



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Kapruner Wirtschaftstreuhand GmbH, 5710 Kaprun, Nikolaus-Gassner-Straße 682, vom 3. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See je vom 8. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung beim nunmehrigen Berufungswerber (Bw) A für die Jahre 2001 bis 2004 kam das Finanzamt zu der Ansicht, dass die Umsätze aus der Mittagsbetreuung während des Mittagessens von Kindern im Zuge von Schikursen hinsichtlich des auf die Kinderbetreuung entfallenden Entgeltes das Schicksal der Hauptleistung „Schischule“ teile und daher mit 20% (und nicht wie vom Bw. vorgenommen mit dem ermäßigte Steuersatz von 10%) zuversteuern sind (siehe dazu den Betriebsprüfungsbericht ABNr. 122058/05). Ebenfalls mit 20% anstatt mit 10 % wurden die Umsätze für Getränke (die im Zuge des Kindermenüs anfielen) versteuert.

Demgemäß erfolgte hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2001-2004 eine Wiederaufnahme des Verfahrens und wurde die Umsatzsteuer mit Bescheiden je vom 8. Februar 2006 für 2001 mit € 593,37, für 2002 mit € 701,23, für 2003 mit € 397,04 und für 2004 mit € 786,20 nachgefordert, wobei die Beträge auch die Erhöhung der Umsatzsteuer für Getränke

enthalten. Auf die Kinderbetreuung entfällt demnach eine Umsatzsteuernachforderung für 2001 in Höhe von € 377,43, für 2002 € 655,90, für 2003 € 210,03 und für 2004 in Höhe von € 703,60.

Gegen diese Bescheide der Jahre 2001 bis 2004 erhaben der Bw durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 3. März 2006 das Rechtsmittel der Berufung.

Streitpunkt im Zuge einer den Bw (der als Unternehmer eine Schischule betreibt) betreffenden Betriebsprüfung war die umsatzsteuerliche Behandlung der Verabreichung von Kindermenüs. Die Versteuerung der Verabreichung von Mittagsmenüs unter Beaufsichtigung eines Schilehrers oder einer anderen Aufsichtsperson erfolgte immer mit 10 % Umsatzsteuer. Das Finanzamt St. Johann ist jedoch der Meinung, dass der den Wareneinsatz „Menü“ übersteigende Entgeltsanteil mit 20 % der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen sei.

Tatsache ist, dass die Schischule des Bw in C verschiedene Leistungen anbietet, die der Schifahrer einzeln buchen und in Anspruch nehmen kann. Angeboten werden Schikurse, Privatstunden für Schifahrer, Snowbordkurse, Schiverleih sowie Schi Packages. Darüber hinaus wird als besonderes Service „1 Kindermenü mit Getränk und Betreuung über Mittag“ (siehe beiliegende Preisliste) angeboten. Dies kann auch von Personen in Anspruch genommen und gebucht werden, die nicht an einem Schikurs teilnehmen. Die Verabreichung eines Kindermenüs steht mit dem Schischulunterricht in keiner Weise in einem Zusammenhang und stellt für sich allein eine selbständige Leistung dar. Die Kinder werden unter Aufsicht gemeinsam in einen Gastbetrieb geführt, nehmen im Gastbetrieb das Mittagsmenü ein und geben ihren Essensgutschein (siehe beiliegende Kopie) beim Gasthausbetrieb ab. Der Gastwirt rechnet dann nach einer bestimmten Zeit sämtliche Gutscheine mit der Schischule des Bw ab. Es werde ausdrücklich noch darauf hingewiesen, dass es kein einziges Pauschalangebot gibt, in welchem der Schikurs und die Verabreichung des Mittagsmenüs im Gasthaus angeboten werden. Jede angebotene Leistung (Schischulunterricht, Schiverleih, Menübesorgung, Snowboardunterricht, usw.) ist für sich selbständig und nur einzeln in Anspruch zu nehmen.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist im Hauptbestand die einzelne Leistung (§ 1 UStG). Besteuerzt wird nicht die Gesamtheit der vom Unternehmer an einen Abnehmer erbrachten Leistungen, auch wenn mehrere Leistungen in Anspruch genommen werden. Umfasst daher ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang mehrere selbständige Leistungen, so sind diese umsatzsteuerrechtlich gesondert zu betrachten und zu besteuern. Grundsätzlich führt die Erfüllung bürgerlich rechtlich selbständiger Leistungen auch zu umsatzsteuerlich selbständigen Leistungen. Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz sind für jede selbständige Leistung unabhängig zu bestimmen. Es werde nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Verabreichung der Kindermenüs aus Sicht des Bw eindeutig eine selbständige Leistung und

---

keinesfalls eine Nebenleistung des Schischulunterrichtes darstellt. Der angebotene Schiverleih und der Schischulunterricht stellen ebenfalls selbständige Leistungen dar und seien ebenfalls gesondert zu betrachten.

Unerklärlich sei auch die vom Finanzamt durchgeführte Aufteilung einer einzelnen selbständigen Leistung auf 10% bzw. 20 % (ergänzt Umsätze). Überhaupt nicht nachvollziehbar sei für den Bw aber die Art der Aufteilung einer einheitlichen Leistung. Das Finanzamt will von den Einnahmen der Kindermenüs einen Teil in Höhe des Wareneinsatzes (lt. Abrechnung der Gutscheine) mit 10 % versteuern und den übersteigenden Teil zur Gänze der so genannten „Betreuung“ zuweisen und mit 20 % Umsatzsteuer belegen. Das würde, umgelegt auf einen Gastbetrieb bedeuten, dass die Speisen nur in Höhe des Wareneinsatzes mit 10 % besteuert werden könnten, der gesamte Rohaufschlag aber der Bedienung des Personals zugewiesen und mit 20 % besteuert werden müsste. Dass könne doch nicht sein.

Wie bereits oben dargestellt wurde, handelt es sich bei der Verabreichung der Kindermenüs um eine selbständige Leistung, die nicht in einzelne Bestandteile aufgeteilt werden könne. Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist ein einheitlicher Wirtschaftsvorgang für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als unteilbar Ganzes anzusehen. Wenn nun eine Leistungseinheit anzunehmen ist, so ist auch umsatzsteuerlich nur eine Leistung gegeben. Die Annahme einer einheitlichen Leistung ist gerechtfertigt, wenn mehrere Leistungen zur Erreichung eines wirtschaftlichen Ziels beitragen und aus diesem Grund zusammengehören (Menü und Betreuung). Mehrere bei einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ausgeführte Leistungen werden dann als einheitliche Leistung angesehen.

Die Organisation der Einnahme des Mittagsessen (Mittagsbetreuung) stelle nur eine Nebenleistung dar. Nebenleistungen sind umsatzsteuerrechtlich unselbständig, sie teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung. In diesem Zusammenhang werde noch auf das Erkenntnis des VwGH hingewiesen, in welchem die Beförderung von Kindern zum Gemeindekindergartenbetrieb als unselbständige Nebenleistung eingestuft wurde (VwGH vom. 17.9.1996, 93/14/0055, ÖStZB 1997, 448).

Es werde daher der Antrag gestellt der Berufung statzugeben und die Besorgung bzw. Betreuung bei der Einnahme des Kindermenüs wie bisher mit 10 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 24. Mai 2006 als unbegründet abgewiesen.

Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nunmehr auch vom ho. Finanzamt die Meinung geteilt werde, dass es sich bei der Verabreichung von Mittagsmenüs an Kinder gegenüber den sonstigen Leistungen der Schischule um eine eigene selbständige Leistung handelt. Diese

Rechtsansicht ändere aber insofern nichts an der Beurteilung, als die Mittagsbetreuung durch die Schilehrer jedoch wiederum als eine eigene selbständige Leistung zu sehen ist. Dazu verwies das Finanzamt auf eine zuvor zitierte Rechtsmeinung aus dem Umsatzsteuerkommentar „Ruppe und die dort angeführte Rechtssprechung des EuGH und des VwGH, zuletzt vom 21.12.2005, 2001/14/0123.

Auch wenn die Leistungen (1 Kindermenü mit Getränk & Betreuung über Mittag) gemeinsam angeboten werden (siehe auch einen Hinweis im Internet) sei im vorliegenden Fall dennoch von zwei selbständigen Leistungen auszugehen.

Weiters wurden die lt. Aktenlage im Prüfungszeitraum vom Bw erklärten 10% Umsätze für die Jahre 2001 -2005 tabellarisch dargestellt, wobei diese Umsätze in Umsätze bzw. „Wareneinsatz“ für Speisen/Getränke sowie für Mittagsbetreuung und für Getränke aufgegliedert wurden.

Für die Streitgegenständlichen Jahre 2001 bis 2004 wurden die Umsätze für Mittagsbetreuung aufsteigend mit S 62.322,74, € 7.822,17, € 2.520,27 und € 8.443,07 festgestellt.

Als „Wareneinsatz“ für Getränke wurden aufsteigend S 35.656,93, € 592,60, € 2.244,20 und € 991,33 festgestellt.

Aus den dargestellten Zahlen zog das Finanzamt den Schluss, dass die Umsätze der reinen Mittagsbetreuung im Vergleich zur Verabreichung von Kindermenüs nicht bloß von untergeordneter Bedeutung (nebensächlich) seien, womit von einer unselbständigen Nebenleistung nicht gesprochen werden könne.

Daraufhin stellte der Bw durch seine Vertreterin mit Schriftsatz vom 23. Juni 2006 den Antrag, auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wird seitens des Bw festgestellt, dass das Finanzamt nunmehr in der BVE ausgeführt habe, dass es sich bei der Verabreichung von Mittagsmenüs für Kinder gegenüber den sonstigen Leistungen der Schischule um eine eigene selbständige Leistung handle.

Den Ausführungen des Finanzamtes wonach die Verabreichung des Kindermenüs sicherlich auch ohne Betreuung durch Schilehrer erfolgen könne, werde vehement widersprochen, weil jeder Person, die mit Kindern arbeitet, klar sein müsse, dass Kinder zwischen 3 und 8 Jahren keinesfalls alleine ein Gastlokal besuchen können, Bestellungen aufgeben und die erhaltene Leistung auch begleichen können. Für die Einnahme des Mittagsessens für die Schischulkinder werde von der Schischule bereits im Vorhinein ein eigener Raum reserviert und das Mittagessen besorgt. Die Verabreichung des Kindermenüs und die unbedingt damit zusammenhängende Betreuung stellen eine zwingende Einheit dar.

Ebenso werde zu keiner Zeit von der Schischule eine ausschließliche Mittagsbetreuung alleine

---

angeboten. Eine Mittagsbetreuung werde nur im Zusammenhang mit der Besorgung des Mittagsmenüs angeboten.

Auf eine Diskussion darauf, dass in der über das reine Mittagessen hinausgehenden Zeit die Betreuung der Kinder der einzige Leistungsinhalt sei, möchte der Bw nicht eingehen. Es sei nämlich auch nicht entscheidend, ob die Kosten (und die Zeit) für die Nebenleistung höher sind als die Hauptleistung. Ob mehrere Leistungen eine Einheit bilden, sei an Hand der Leistung zu beurteilen und nicht an Hand des Entgeltes oder der Zeit (vgl. VwGH vom 24.6. 2004, 2000/15/0140).

Weiters ist klarzustellen, dass – abweichend von der Darstellung in der Berufung – die Inanspruchnahme der Verabreichung des Mittagsmenüs und der begleitenden Betreuung nur für jene Kinder möglich ist, die auch einen Kinderschikurs gebucht haben und diesen Schikurs auch absolvieren. Der Bw möchte auf diese Richtigstellung besonders hinweisen.

Die Verabreichung der Kindermenüs stelle somit eine selbständige Leistung dar, die nicht in einzelne Bestandteile aufgeteilt werden könne. Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei ein einheitlicher Wirtschaftsvorgang für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als unteilbares Ganzes anzusehen.

Die Organisation der Einnahme des Mittagsessens und die dazugehörige Mittagsbetreuung stellen nur eine Nebenleistung dar. Nebenleistungen sind umsatzsteuerlich unselbständig, sie teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung. In diesem Zusammenhang werde auf das VwGH-Erk. hingewiesen, in welchem die Beförderung von Kindern zum Gemeindekindergarten als unselbständige Nebenleistung eingestuft wurde (VwGH vom 17.9.1996, 93/14/0055, ÖStZB 1997, 448).

Es werde daher nochmals der Antrag gestellt, die Besorgung der Betreuung bei der Einnahme der Kindermenüs wie bisher mit 10% der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Als „Wareneinsatz“ (Umsätze) für Speisen (ohne Getränke) ergeben sich demnach für die Jahre 2001 bis 2004 aufsteigend

S 119.295,47, € 6.278,83, € 9.289,53 und € 5.025,16 (in der BVE nicht dargestellt).

Dem stehen die festgestellten Leistungen für Betreuung für 2001-2004 aufsteigend

S 62.322,74, € 7.822,17, € 2.520,27 und € 8.443,07 gegenüber.

Die Betreuungsleistung beträgt im Verhältnis zu der Leistung für das Mittagessen im Jahr 2001 ca. 50%, im Jahr 2002 mehr als 100% im Jahr 2003 ca. 25% und im Jahr 2004 wiederum mehr als 100%.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurden auch die Umsätze die auf die Getränke entfallen (siehe Telefax vom 12. Jänner 2006 mit dem das Prüfungsergebnis mitgeteilt wurde; sowie

---

Darstellung in der BVE) mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen. Dagegen hat der Bw keine Berufung erhoben.

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

Nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferung und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen (§ 4 Abs. 1 UStG 1994).

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

Die Steuer ermäßigt sich gem. § 10 Abs. 2 Z 1 lit. d UStG 1994 für die Abgabe von in der Anlage genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze) auf 10%.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die während der Verabreichung eines Mittagsmenüs (einschließlich Getränk) entfallende Leistung, die auf die Mittagsbetreuung von Kindern durch Schilehrer oder anderen Aufsichtspersonen der Schischule entfällt mit 10% (wie vom Bw beantragt) oder mit 20% (wie vom Finanzamt angenommen) der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.

Dabei ist klarzustellen, dass die Betreuung nicht nur die reine Zeit der Einnahme des Essens und des Getränkes umfasst, sondern darüber hinausgeht (die Kinder werden zum Gasthaus und dort in einen eigenen Raum geführt usw.) und auch nach dem eigentlichen Mittagessen nicht endet. Auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes, wonach die tatsächliche Essenszeit der Kinder nur einen Teil der Mittagsbetreuung ausmacht, ist der Bw (im Vorlageantrag) nicht eingegangen.

Wenn der Bw in der Berufung anklingen lässt – ohne konkrete zahlenmäßige Einwendungen zu machen- dass allenfalls die Bemessungsgrundlagen für die Betreuungsleistung nicht stimmen könne, ist auf die zahlenmäßige Darstellung der Betreuungsleistung für die einzelnen Jahre in der zur BVE des Finanzamtes vom 24. Mai 2006 zusätzlich ergangen Begründung hinzuweisen. Dagegen (die BVE ist diesbezüglich als Vorhalt zu werten) hat der Bw im Vorlageantrag keine Einwendung vorgebracht bzw. hat dazu keine Stellung bezogen.

Die vom Finanzamt angesetzten Umsätze für Betreuungsleistungen (siehe Feststellungen aus dem Akteninhalt) stehen daher außer Streit.

Dazu ist auch klarzustellen, dass aufgrund der Verrechnung des Gasthauses mit der Schischule, welche auf der Grundlage der von den Kindern eingesammelten Gutscheine („Kinderteller“) erfolgt, es sich nicht nur um die Verrechnung (Abrechnung) des reinen

Wareneinsatzes für Speisen (Getränke) ohne Rohaufschlag handeln kann. Die von der Betriebsprüfung verwendete Bezeichnung „Wareneinsatz“ umfasst daher das Entgelt, dass für das Mittagsmenü samt Getränk (einschließlich Rohaufschlag) an das Gasthaus zu entrichten war.

Im Vorlageantrag wurde klargestellt, dass die Verabreichung des Mittagsmenüs samt Betreuung nur von Kindern die an Schikursen teilnehmen konsumiert werden kann. Damit ist ein enger Zusammenhang mit der Schischule gegeben, was nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde an einer Einstufung als selbständige Leistung nichts ändert.

Bei der Umsatzsteuer ist davon auszugehen, dass diese für jede einzelne Leistung erhoben wird. Dagegen vermeint der Bw dass aufgrund des Angebotes der Schischule eine einheitliche unteilbare Leistung vorliegt, wobei die Betreuungsleistung nur eine Nebenleistung zur Hauptleistung Mittagsmenü darstellt.

Dem kann seitens der Rechtsmittelbehörde nicht gefolgt werden.

Allein aus dem Angebot der Schischule „1 Kindermenü mit Getränk & Betreuung über Mittag“ geht hervor dass es sich um drei Leistungen handelt auch wenn dafür ein einheitliches Entgelt (€ 10,--) verlangt wird.

Die ermäßigte Steuer gem. § 10 Abs. 2 UStG 1994 kann nur für die Lieferung der in der Anlage genannten Gegenstände bzw. für die ausdrücklich genannten Umsätze dieser Bestimmung angewendet werden. Die gegenständlichen Umsätze betreffend Getränke (die nicht in der im § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 genannten Anlage enthalten sind) und Betreuungsleistung fallen nicht unter den begünstigten Steuersatz, sondern stellen gem. der Generalklausel des

§ 10 Abs. 1 UStG 1994 20% Umsätze dar.

Die Bestimmung des § 10 Abs. 2 UStG enthält somit Sondertatbestände für die eine enge Auslegung anzuwenden ist. Weiters übersteht der Bw dass eine einheitliche (unteilbare) Leistung schon deshalb nicht vorliegt, weil nicht einmal das Getränk eine Nebenleistung zur „Hauptleistung“ Mittagsmenü darstellt. Wenn aber nicht einmal die Konsumation eines Getränkes (das typischerweise in Österreich zu jeder Mahlzeit dazugehört) eine untergeordnete Leistung zu einem Essen darstellt, kann die gegenständliche Betreuungsleistung, die auch wertmäßig die Leistung des Getränkes (siehe Akteninhalt) übersteigt und auch vom zeitlichen Umfang über die reine Einnahme des Mittagsmenüs hinausgeht, nicht das umsatzsteuerliche Schicksal des Mittagsmenüs teilen. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung vorgenommenen Änderung der Besteuerung der Getränke mit 20% Umsatzsteuer hat der Bw nicht berufen und ist dazu auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.11.1998, 98/14/0055, hinzuweisen, dass die Richtigkeit des Vorgehens des Finanzamtes bestätigt.

Dabei ist auch zu beachten, dass die Leistung Mittagsmenü samt Getränk nicht von der Schischule erbracht wird, sondern von einem Gastgewerbebetrieb zugekauft wird. Die Schischule übernimmt lediglich die Vermittlung und Abrechnung dieser Leistungen. Auch aus diesem Grund liegen getrennte Leistungen vor, die eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Betrachtungsweise zulassen.

Schließlich stellt sich die Frage ob die von der Schischule erbrachte Betreuungsleistung eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung (Mittagsmenü) darstellt. Dazu ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dann eine unselbständige Nebenleistung anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist usw. Dem Bw ist insofern beizupflichten, dass Kinder im Alter von drei bis acht Jahren nicht ohne beaufsichtigt zu werden ein Gasthaus besuchen können um dort ein Mittagsmenü einzunehmen. Neben dem Angebot eines Mittagessens samt Getränk ist es daher unbedingt erforderlich die Kinder zu beaufsichtigen. Die Aufsichtspflicht im Rahmen der Mittagsbetreuung, die auch die Einnahme eines Mittagessens samt Getränk beinhaltet geht daher auf den jeweiligen Angestellten (Schilehrer) der Schischule über. Die gegenständliche Kinderbetreuung kann daher nicht als unselbständige Nebenleistung angesehen werden, sondern stellt einen wesentlichen Teil der Leistung dar. Dabei ist auch dem Finanzamt zu folgen, das davon ausgeht, dass soweit die Betreuung über die tatsächliche Essenszeit hinausgeht diese zum alleinigen Leistungsinhalt wird. Dem ist der Bw im Vorlageantrag nicht entgegengetreten (da er nicht auf die Diskussion der Dauer der Essenszeit eingehen möchte). Mit der Verabreichung des Getränkes liegen sogar drei Leistungen vor, die nach dem Grundsatz der einzelnen Besteuerung für jede Leistung umsatzsteuerlich zu behandeln sind.

Die vom Bw angeführten VwGH-Erkenntnisse können an dieser Ansicht nichts ändern, da dem Erk. vom 24.6. 2004, 2000/15/0140, ein in keiner Weise vergleichbarer Sachverhalt (betreffen Baukostenbeiträge und Anschlussgebühren an eine Wassergenossenschaft für einen Kanalausbau) zugrunde liegt.

Zum Erk vom 17.9.1996, 93/14/0055 betreffend den Transport von Kindern zum und vom Kindergarten ist auszuführen, dass im Gegensatz zur gegenständlichen Betreuungsleistung die über die gesamte Mittagszeit – somit im gesamten Leistungszeitraum – besteht, die Transportleistung lediglich eine Teilleistung darstellt die mit dem Transport endet und somit nur vor und nach dem Kindergartenbesuch - der so genannten Hauptleistung – erbracht wird.

Aus all den Vorangeführten Ausführungen kommt die Rechtsmittelbehörde daher zu dem Schluss, dass die Versteuerung der Betreuungsleistung mit 20 % Umsatzsteuer zu Recht erfolgt ist.

Der Berufung kommt daher keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 1. Oktober 2009