



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Physiotherapeutin, S., vertreten durch Kohl & Schützenhöfer Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Steuerberatungskanzlei, 8230 Hartberg, Baumschulgasse 5, vom 12. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. Juni 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Voranmeldungszeiträume Oktober bis Dezember 2010 und Jänner bis März 2011 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Berufungswerberin (Bw.) habe neben ihrer Tätigkeit als Physiotherapeutin auch umsatzsteuerpflichtige, dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegende Einnahmen aus Vortragstätigkeiten (Gesundheitsschule und betriebliche Gesundheitsförderung) sowie aus der Teilvermietung der eigenen Praxis an eine freiberufliche Kollegin erzielt (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Juni 2011, Tz 1-3).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Voranmeldungszeiträume Oktober bis Dezember 2010 (steuerpflichtige Umsätze aus Vortragstätigkeit in Höhe von € 480,00 und steuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung der Praxis in Höhe von € 1.292,29) und Jänner bis März 2011 (steuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung der Praxis in Höhe von € 137,13) hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Neben ihrer überwiegenden Tätigkeit als Physiotherapeutin stelle sie ihre Räumlichkeiten anderen Therapeuten entgeltlich zur Verfügung. Der Gesamtumsatz des Jahres 2010 in Höhe von € 30.619,85 setze sich wie folgt zusammen:

- Umsätze als Physiotherapeutin in Höhe von € 28.589,10 (unecht befreit)
- Umsätze aus der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten in Höhe von € 1.550,75 (unecht befreit)
- Umsätze aus Vorträgen in Höhe von € 480,00.

Nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 seien Umsätze aus der Tätigkeit eines Physiotherapeuten und nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 Umsätze aus der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten von der Umsatzsteuer unecht befreit.

Auch wenn man, wie der Prüfer im Zuge der Nachschau argumentiere, dass die Umsätze aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten eine Nebenleistung zur Physiotherapie darstellten, komme man unter Bedachtnahme auf die Rz 347 UStR 2000 zum Ergebnis, dass diese Umsätze ebenfalls als Nebenleistung zur Hauptleistung von der Umsatzsteuer befreit seien.

Somit verblieben als dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterliegende Umsätze lediglich die Vortragshonorare in Höhe von € 480,00.

Da im Zeitraum Jänner bis März 2011 neben den Umsätzen aus der Tätigkeit als Physiotherapeutin lediglich solche aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten angefallen seien, würden in diesem Zeitraum überhaupt keine steuerpflichtigen Umsätze vorliegen.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung damit begründet, dass die von der Bw. als Mieteinnahmen bezeichneten Beträge umsatzsteuerpflichtige Provisionserlöse darstellten, da die Vermieterin an den Umsätzen der Mieterin beteiligt sei. Es liege keine gesonderte/eigenständige Vermietung vor.

Im Vorlageantrag hat die Bw. im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Sie stelle anderen Therapeuten ihre Räumlichkeiten entgeltlich zur Verfügung, wobei die Höhe des Entgeltes von der Nutzung der Räumlichkeiten sowie den erzielten Umsätzen abhängig sei. Sie trete nicht mit den Kunden der anderen Therapeuten in Kontakt bzw. vermittele diese nicht.

Der Umstand, dass das Entgelt für die Nutzung der Räumlichkeiten vom Umsatz der anderen Therapeuten abhängig sei, hindere nicht die Klassifizierung als Umsätze aus der „Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten“, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht befreit sei. In der Branche der Physiotherapeuten sowie auch in anderen Branchen (Shopping Center) seien solche Vereinbarungen ständig anzutreffen.

Auch wenn man argumentiere, dass die Umsätze aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten eine Nebenleistung zur Physiotherapie darstellten – wie im Zuge der Nachschau seitens des Prüfers argumentiert worden sei – komme man zum Ergebnis, dass diese Umsätze ebenfalls als Nebenleistung zur Hauptleistung von der Umsatzsteuer befreit seien (siehe Rz 347 UStR 2000).

Zum selben Ergebnis komme man, wenn man argumentiere, dass die Umsatzerlöse als Provisionserlöse zu sehen seien, da sie nicht in Kontakt mit den Kunden der anderen Therapeuten trete und diese auch nicht vermittele.

Somit würden für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2010 lediglich die Umsätze aus der Vortragstätigkeit in Höhe von € 480,00 als steuerpflichtige Umsätze verbleiben.

Da im Zeitraum Jänner bis März 2011 ausschließlich Umsätze aus der Tätigkeit als Physiotherapeutin sowie aus der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten getätigt worden seien, ergebe sich keine Umsatzsteuerpflicht.

Die bevollmächtigte Vertreterin der Bw. hat über telefonischen Vorhalt durch den Referenten zu den näheren Modalitäten des Mietverhältnisses in der Eingabe vom 12. März 2013 Nachstehendes mitgeteilt:

„Nach Rücksprache mit meiner Mandantin kann ich Ihnen mitteilen, dass es keinen schriftlichen Mietvertrag gibt. Es wurde zwischen den Damen vereinbart, dass 15% des Umsatzes an Frau Bw. bezahlt werden. Hier gibt es eine monatliche Überweisung, eine eigene Rechnung wird nicht ausgestellt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei:

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.

Der Unternehmer kann gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 ua. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4.

Zufolge § 4 Abs. 1 leg. cit. wird der Umsatz 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).

Nach dem im Geltungsbereich des UStG 1994 zu beachtenden Unionsrecht ist die Vermietung von Grundstücken dadurch gekennzeichnet, dass dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. VwGH 30.10.2003, [2000/15/0109](#)).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Strittig ist im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ausschließlich die Frage, ob die zeitweise Überlassung der Betriebsräumlichkeiten gegen Umsatzbeteiligung an eine Physiotherapeutin als Vermietung von Grundstücken im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu qualifizieren ist.

Es ist wirtschaftlich durchaus verständlich und sinnvoll, dass ein Unternehmer nicht ständig genutzte Räumlichkeiten einschließlich Inventar anderen Unternehmern zu deren unternehmerischen Nutzung gegen Entgelt überlässt. Derartige Gestaltungen finden sich heutzutage vielfach im Gesundheitsbereich, insbesondere bei Ärzten und Physiotherapeuten. Wenn dabei die Höhe des Entgeltes an einem Prozentsatz des Umsatzes anknüpft ist einerseits von einem hinreichend bestimmten Preis auszugehen und andererseits erweist sich diese Bemessung der Miete gerade deshalb als sachgerecht, da sich die Intensität der Nutzung des Mietgegenstandes jedenfalls im Umsatz niederschlägt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Entgeltbegriff in § 4 aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert ist. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang) [vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 4, Tz 10].

Die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2011, wonach die „als Mieteinnahmen definierten Umsätze einen Provisionserlös darstellen, da die Vermieterin an den Umsätzen der Mieterin beteiligt ist und keine gesonderte/eigenständige Vermietung vorliegt“ wird vom Finanzamt in der Vorhaltsbeantwortung vom 4. April 2013 ausdrücklich nicht mehr aufrechterhalten. Die Vereinbarung eines umsatzorientierten Bestandzinses allein spricht nach den obigen Ausführungen keinesfalls gegen ein Mietverhältnis. Überdies stellen Provisionen das Entgelt für Vermittlungsleistungen dar. Derartige Leistungen können im vorliegenden Sachverhalt nicht erkannt werden.

Somit stellen die strittigen Erlöse in Höhe von € 1.550,75 betr. den Voranmeldungszeitraum 10-12/2010 und € 164,56 betr. den Voranmeldungszeitraum 01-03/2011 gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerbefreite Umsätze – von der Möglichkeit der steuerpflichtigen Behandlung nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 wurde kein Gebrauch gemacht und mangels Rechnungsausstellung kommt auch eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung nicht in Frage – dar.

Demgemäß ändern sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt:

Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2010

Unecht steuerbefreite Umsätze lt. angefochtenem Bescheid	28.589,10
+ Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 lt. BE	1.550,75
unecht steuerbefreite Umsätze lt. BE	30.139,85

Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner bis März 2011

Unecht steuerbefreite Umsätze lt. angefochtenem Bescheid	6.243,00
+ Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 lt. BE	164,56
unecht steuerbefreite Umsätze lt. BE	6.407,56

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 9. April 2013