft wie beschrieben, Bettwäsche, Handtücher und Reiseleitung*". Zu den Nebenkosten zählen die Kurtaxe, die Endreinigung, Parkgarage und Kaution. Laut den unwidersprochen gebliebenen Prüferfeststellungen wird die Verwaltung (An- und Abreise, Zimmerverrechnung, Ausfüllen der Meldezettel, Ankauf der Schipässe) ausschließlich durch den Reiseleiter der K. durchgeführt. Beim Fremdenverkehrsverband ist X.Y. als Vermieter angemeldet, die Vorschreibung und Bezahlung der Kurtaxe erfolgt auf seinen Namen.

Wenn nun der Bw. den ihm aus der gegenständlichen Vermietung seines Appartementhauses an die K. GBR zufließenden pauschalen "Mietzins" infolge der von ihm erbrachten Leistungen (Reinigung, Bereitstellung von Wäsche und Handtücher, Abrechnung der Kurtaxe auf seinen Namen) als Erlöse aus (Gäste)Beherbergung (siehe auch "Offenlegung" anlässlich der Verprobung der Umsatzsteuer 2008) ansieht, die mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994 zu versteuern sind, dann ist diesen Berufungsausführungen entgegenzuhalten, dass für die umsatzsteuerliche Behandlung jeder Leistungsaustausch gesondert zu beurteilen ist. Es ist daher der zwischen dem Bw. und der K. GBR auf Grund des Mietvertrages generierte Leistungsaustausch von jenem strikt auseinander zu halten, der zwischen der K. GBR und den einzelnen Gästen der Appartements vorliegt. Wird aber unbestritten die komplett eingerichtete Gästepension (Appartementhaus) in den Wintermonaten um einen von vornherein festgelegten Pauschalpreis "exklusiv" an diesen Reiseveranstalter (Reisebüro) vermietet, der dann die Appartements im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die von ihm akquirierte Urlaubsgäste weitervermietet, dann "betreibt" in der Wintersaison nicht der Bw., sondern der Reiseveranstalter (Mieter) die Gästepension und letzterer (in der Person des von ihm gestellten Reiseleiters) erbringt gegenüber den (nach kurzer Verweildauer wechselnden) Gästen die Beherbergungsleistung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass im Mietvertrag bezüglich des Mietobjektes zwischen Vermieter und Mieter vertraglich vereinbart war, dass jeweils zum Gästewechsel die Appartements vom Vermieter gereinigt und mit frischer Bettwäsche sowie Handtüchern versehen werden. Diese Vertragsbestimmung lässt vielmehr schlüssig erkennen, dass den Mietgegenstand die Überlassung des Appartementhauses samt den vom Vermieter zu erbringenden Leistungen bildete. Liegt aber das Wesen eines Bestandvertrages darin, dass jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält (§ 1090 ABGB), dann kann kein Zweifel darin bestehen, dass die entgeltliche Überlassung der voll eingerichteten Gästepension für die Wintermonate gegen ein Pauschalentgelt die vom Bw. gegenüber der K. GBR zu erbringende Hauptleistung darstellte.

---

Die Appartementreinigung, das Beziehen der Betten und die Beistellung der Handtücher durch den Vermieter standen im Zusammenhang mit dem vereinbarten Mietobjekt und bildeten die unselbständigen Nebenleistungen zur Vermietung und Verpachtung des Grundstückes.

Bei der vorliegenden Fallkonstellation trat somit die K. GBR gegenüber ihren Gästen als Beherbergungsbetrieb auf, erfolgte doch die Gästebetreuung durch den beim Reisebüro angestellten Reiseleiter und auch die jeweils bei einem Gästewechsel vorgenommene Reinigung der Appartements, das Überziehen der Betten und das Bereitstellen der Handtücher war nach dem angebotenen Leistungsumfang unzweifelhaft Aufgabe des Reisebüros, welches diese Arbeiten schlussendlich vom Vermieter durchführen ließ oder anders ausgedrückt, zum Bewerkstelligen dieser im Leistungskatalog enthaltenen Serviceleistungen bediente sich das Reisebüro der Arbeitskraft des Vermieters. Der Bw. verrichtete letztlich diese Leistungen gleichsam als "Erfüllungsgehilfe" des Reisebüros auf Grund der diesbezüglich im Mietvertrag getroffenen Vereinbarung und nicht im Rahmen eines zwischen ihm und den Gästen bestehenden Beherbergungsverhältnisses.

An Sachverhalt liegt somit dem vorliegenden Berufungsfall zugrunde, dass das Reisebüro K. GBR den Mietgegenstand für seine Beherbergungsleistungen verwendet hat. Die streitgegenständlich vom Bw. erbrachte Leistung beschränkte sich auf die bloße Überlassung der voll ausgestatteten Appartements zur Nutzung als Gästepension durch die K.. Entgegen dem Berufungsvorbringen sprechen die ins Treffen geführten, vom Bw. erbrachten Dienstleistungen nicht für eine Beherbergungsleistung durch diesen, handelt es sich doch bei dieser Vermietung (Nutzungsüberlassung) eines voll ausgestatteten Pensionsbetriebes an die K. GBR um keine Beherbergungsleistung durch den Bw., sondern diese liegt nur bei der K. GBR vor. Lag aber, was bei gegebener Sachlage schlichtweg auszuschließen und im Übrigen vom Bw. selbst auch gar nicht behauptet/eingewendet wurde, in der gegenständlichen Leistung keine Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke, sondern eine Überlassung von eingerichteten Appartements zur Nutzung als Gästepension durch die K. GBR, dann unterliegt die vom Bw. gegenüber der K. BGR erbrachte Leistung als (grundsätzlich steuerfreie) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nicht dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a oder b UStG, sondern ist gemäß § 6 Abs. 2 erster Absatz UStG 1994 mit dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 UStG zu versteuern (vgl. auch VwGH 23.09.2010, 2007/15/0245). Dem Grunde nach zu Recht wurden somit vom Finanzamt die in Frage stehenden Erlöse nicht mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % versteuert. Allerdings ergab sich aus dem Berufungsvorbringen und dem diesbezüglich gestellten Antrag des Finanzamtes in der Berufungsvorlage, dass ein Nettobetrag von 11.180,69 € als vom Bw. selbst erzielter Erlös aus Gästebeherbergung nicht mit dem Normalsteuersatz, sondern mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern ist. Diesem Vorbringen wird in der Berufungsentscheidung entsprochen.

Demzufolge ist spruchgemäß der Berufung teilweise stattzugeben.

Daraus ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnung:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	262.282,69 €
davon zu versteuern mit:	
20 % Normalsteuersatz von Bemessungsgrundlage 247.838,36 € (259.019,05 € – 11.180,69 €)	49.567,67 €
10 % ermäßiger Steuersatz von Bemessungsgrundlage 14.444,33 € (3.263,64 € + 11.180,69 €)	1.444,43 €
Summe der Umsatzsteuer	51.012,10 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 155.989,94 €
Gutschrift	- 104.977,84 €

Innsbruck, am 20. Juni 2011