



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Michael Kühne und Mag. Tino Ricker im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen der KSH, vertreten durch Lang und Schiller Steuerberatung GmbH, 6900 Bregenz, Kirchstraße 9 a, sowie MMag. Gerald Ehgartner, Bundeswirtschaftskammer Österreich, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Mag. Ursula Spiegel und Dr. Wolfgang Ohneberg, betreffend Umsatzsteuer 2004 vom 5. Jänner 2006 und Säumniszuschlag vom 13. Jänner 2006 nach der am 30. Oktober 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2004 und Säumniszuschlag werden abgeändert.

Die Umsatzsteuernachforderung für 2004 wird mit 15.648,58 € festgesetzt.

Der Säumniszuschlag wird mit 312,97 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt das Hotel- und Gastgewerbe (Firmenbuch und Betriebsprüfungsbericht) und verfügt über eine behördliche Bewilligung als Kuranstalt. Im Internet tritt sie als "HP" auf (<http://www>). Ende des Jahres 2005 wurde bei ihr eine die Jahre 1999 bis 2004 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Hierbei wurde in Textziffer 2 des Betriebsprüfungsberichtes festgestellt, dass die Umsätze betreff Tagesprogramme und Arrangements dem ermäßigten Steuersatz von 10 % der Umsatzsteuer unterzogen worden sind. Die Betriebsprüfung hat dies nicht akzeptiert und festgestellt, dass es sich hierbei um Wellnessumsätze, welche dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen sind, und nicht um begünstigte Kurumsätze, handelt. Zu den Seminarraummieten wurde in Textziffer 3 festgestellt, dass die zu Verfügungstellung von Seminarräumen nicht als begünstigte Nebenleistung zur Beherbergung zu qualifizieren ist, weshalb auch hier die Besteuerung mit 20 % zu erfolgen habe. In Textziffer 5 wurde festgestellt, dass es sich bei der im Jahre 2000 durch die Gemeinde Z an die Bw. gemachte Zusage eines Zuschusses in der Gesamthöhe von ATS z Mio. zur Adaptierung der nn des Hotels zwecks Durchführung von Konzerten (im weitesten Sinne) im Rahmen eines lokalen Festivals nicht um eine Subvention, sondern um ein direktes, dem Normalsteuersatz zu unterwerfendes Leistungsentgelt handelt. Diese Feststellungen haben schließlich zu dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2004 geführt, wobei die steuerlichen Auswirkungen mit Zustimmung des steuerlichen Vertreters der Bw im letzten Prüfungsjahr konzentriert erfasst worden sind.

In der gegen den o.a. Bescheid erhobenen Berufung wird betreff der Textziffern 2 und 3 der Prüfungsfeststellungen vorgebracht, gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 b UStG 1994 ermäßige sich der Steuersatz auf 10 % für die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen. Das im Gesetzestext verwendete Wort "regelmäßig" lasse keinen anderen Schluss zu, als dass diese Bestimmung einer dynamischen Betrachtungsweise unterliege. Die Umsatzsteuerrichtlinien würden in den Randziffern 1206 und 1207 (übertitelt als "All-inclusive"-Leistungen) dazu Stellung nehmen, welche Nebenleistungen nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen jedenfalls dem begünstigten Steuersatz unterliegen. Die unter diesen beiden Randziffern vertretene Rechtsansicht gehe inhaltlich und umfangmäßig zurück auf den Erlass aus dem Jahre 1996 und spiegle damit nicht die neuesten Entwicklungen in der Hotellerie wieder. Heutzutage zählten Beauty- und Wellnessleistungen im Rahmen von All-inclusive-Packages typischerweise zum Standard der gehobenen Hotellerie. Dass diese Beauty- und Wellnessleistungen neben der Hauptleistung (Beherbergung) nicht einmal zwingend unselbständige Nebenleistungen sein müssen, sondern durchaus selbständige Nebenleistungen sein können und auch als selbständige Nebenleistung dem 10 %igen Umsatzsteuersatz unterliegen, ginge klar aus der

Gesetzestextierung des § 10 Abs. 1 Z 4 b UStG UStG 1994 hervor. Denn unselbständige Nebenleistungen teilten bereits nach den allgemeinen USt-rechtlichen Grundsätzen das Schicksal der Hauptleistung. Wären nur unselbständige Nebenleistungen von der gesetzlichen Bestimmung erfasst, hätte es einer Anführung im Gesetzestext gar nicht bedurft. Verwiesen werde auf den Kommentar in Ruppe, UStG, 3. Auflage, Randziffer 73 zu § 10. Daraus folge, dass die unter Textziffer 2 der Prüfungsfeststellungen erwähnten Beauty- und Entspannungsanwendungen, Massagen, Bäder udgl. für den Fall, dass diese nicht schon dem begünstigten 10 %igen Umsatzsteuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 (für Kuranstalten) unterliegen würden, jedenfalls als Nebenleistungen im Sinn des § 10 Abs. 1 Z 4 b UStG 1994 anzusehen seien und damit aus diesem Titel heraus ebenfalls dem begünstigten Steuersatz von 10 % unterliegen würden. Dass die erwähnten Leistungen, soweit sie im Rahmen von All-inclusive-Packages erbracht würden, Nebenleistungen darstellten, erhelle schon aus dem Umstand, dass im Falle des Nichtkonsumierens dieser Leistungen das Hotel als Leistungsanbieter keine wie immer gearteten Rückerstattungsleistungen gewähren würde. Dieselben Überlegungen seien auch übertragbar auf die Feststellungen in Textziffer 3 des Prüfungsberichtes, wonach die zur Verfügungstellung von Seminarräumen im Rahmen von Packages verbunden mit der Hauptleistung Beherbergung dem 10 %igen Umsatzsteuersatz unterliegen würde. In der der Berufung beigefügten Stellungnahme der Wirtschaftskammer Österreich wird im Ergebnis ausgeführt, dass traditionell in Kuranstalten neben medizinischen Anwendungen und Therapien auch Leistungen erbracht würden, die nicht der ärztlichen Anordnung oder Aufsicht unterliegen. Beispiele hierfür seien die klassische Massage, wie sie z.B. auch von gewerblichen Masseuren an gesunden Menschen erbracht würden, Seminarveranstaltungen zur Verbesserung des Lebensstils, Wellness-Packages, Sportangebote und ähnliches. Auch diese Leistungen würden dann als Leistungen von Kuranstalten gelten, wenn sie dem Anstaltszweck Kuranstalt, üblicherweise also der Verbesserung oder längerfristigen Erhaltung des Gesundheitszustandes der Kurpatienten, entsprechen würden. Dabei sei es unerheblich, ob diese, würden sie nicht von einer Kuranstalt erbracht, einem anderen Steuersatz unterlägen. Zu Textziffer 5 der Prüfungsfeststellungen führt die Bw. an, dass G als Veranstalter der E seinerzeit an S mit der Idee herangetreten sei, in Z und zwar im Hotel O, einige Aufführungen im Rahmen des Festivals E auszurichten. Zum Zwecke der Ausrichtung dieser Veranstaltung habe die nn des Hotels adaptiert werden müssen. S habe in der Folge bei der Gemeinde um Gewährung eines Kostenzuschusses für die Umbaukosten der nn angesucht. Das damalige Gemeindeoberhaupt sei einer Subventionierung für Zwecke der Adaptierung der nn äußerst positiv gegenübergestanden, und zwar wegen des großen öffentlichen Interesses der Gemeinde Z, einige Konzerte des Festivals in Z austragen zu können. Für den Kostenzuschuss, im weiteren als Subvention bezeichnet, sei ein

Gemeindevertretungsbeschluss erforderlich gewesen. Aus rein taktischen Gründen, um nämlich den Subventionsbeschluss mit großer Stimmenmehrheit herbeiführen zu können, sei in die Subventionsvereinbarung zwischen dem Hotel und der Gemeinde eine Bestimmung aufgenommen worden, welche der Gemeinde das Recht eingeräumt habe, auf die Dauer der Durchführung des Festivals, längstens aber auf 10 Jahre, zwei Veranstaltungen pro Jahr in der umgebauten nn durchführen zu können, ohne hierfür ein Mietgelt leisten zu müssen. Die Großbetriebsprüfung würde meinen, aus der Subventionsgewährung einen direkten Leistungsaustausch zwischen dem Hotel und der Gemeinde ableiten zu können, weil die Gemeinde Z für die Durchführung der E selbst keine geeigneten Räumlichkeiten habe zur Verfügung stellen können. Strittig sei daher die Frage, ob die von der Gemeinde gewährte Subvention ein echter und damit nicht umsatzsteuerbarer oder ein unechter und damit umsatzsteuerbarer Zuschuss sei. Aus dem Umstand, dass die Gemeinde sich in der Subventionsvereinbarung das Recht ausbedungen habe, die nn zeitlich sehr eingeschränkt unentgeltlich nutzen zu können, könne kein Leistungsaustausch abgeleitet werden. Dies schon aus rein faktischen Überlegungen, weil diese Vertragsbestimmung nur aus taktischen Gründen getroffen worden sei, um einen möglichst einheitlichen Beschluss in der Gemeindevertretung herbeizuführen und eigentlich gar nicht daran gedacht worden sei, von diesem Recht Gebrauch zu machen. Damit überhaupt ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch gegeben sei, brauche es eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, der im lateinischen Gedanken "do ut des" seinen Ausdruck finden würde. Den Leistungswillen und damit den Leistungsaustausch darin erkennen zu wollen, dass die Gemeinde für die maximal 20-malige Nutzung der nn bereit gewesen sei, ein Entgelt von ATS z Mio. zu bezahlen, könne wohl nicht ernsthaft in Erwägung gezogen werden. Diese Betrachtung ergäbe rechnerisch ein Leistungsentgelt für die nnnbenützung pro Veranstaltung von ATS zz,-- . Nach Auffassung von S habe das marktkonforme höchstmögliche Entgelt für die tagweise nnnbenützung damals maximal ATS zzz,-- betragen. Die Gemeinde habe ihre Subvention an das Hotel ausschließlich aus öffentlichem Interesse gewährt. Dass die Austragung der E, einer weltberühmten Musikveranstaltung mit zahlungskräftigem Publikum, im öffentlichen Interesse gelegen sei, bedürfe wohl keiner weiteren Erläuterung. Dass an die Subventionsgewährung bestimmte Auflagen oder Bedingungen geknüpft waren, sei absolut üblich und entspreche geradezu gesetzlichen Vorschriften. Die Umsatzsteuerrichtlinien führten unter Randziffer 27 zu § 1 aus: "Ebenso ist die Subvention die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und Auflagen einzuhalten, keine Leistung". Gemäß den Ausführungen stellte die Subventionszahlung der Gemeinde Z an das Hotel O mangels Leistungsaustausches keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar.

Weiters werde gegen den in Folge des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides ergangenen Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages über zzzz € berufen.

Hinsichtlich der am 30. Oktober 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungssenatsverhandlung wird auf die Niederschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Leistungen der Bw. in den Jahren 1999 bis 2004 betreffend Tagesprogramme bzw. Arrangements (Packages) sowie Seminarräumlichkeiten dem ermäßigten Steuersatz unterliegen und ob es sich bei dem Zuschuss in Höhe von ATS z Mio (xx €) der Gemeinde Z an das Hotel im Jahr 2000 um eine echte oder unechte Subvention handelt.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5). Gemäß Abs. 2 Z 4 lit. b leg. cit. ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung), wobei als Nebenleistung auch die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks anzusehen ist, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist. Gemäß Abs. 2 Z 15 leg. cit. ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.

Die Betriebsprüfung führt in Tz 2 ihres Bericht Folgendes aus:

"Tagesprogramme und Arrangements:

Der Artikel "Tagesprogramme" (Art 421), häufig mittels Gutschein konsumiert, beinhaltet Beauty- und Entspannungsanwendungen. Er ist in den Erlösen "Kurabteilung 10%" enthalten. Auch Arrangements (Art 2020, 2021, 2022 usw.) sind für Wellnessgäste konzipiert. Sie beinhalten neben reinen Beauty- und Entspannungsanwendungen auch Massagen, Bäder udgl. Letztere werden auch Kurgästen zur Abrundung der Kur verschrieben. Die Arrangements werden zu einem Gesamtpreis angeboten und beinhalten Nächtigung, Halbpension und bestimmte Anwendungen. Der Arrangementpreis richtet sich nach Art und Anzahl der darin angebotenen Anwendungen. Unter Berufung auf die Begünstigung der Umsätze von Kuranstalten in § 10 Abs 2 Z 15 und dem All-inclusive-Erlass in Rz 1206 der USt-RL wurden sowohl Tagesprogramme als auch Arrangements dem ermäßigten Umsatzsteuersatz

unterzogen. Gemäß § 10 Abs 2 Z 15 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfléglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen. Es muss sich daher um "private" Krankenanstalten handeln. Das Hotel O ist kraft seiner Bewilligung eine solche Kuranstalt bzw. Kureinrichtung. Unter Kuranstalten und Kureinrichtungen sind Einrichtungen zu verstehen, die der stationären oder ambulanten Anwendung medizinischer Behandlungsarten dienen, die sich aus einem ortsgebundenen natürlichen Heilvorkommen oder dessen Produkte ergeben (§ 42a Abs 1 des Krankenanstalten- und KuranstaltenG). Als natürliche Heilvorkommen gelten ortsgebundene natürliche Vorkommen (in unserem Fall v.a. Heilrnoor), die auf Grund besonderer Eigenschaften und ohne Veränderung ihrer natürlichen Zusammensetzung eine wissenschaftlich anerkannte Heilwirkung ausüben oder erwarten lassen (Abs 2). Neben den in Abs. 1 genannten Behandlungsarten ist in Kuranstalten auch die Anwendung solcher Zusatztherapien (zB Massagen) zulässig, die zur Ergänzung der Kurbehandlung nach ärztlicher Anordnung angewendet werden und bei denen nach dem Stand der medizinischen Wissenschaft davon auszugehen ist, dass die ärztliche Aufsicht über den Betrieb ausreicht, um schädliche Wirkungen auf das Leben oder die Gesundheit der behandelten Personen auszuschließen. Die Behandlung im Rahmen von Zusatztherapien hat nach den Grundsätzen und anerkannten Methoden der medizinischen Wissenschaft zu erfolgen (Abs 3). Wie erwähnt, sind nur solche Umsätze von Kuranstalten begünstigt zu versteuern, die unmittelbar mit der Kurbehandlung im Zusammenhang stehen. Das Wort "unmittelbar" ist ab 1.1.1997 als "mit dem Betrieb von Krankenhäusern eng verbunden" auszulegen (AÖF 33/1997). Als Beispiele genannt werden die ärztliche und pflegerische Betreuung der Patienten, die damit zusammenhängende Lieferung von Medikamenten und Hilfsmitteln, die Beherbergung und Verköstigung des Personals, die Lieferung von Speisen und Getränken an Patienten, die Zurverfügungstellung von Fernsprechern und Fernsehgeräte an Patienten. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Dazu gehört eine kurärztliche Untersuchung, ein kurärztlicher Therapieplan sowie eine kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung (zB VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Selbst die Zusatztherapien erfolgen auf ärztliche Anordnung. Soll der Kuraufenthalt durch die Krankenkasse ersetzt werden, bedarf es beispielsweise einer Mindestaufenthaltsdauer von 14! Tagen (Richtlinien für die Leistungen der Krankenversicherung zur Festigung der Gesundheit und zur Krankheitsverhütung). Die

Arrangements des Hotel O hingegen sind zumeist 3- tägig, selten 7-tägig. Eine artzliche Eingangsuntersuchung findet dabei nicht statt. Das Verhältnis zwischen Kurumsatzen zu Wellnessumsatzen (Tagesprogramme + Arrangements) beträgt im Hotel O im Schnitt 3 zu 5. Entscheidend für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Kurumsatze ist die Behandlung unter artzlicher Aufsicht (Eingangsuntersuchung, Therapieplan) und unter Anwendung örtlicher Heilvorkommen. Dass die Kurbehandlung um Therapien allgemeiner Art wie Massagen ergänzt wird, bedeutet nicht, dass Wellnessumsätze, die solche Therapieelemente enthalten, zu begünstigten Kurumsatzen würden. Daraus ergäbe sich eine Ungleichbehandlung bei der Besteuerung von Wellnessumsatzen, je nachdem ob der Beherbergungsbetrieb eine Kurbewilligung besitzt oder nicht. Die Bezugnahme auf den AII-Inclusive-Erlass ist nach Meinung der Betriebsprüfung ebenfalls nicht zielführend. Darin werden Leistungen aufgezählt, die als regelmäßig mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen angesehen werden können, sofern dafür kein gesondertes Entgelt verrechnet wird. Klassischer Anwendungsfall für diesen Erlass sind AII-Inclusive-Hotels mit einer breiten Palette von Einrichtungen und Aktivitäten, die prinzipiell jedem! Gast zur Nutzung offen stehen -vorausgesetzt die Kapazitäten reichen aus. Das Hotel O hingegen verrechnet seinen Gästen die Wellnessleistung sehr wohl, da wie bereits ausgeführt der Arrangementpreis unmittelbar von den darin enthaltenen Wellnessleistungen abhängt. AII-inclusive ist im Hotel O lediglich die Wellness-"Landschaft" (Innen- und Aussenschwimmbecken, diverse Saunas, Ruheräume usw.). Der einheitliche Arrangementpreis betrifft zwei eigenständige Hauptleistungen: Beherbergung einerseits, Wellnessanwendungen andererseits. Die Wellnessleistung würde erst dann zur Nebenleistung der Beherbergung, wenn sie regelmäßig! mit der Beherbergung verbunden wäre (siehe UFS-Entscheidung vom 13.2.2003, GZ. RV/227-K/02 bezüglich eines "all inclusive" Preises für Nachtung, Pension und Unterricht sowie Begleitung bei Abenteuersportarten).

Tz. 3 Seminarraummiete:

Auf die Seminarraummieten wurde bisher ein Umsatzsteuersatz von 10 % angewandt. Die Zurverfügungstellung von Seminarräumen kann jedoch nicht als begünstigte Nebenleistung zur Beherbergung qualifiziert werden. Die Besteuerung hat daher mit 20 % zu erfolgen."

Zwecks besserer Übersicht betreffs der Feststellungen der Betriebsprüfung und deren Auswirkungen wird auf die Zusammenfassung des Prüfungsberichtes (Tz. 6) verwiesen.

Leistungen gem. § 10 Abs. 2 Z 15 UStG

Was die Frage der Beurteilung von Tagesprogrammen und sogenannten Packages als Leistungen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 15 UStG anlangt, wird, um unnötige Wiederholungen zu vermeiden, in sachverhaltsmäßiger und rechtlicher Hinsicht auf die Ausführen der

Betriebsprüfung verwiesen. Der erkennende Senat schließt sich diesen Ausführungen an und ergänzt sie wie folgt:

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 28.10.2004, ZI. 2001/15/0164 (auch VwGH vom 22.12.2004, ZI. 2001/15/0116) aus, dass der Begriff "Kur" ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren erfordert. Im Hinblick auf die Einheitlichkeit der Rechtsordnung ging der erkennende Senat von diesem Begriffsinhalt auch in der gegenständlichen Entscheidung aus.

Weitere "außersteuerliche" Begriffsbestimmungen:

*Eine **Kur** dient der Stärkung einer (schwachen) Gesundheit und unterstützt die Genesung bei Krankheiten und Leiden vielerlei Art in dafür vorgesehenen Kurorten und Heilbädern.*

*Der Begriff **Wellness**, erstmals 1654 in einer Monografie von Sir A. Johnson als "...wealnesse", im Oxford English Dictionary mit "gute Gesundheit" übersetzt: nach modernem Verständnis ein ganzheitliches Gesundheitskonzept, seit den 50er Jahren in den USA Oberbegriff einer seinerzeit neuartigen Gesundheitsbewegung. Per Definition leitet sich der Begriff Wellness von den Begriffen Wellbeing und Fitness bzw. Wellbeing und Happiness ab, d.h. das Lebensstilkonzept Wellness zielt auf Wohlbefinden, Spaß und eine gute körperliche Verfassung ab. Heute versteht man unter Wellness vor allem Methoden und Anwendungen, die das körperliche, geistige und seelische Wohlbefinden steigern.*

Fremdenverkehrseinrichtungen, Hotels, Badeanstalten, Kureinrichtungen bieten unter dem Begriff Massagen, Bäder, aber auch Tages- und Wochenprogramme an (Kur/Wellness aus Wikipedia, der freien Enzyklopädie, www.wikipedia.de).

Kur, die; -, -en (lat.) (Heilverfahren; (Heil)behandlung, Pflege)(Duden, Die Deutsche Rechtschreibung).

Wellness (engl.) die; -: durch leichte körperliche Betätigung erzielt Wohlbefinden (Duden, Das Fremdwörterbuch).

Die Bw. beruft sich in der beigefügten Stellungnahme der Wirtschaftskammer Österreich im Ergebnis darauf, dass unmittelbar mit dem Kurbetrieb zusammenhängend auch die Anwendung von Zusatztherapien wie Massagetätigkeiten (Ganzkörpermassage, Rückenmassage, Fußreflexzonenmassage, Lymphdrainage, Akupunkturmassage, Tuina-Massage), Moorpackungen sowie die "Sauerstoff-Mehrschritt-Therapie nach Ardenne" als begünstigt angesehen werden können. Keine Relevanz für die Höhe des Steuersatz habe es, ob die Leistungen auf Grund ärztlicher Verschreibung durchgeführt würden oder nicht.

Dieser Rechtsansicht kann der erkennende Senat im Ergebnis nicht folgen. Es steht fest, dass es sich bei den Tages-, 3-Tages-, oder 7-Tagesprogrammen um Wellnessarrangements und

nicht um Kuren im Sinne der o.a. VwGH Rechtsprechung, welcher sich der unabhängige Finanzsenat auch unter Berücksichtigung der oben wiedergegebenen Internet-Dudendefinitionen bedenkenlos anschließt, handelt. Diese Arrangements erfüllen eben nicht die Anforderungen des Begriffes "Kur" und demzufolge stehen sie auch nicht unmittelbar mit der Kranken- Kurbehandlung im Zusammenhang. Keine Rolle kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dabei spielen, ob diese Programme (auf den ersten Blick vergleichbare) Einzelleistungen, welche auch für den "kranken" Kurpatienten bzw. für dessen Therapieanwendungen (in Einzelfällen bzw. allenfalls ergänzend) vorgesehen sind, beinhalten. Es besteht für den unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel daran, dass die Inhalte von Kuranwendungen zumindest zum Teil für Wellnessprogramme geeignet sind. So lange jedoch als diese Leistungen im Rahmen eines Wellnessangebotes erfolgen, werden diese deswegen trotzdem auf Grund des Nichtvorliegens einer Kur zu keinen steuerbegünstigten Kurleistungen. Der Sinn einer Kur liegt vornehmlich in der Heilung des gesundheitlich angeschlagenen bzw. kranken Patienten. Der Sinn eines Wellnessprogrammes hingegen liegt darin, das körperliche, geistige und seelische Wohlbefinden des gesunden Gastes zu steigern, zu festigen bzw. zu generieren. Die Zielgruppen für Kur- und Wellnessangebote sind daher eindeutig verschieden. Dass sowohl Kur- als auch Wellnessaufenthalte naturgemäß zum körperlichen und geistigen Wohlbefinden eines Menschen beitragen und dadurch u.a. auch der Krankheitsprävention dienen können und sollen, weshalb hier zweifellos Schnittstellen sowohl in der Zielerreichungsabsicht als auch in einzelnen Behandlungsangeboten bestehen, kann nichts daran ändern, dass die Leistungen inhaltlich grundsätzlich differieren, sodass auch deren unterschiedliche steuerliche Behandlung zulässig ist.

Leistungen, die im Rahmen eines in der Regel mehrwöchigen Heilverfahrens für einen kranken Menschen erbracht werden, Leistungen, die in der Regel nach entsprechender Diagnose medizinisch indiziert sind, also von einem Arzt bzw. einer Person mit ähnlicher Qualifikation angeordnet bzw. empfohlen werden und die in weiterer Folge unter ärztlicher Aufsicht fachmännisch durchgeführt werden, für die aus all diesen Gründen (zumindest teilweise) die Allgemeinheit aufkommt, sind nach Überzeugung des Senates nicht inhaltsgleich mit bloß oberflächlich vergleichbaren (Teil)Leistungen, die für gesunde Menschen erbracht werden, nicht auf Heilung ausgerichtet sind, nicht von einem Arzt verschrieben wurden, nicht unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführt werden. Oder mit anderen Worten: Eine Massage im Rahmen einer mehrwöchigen Kur ist nicht dasselbe wie eine Massage im Rahmen eines maximal einwöchigen Wellness- oder Beauty-Packages. Zwischen den beiden Leistungen besteht ein erheblicher qualitativer Unterschied.

Der gravierende Unterschied erhellt auch aus der Vermarktung durch die Bw. selbst. Die strittigen Tagesprogramme und Packages werden im Prospekt "S Spa" angeboten und

beschrieben (siehe auch <http://www>), und zwar (mit einer einzigen nachfolgend ebenfalls wiedergegebenen sprachlichen, aber nicht inhaltlichen Ausnahme) ohne den geringsten Hinweis auf eine Kur bzw. ein Heilverfahren. Sie werden unter der Überschrift "Programme" aufgelistet und regen mit folgender Einleitung zum Konsum an: "Lassen sie sich verwöhnen mit unseren Produkten aus der Pflegelinie S". Die nachfolgend wörtlich wiedergegebenen Beispiele aus den angebotenen Programme (Tagesprogramme, Programme inklusive 3 oder 7 Nächtingungen) verdeutlichen (umgangs)sprachlich und inhaltlich, dass es sich bei den von der Betriebsprüfung dem Normalsteuersatz unterzogenen Leistungen um keine Umsätze handelt, die unmittelbar mit einer Kurbehandlung im dargelegten Sinne zusammenhängen:

- **"Rundum Schön" (angeboten mit oder ohne Make-up)**
 - Gesichtsbehandlung Deluxe
 - Maniküre mit Lack oder Handmassage
 - Körperpeeling
- **"Entspannung Total"**
 - Entspannungsbehandlung
 - Ganzkörpermassage (40 Min) mit Aromaöl
 - Fußreflexzonenmassage
 - Kräuter-Molkebad in der Crystal-Farblich Magnetfeldwanne
- **"Rundum Gesund" Basic**
 - Entspannende Tuinamassage für Gesicht und Kopf
 - Tuinamassage für den Rücken
 - Bergkräuter-Molkebad in der Crystal-Farblicht-Magnetfeldwanne
 - Kräuterstempelbehandlung
- **"Harmonie" Basic**
 - Körper & Seele oxidental
 - Je eine Entspannungsbehandlung & Fußreflexzonenmassage
 - Bad mit ätherischen Ölen, Honig & Sahne für SIE in der Crystal-Farblicht-Magnetfeldwanne
 - Bergkräuter-Molkebad für IHN in der Crystal-Farblicht-Magnetfeldwanne
- **"S" Kurwoche**

S beschäftigt sich seit Jahren mit dem Gesundheits- und Wellnessgedanken. Aus ihrer umfangreichen Erfahrung resultierend, hat sie ein spezielles Paket geschnürt, das für all jene ideal ist, die aus der Passivität hin zum aktiven Wohlfühlen möchten, jedoch auf den Luxus des Wohlfühlens nicht verzichten wollen. [.....]

Folgende Behandlungen ergänzen das Aktivprogramm ideal:

 - S Gesichtsbehandlung Deluxe
 - Modelage
 - Tages Make-Up
 - S Körperpeeling
 - 2 straffende Karkadekörperpackungen
 - 2 Lymphdrainagen (40 Min)
 - Gänseblümchenbad
 - Molke-Kräuterbad in der Crystal-Farblicht-Magnetfeldwanne
 - 2 Ganzkörpermassagen
- **"Rundum Schön" Deluxe**
 - Gesichtsbehandlung Deluxe
 - Maniküre mit Lack und Handmassage
 - Fußpflege mit Lack
 - Körperpeeling
 - Entspannende Tuinamassage für Gesicht und Kopf

- Arkayo Deepa
- Ganzkörperpackung in der Softpackliege individuell auf Sie abgestimmt.

Auch darf nicht übersehen werden, dass bei der angeführten Betrachtungsweise der Bw. sämtliche Wellnessumsätze allein schon deswegen steuerbegünstigt wären, weil sie als Beherbergungsbetrieb über eine Kurbewilligung verfügt, während ein reines Wellnesshotel, welches die selben Leistungen anbietet, von vornherein dem Normalsteuersatz unterliegt. Diese Ungleichbehandlung wäre nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wettbewerbsverzerrend und nicht im Sinne des Gesetzgebers. Normzweck der Begünstigungsbestimmung ist es, nur die Leistungen im Rahmen einer tatsächlich begrifflichen Kur (Heilverfahrens) für den gesundheitlich angeschlagenen bzw. kranken Patienten unter ärztlicher Aufsicht bzw. Therapie geringer mit Steuern zu belasten und damit kostengünstiger zu machen.

Der unabhängige Finanzsenat stellt in Übereinstimmung mit den Feststellungen der Betriebsprüfung weiters fest, dass die individuellen Wellnessleistungen gesondert be- und verrechnet wurden, da die Höhe der Hotelaufenthaltspreise jeweils davon abhängig ist, ob lediglich ein Tagesprogramm ohne oder mit Übernachtung oder eine Übernachtung oder mehrere Übernachtungen ohne oder mit zusätzlichem Wellnessarrangement (Package) dazu gebucht werden. Auch sind die einzelnen be- bzw. verrechneten Leistungen, wie die oben wiedergegebenen Programme gezeigt haben, von der leistungserbringenden Bw. klar umschrieben worden. Dass die auf sie entfallenden Entgelte in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen wurden, ändert daran nichts (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 36; EuGH 25.2.1999, Rs C-349/96, Randnr. 31; VwGH 19.3.2002, 97/14/0133). Es liegen somit nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates erwiesenermaßen keine all-inclusive Leistungen vor. Oder mit anderen Worten: Der Hotelgast muss für das von ihm gewählte Wellnessarrangement einen von einer bloßen Übernachtung (mit Halbpension) verschiedenen Preis bezahlen. Als Beweis hierfür wird auf die unbestrittenen, tabellarisch dargestellten Feststellungen in Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes, das Jahr 2001 betreffend, verwiesen.

Beherbergungsnebenleistungen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 4 lit b UStG

Die Begünstigung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit b UStG 1994 erstreckt sich auch auf die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung). Der Begriff der Beherbergung ist kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen, wie Überlassung eingerichteter Räume, Reinigung, Bereitstellung von Wäsche und anderen Utensilien, Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne

umfangreiche Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen (vgl. VwGH 29.4.1992, 88/17/0184 ÖStZB 1993, 126 betr. Ortstaxe Wien). Aus § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 kann abgeleitet werden, dass Verköstigung und Betreuung nicht unter Beherbergung fallen, sondern eigene Leistungen sind. Ob es sich um die Beherbergung in gewerblichen Betrieben, in Heimen (Schüler-, Studentenheim) oder im Rahmen der Privatzimmervermietung handelt, ist belanglos. Die Begünstigung erstreckt sich auch auf die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen einschließlich Beheizung. Da unselbständige Nebenleistungen bereits nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen das Schicksal der Hauptleistungen teilen, bezieht sich die Regelung auf alle Leistungen, die wirtschaftlich als Nebenleistung zur Beherbergung angesehen werden können. Ob sie wirtschaftlich unselbständig sind, ist in diesem Fall ohne Bedeutung. Erforderlich ist jedoch, dass es sich um regelmäßig mit Beherbergung verbundene Nebenleistungen handelt. Dazu gehören jedenfalls die Nebenleistungen, die im Bereich des Hotel- und Gaststättengewerbes normalerweise an Gäste erbracht werden. Bei der Abgrenzung wird man sich an dem Beherbergungsbetrieb mittlerer Kategorie orientieren müssen. Regelmäßige Nebenleistungen sind damit jedenfalls die Bereitstellung von Beleuchtung und Beheizung, Wäsche und Handtüchern, Wasser, die Reinigung und sonstige Servicearbeiten, die Bereitstellung von Fernsehgeräten, nicht hingegen der Verkauf von Getränken aus einer Minibar. Eine dynamische Betrachtungsweise, die die Entwicklung in diesem Bereich berücksichtigt, ist erforderlich und berechtigt. Als regelmäßig mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen werden – wenn kein gesondertes Entgelt verrechnet wird – vom BMF (UStR Rz 1207) in diesem Zusammenhang angesehen: Begrüßungsgetränke, Tischgetränke (ebenso VwGH 27.6.2000, 95/14/0108 ÖStZB 2001, 13) sowie die zwischen den Mahlzeiten ohne gesondertes Entgelt abgegebenen Getränke, wenn der Einkaufswert unter 5 % des Pauschalentgeltes liegt, die Vermietung von Parkplätzen, Garagenplätzen oder Safes, Kinderbetreuung, Überlassung von Bademänteln, Zur-Verfügung-Stellung von Fernsehgeräten, Sportgeräten und Fahrrädern, Sauna, Solarium, Dampf- und Schwimmbad, Fitnessräume, Verabreichung von Massagen, Verleih von Liegestühlen, geführte Wanderungen, Zur-Verfügung-Stellung von Sportanlagen einschließlich Sportlehrern, Abgabe von Liftkarten, Eintrittskarten, der Autobahnvignette, Animation. Als Nebenleistung ist kraft ausdrücklicher Anordnung auch die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks anzusehen, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist. Ob das Frühstück "ortsüblich" ist, richtet sich wohl nach dem Standard eines Beherbergungsbetriebes mittlerer Kategorie. Wird das Frühstück separat berechnet, muss eine Aufteilung erfolgen. Der Normsatz würde praktisch in erster Linie die Frucht- und Obstsäfte, Mineralwasser und Alkoholika (Sekt) betreffen. Ist das Frühstück nicht als ortsüblich anzusehen, ist eine

Entgelttaufteilung auch dann vorzunehmen, wenn der Preis im Beherbergungsentgelt enthalten ist (Ruppe, UStG³, §10 Tz 71ff).

Unter Bedachtnahme auf die dargelegten, von Lehre und Rechtsprechung vertretenen Grundsätze beurteilt der erkennende Senat den Berufungsfall wie folgt:

Auch wenn der unabhängige Finanzsenat dem Berufungsvorbringen vorbehaltlos darin folgt, dass eine dynamische Betrachtungsweise bei der Beherbergung und den regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen angebracht ist, kann sich diese Betrachtungsweise nur auf die eben tatsächlich regelmäßig mit der Beherbergung verbundenen Nebenleistungen beziehen. Von regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen kann aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur dann gesprochen werden, wenn jeder Gast ohne weiteres (somit auch ohne Aufzahlung) berechtigt ist, diese in Anspruch zu nehmen. Als typische Beispiele hiefür sind etwa ein Begrüßungsaperitif, Benützung des Hallenbad-, Sauna-, Fitnessbereiches anzuführen. Bei den angebotenen Packages, wie etwa beispielhaft aus dem Programm 2004 angeführt, beinhaltet das Tagesprogramm "**Körper Spezial**": Manuelle Ganzkörper-Lymphdrainage, Körperpeeling mit Meersalz und Meersalzbad in der Crystal-Farblichtwanne sowie entschlackende Algenpackung im Softpack und straffende Körperpflege. Oder etwa beinhaltet "**Rundum Schön Basic**" (Programm mit 3 Übernachtungen): Gesichtsbehandlung Deluxe, Maniküre mit Lack oder Handmassage, Fußpflege mit Lack und Körperpeeling. Das "**Sich Wohlfühlen Deluxe**" (Programm mit 7 Übernachtungen) wiederum beinhaltet Entspannungsbehandlung, Akupunkturmassage nach Penzl, Panta Luar mit Ganzkörpermassage (85 Min), Bad "Balance" in der Crystal-Farblichtwanne mit ätherischen Ölen, Sahne & Honig, Fußreflexzonenmassage, manuelle Teil-Lymphdrainage und Ganzkörperpackung in der Softpackliege individuell abgestimmt. Es kann wohl, wie aus den demonstrativ angeführten Packagesinhalten klar hervorgeht, überhaupt kein Zweifel daran bestehen, dass es sich hiebei nicht um regelmäßige Nebenleistungen zur Beherbergung handelt, sind doch alle diese angeführten Leistungen eindeutig als außerordentliche Wellnessleistungen anzusehen, wobei die Bw. diese Leistungen in ihrem Schreiben an den unabhängigen Finanzsenat vom 7.4.2006 selbst als solche definiert: *"..Die Kernleistung eines solchen Packages besteht in der Übernachtung inklusive Halbpension, wahlweise 3 oder 7 Tage. Im Package sind ergänzend enthalten Wellnessleistungen wie in der Broschüre beschrieben.."* Der Umstand der Außerordentlichkeit wird nach außen auch eindeutig dadurch sichtbar, dass eine Packagebuchung entsprechend teurer als eine reine Beherbergungsbuchung (mit Halbpension) ist, dass die einzelnen Packagepreise je nach Leistungsinhalt unterschiedlich gestaltet sind und ein klares Preisgefüge bilden.

Untermauert werden diese Feststellungen und Überlegungen aber auch durch den Gesetzeswortlaut. In § 10 Abs. 2 Z 4 lit b UStG 1994 wird ausdrücklich normiert, dass auch die

Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks als Nebenleistung anzusehen ist, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist. Das bedeutet aber im Umkehrschluss, dass, gäbe es diese ausdrückliche Anordnung kraft Gesetzes nicht (Ruppe, UStG3, § 10 Tz 74), nicht einmal die praktisch in jedem Beherbergungsbetrieb gleich welcher Kategorie im Übernachtungspreis beinhaltete Verabreichung eines Frühstückes eine Nebenleistung darstellen würde. Gemessen an diesem Maßstab sind sämtliche Wellnesspackages (ausgenommen die darin beinhaltete Beherbergung samt unselbständigen Nebenleistungen) ohne Zweifel als Hauptleistungen zu qualifizieren und dem Normalsteuersatz zu unterwerfen.

Diese Beurteilung findet auch in der Rechtsprechung des EuGH, der im Übrigen nicht zwischen selbständigen und nichtselbständigen Nebenleistungen unterscheidet, Deckung. Danach ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt keine entscheidende Bedeutung zu (EuGH 25.2.1999, Rs C-349/96, Randnr. 30, 31; EuGH 15.5.2001, Rs C-34/99, Randnr. 45).

Diese Überlegungen und Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates beziehen sich aber auch in gleicher Weise auf die zur Verfügungstellung bzw. Vermietung von Seminarräumen. Wie aus dem Internetauftritt der Bw. (<http://www/start.php4?m1id=3>) und indirekt aus den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung und den Ermittlungen der Betriebsprüfung erhellt, sind bei der Bw. Seminarräume als Package in Form einer "Tagung mit Übernachtung" und als "Tagung ohne Übernachtung" buchbar. Beide Leistungen, also die Beherbergung einerseits und die Zurverfügungstellung von Seminarräumen andererseits werden völlig unabhängig voneinander angeboten und erbracht. Die Preise bzw. Rechnungen differieren dementsprechend. Unter Hinweis auf die o.a. umfangreichen Ausführungen betreffend regelmäßige Beherbergungs-Nebenleistungen im Wellness- und Beautybereich kommt der unabhängige Finanzsenat daher auch hier zu keinem anderen Schluss, als dass zwei selbständige Hauptleistungen vorliegen. Da die eine Leistung nicht die andere bedingt, kann daher von einer Einheitlichkeit der Leistung nicht gesprochen werden. Auch hinsichtlich des Vorbringens in der mündlichen Verhandlung, die Seminarleistungen etwa als Kurleistungen einzustufen, verweist der unabhängige Finanzsenat auf die Ausführungen hinsichtlich der Wellnessleistungen.

In der mündlichen Verhandlung hat die Bw. zudem auf eine kürzlich ergangene UFS-Entscheidung (UFSF 6.3.2006, RV/0179-F/04) verwiesen, welche besagt, dass in jenen Fällen, in denen Seminargäste im Hotel auch beherbergt werden, die Seminarleistungen als unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung (Beherbergung) zu sehen sind und daher die Leistungen insgesamt dem begünstigten Steuersatz unterliegen.

Dieser Ansicht folgt der unabhängige Finanzsenat im verfahrensgegenständlichen Fall aus den bereits angeführten Gründen nicht. Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass es zwar die Aufgabe des Präsidenten des UFS ist, auf eine einheitliche Rechtsprechung hinzuwirken (§ 10 Abs. 4 UFSG), dass aber jede UFS-Entscheidung immer einzelfallbezogen (ungebunden und unabhängig) getroffen wird. Hinzu kommt, dass jedenfalls eine völlige Sachverhaltsidentität nicht gegeben ist (vgl. auch SWK 25/2006, S 702).

Schließlich wird darauf hingewiesen, dass zwar im Umsatzsteuerrecht prinzipiell der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gilt, dass aber dem systematisch vorgelagert gilt, dass jede Leistung gesondert für sich zu beurteilen ist, und zwar auch dann, wenn mehrere Leistungen auf einem einzigen Vertrag beruhen oder wenn ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang mehrere selbständige Leistungen umfasst (Ruppe, UStG3, § 1 Tz 30). Es handelt sich bei den Beherbergungsleistungen und den Wellness- Seminarraumleistungen jedenfalls um trennbare und damit selbständige Einzelleistungen. Daher sind die Wellness- Seminarleistungen auch keine untrennbar oder unerlässlich mit der Beherbergungsleistung verbundenen Nebenleistungen, ist die Beherbergung doch ohne diese Wellnessleistungen denkbar und tatsächlich auch (entgeltsrelevant) konsumierbar. Bei der Bw. handelt es sich weder um ein "Wellnes-" noch um ein "Seminar-All-inclusive-Hotel". Es hat somit eine Aufteilung in die einzelnen Leistungen zu erfolgen.

Die Berufung war somit hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Wellness- und Seminarraumumsätzen als unbegründet abzuweisen, wobei eine Auseinandersetzung mit den Umsatzsteuerlichtlinien angesichts deren rechtlicher Bedeutung (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0038, und 9.12.2004, 2000/14/0048) und des festgestellten Sachverhaltes (gesonderte Be- und Verrechnung des Entgeltes) nicht erforderlich war.

Zum Berufungspunkt "Subvention"

Tz. 5 Prüfungsberichtes lautet:

Subvention Gemeinde

Im Jahr 2000 erhielt das Hotel O eine "Subvention" der Gemeinde Z i.H.v. ATS z Mio netto, zahlbar in zehn halbjährlichen Raten, zur Finanzierung der Adaptionkosten der nn für die Austragung von Veranstaltungen der E. Diese "Subvention" wurde als echter Zuschuss behandelt, sodass die Abfuhr der Umsatzsteuer unterblieb. Echte Zuschüsse werden gewährt um die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern zu fördern, zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers oder zum Ausgleich mangelnder Mittel des Zuschussempfängers. Echte Zuschüsse können nach der Rsp des EuGH auch für ein Verhalten gewährt werden, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt. Verschafft jedoch der

Zuschussempfänger dem Zuschussgeber durch sein Verhalten einen Vorteil in seiner Eigenschaft als Verbraucher oder Beteiligter am Wirtschaftsleben, so liegt ein direktes Leistungsentgelt vor. Zwischen der Gemeinde Z und dem Veranstalter der E, G, besteht kein schriftlicher Vertrag. Eben so wenig zwischen G und dem Hotel O. Voraussetzung für die Durchführung der E in Z war jedoch die Zuverfügungstellung der baubehördlich und nach den Auflagen des Veranstalters adaptierten nn. Dazu schloss die Gemeinde Z mit dem Hotel O eine Vereinbarung, in der das Hotel O der Gemeinde Z das nicht übertragbare Recht einräumt, auf die Dauer der Durchführung der E, längstens aber auf 10 Jahre, pro Jahr zwei Veranstaltungen in der umgebauten nn durchzuführen, ohne hierfür ein Mietentgelt zu leisten. Gegenleistung ist die durch vorangegangene Gemeindebeschlüsse bereits abgesegnete Übernahme der projektierten Adaptierungskosten i.H.v. "ATS z Mio. netto (ohne Mehrwertsteuer)". Da die Gemeinde Z mangels eigener Räumlichkeiten als Marktteilnehmer auftritt, liegt ein direktes Leistungsentgelt vor. Aus den z Mio ist die Umsatzsteuer von 20 % herauszurechnen."

Die o.a. Vereinbarung vom ss 2000 lautet wie folgt:

"VEREINBARUNG

abgeschlossen zwischen der Gemeinde Z , vertreten durch A

sowie

der Bw, im folgenden kurz "Hotel O " genannt.

1. Präambel

Die E wird jährlich einen bzw. mehrere Veranstaltungszyklus(en) in der Gemeinde Z, räumlich in der nn des Hotels O, austragen. Um sowohl den baubehördlichen Auflagen als auch den Auflagen des Veranstalters der E genüge zu tun, mußten in die nn des Hotels O Adaptionenmaßnahmen im Betrag von gerundet ATS z Mio. netto (ohne Mehrwertsteuer) vorgenommen werden. Aus Sicht des Hotels handelt es sich um Aufwendungen, die ausschließlich der Durchführung der E dienen. Die Adaptionen bewirken keine Wertsteigerung der nn noch einen Eigennutzen für das Hotel O. In den beiden Gemeinderatsbeschlüssen vom dd sowie vom ee wurde von der Gemeinde Z der Beschluß gefaßt, die Adaptierungskosten in Höhe der Kostenvoranschläge von ATS z Mio. netto durch Gewährung einer Subvention zu tragen.

Weiters wird die Gemeinde Z dem Hotel O einen Subventionsbeitrag in Höhe jener Veranstaltungsaufwendungen leisten, die dem Hotel O aus der Ausrichtung der E in der nn unmittelbar erwachsen. Diese Verpflichtung besteht solange, als die E in der nn der O veranstaltet wird.

2. Subvention

Auf Grundlage der beiden Gemeinderatsbeschlüsse leistet die Gemeinde Z eine Subvention in Höhe der nachgewiesenen Adaptionskosten. Diese belaufen sich auf Basis der Kostenvoranschläge auf derzeit netto ATS z Mio.

Nach Vorlage sämtlicher Rechnungen und Prüfung derselben wird das Hotel O der Gemeinde Z eine Aufstellung der Adaptionskosten vorlegen. Die Gemeinde Z hat das Recht, in die Fakturen Einschau zu nehmen.

Die Subvention in Höhe der tatsächlichen Adaptionskosten wird in 10 halbjährlichen vorschüssigen Raten zur Zahlung fällig. Die 1. Rate in Höhe von 1/10 von ATS z Mio., das sind ATS yy ist im März 2000 zu leisten. Die 2. Rate ist am 1.7.2000 fällig. Die folgenden Raten sind jeweils zum 1.1. bzw. 1.7. eines Jahres zu leisten.

Für den Fall, daß die tatsächlichen Kosten unter den präliminierten Adaptionskosten von ATS z Mio. netto liegen, ist der Minderbetrag mit der Subventionsrate – fällig am 1.7.2000 – zu verrechnen.

Die Finanzierung der Adaptionskosten erfolgt direkt durch das Hotel O , sodaß auch die Finanzierungskosten (Bankzinsen) durch die O selbst zu tragen sind.

Die unmittelbar aus der Durchführung der E verursachten Aufwendungen, im folgenden kurz "Veranstaltungsaufwendungen" bezeichnet, werden zur Gänze durch die Gemeinde Z dem Hotel O aus Mitteln des Tourismusbudgets in Höhe der tatsächlich nachgewiesenen Veranstaltungsaufwendungen ersetzt. Zu den bezeichneten Aufwendungen gehören insbesondere die Aufbauarbeiten in der nn sowie nach Beendigung des Veranstaltungszyklus die Demontage der Aufbauten, Ersatz defekter Bodenplatten, weiters die Lichttechnik, Bestuhlung und Bühne, Reinigung, Besorgung der Garderobe, Personalbereitstellung und sonstige Organisationskosten. Die Kosten des Personals, das eigens für die Durchführung der E von der O angemietet bzw. angestellt wird, trägt die Gemeinde Z zur Gänze. Soweit die O hoteleigenes Personal für die Durchführung der E einsetzt, werden Stundenaufzeichnungen geführt. Die Höhe des Kostenersatzes für hoteleigenes Personal wird festgelegt mit dem anteiligen Brutto(gehalt) zuzüglich pauschal 100 % Lohnnebenkosten.

Zu den Veranstaltungsaufwendungen gehören ausdrücklich nicht jene Aufwendungen, welche die O aus der Bewirtung und Beherbergung von Egästen erwachsen.

Die Subvention zur Deckung der Veranstaltungsaufwendungen ist seitens der Gemeinde Z einen Monat nach Beendigung des Aufführungszyklus zur Zahlung fällig.

Nach Auffassung der Vertragsparteien handelt es sich in beiden Fällen um echte Subventionszahlungen im Sinne des Erlasses des BmFF vom 16. Juni 1994 (AÖF 1994/229).

3. Sonstige Rechte und Pflichten

Das Hotel O räumt der Gemeinde Z auf die Dauer der Durchführung der E in der nn der O, längstens aber auf 10 Jahre das Recht ein, innerhalb des Zeitraumes zwischen der ersten und letzten Veranstaltung eines Ezyklus pro Jahr 2 Veranstaltungen in der umgebauten nn durchzuführen, ohne hierfür ein Mietentgelt zu leisten. Sämtliche anderen Kosten, wie beispielsweise Reinigungs- und Betriebskosten, Kosten für Tische und ander Ausstattungsggegenstände etc. trägt die Gemeinde und nicht das Hotel O.

Dieses Recht kann nur durch die Gemeinde Z als Rechtsträger ausgeübt werden und ist nicht übertragbar.

Die von der Gemeinde Z in der nn durchgeführten Veranstaltungen dürfen dem gehobenen Image der O nicht abträglich sein.

Eine allfällige Bewirtung im Rahmen obiger Veranstaltungen darf nur durch das Hotel O und nicht durch Dritte besorgt werden. Die Bewirtung hat zu ortsüblichen Preisen zu erfolgen.

Die O haftet nicht für Folgen einer Nichterfüllung dieses Vertrages, wenn der Grund für die Nichterfüllung ursächlich auf Auflagen der Behörde bzw. des Veranstalters der E zurückgeht, die zeitlich nach dem Zustandekommen dieser Vereinbarung liegen."

Subventionen und andere Förderungsmittel sind umsatzsteuerlich Entgelt, wenn sie in einem Abgeltungszusammenhang mit einer Leistung des Unternehmers stehen (sog. unechte Zuschüsse), der Zuschussgeber also den Zweck verfolgt, eine konkrete umsatzsteuerrechtliche Leistung des Unternehmers abzugelten, nicht jedoch, wenn in erster Linie eine Subventionierung des Unternehmers bezweckt ist, wenn die Zahlung den Zahlungsempfänger ganz allgemein in die Lage versetzen soll, unternehmerisch tätig zu werden (vgl a BFH 9.12.1987, BStBl 1988 II 471; 20.4.1988, BStBl II 793), oder ein Verhalten des Unternehmers angeregt oder abgegolten werden soll, das lediglich im öffentlichen Interesse liegt.

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können je nach Sachverhalt sein:

- a) Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt)
- b) Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (sog **unechter Zuschuss**)
- c) direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (wenn diesem der Anspruch auf den Zuschuss zusteht und bloß der Zahlungsweg abgekürzt wird)

d) kein Leistungsentgelt (sog **echter Zuschuss**).

(Ruppe, UStG³ Kommentar, § 4 Tz 110, 114).

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter der Bw. hiezu u.a. folgendes vorgebracht:

"Darf ich vielleicht sozusagen als Zeitzeuge dieser Geschehnisse dazu Stellung nehmen, als erster. Der G als Austragender der E ist seinerzeit auf die S zukommen und hat die Frage gestellt, ob es nicht denkbar wäre, in der nn Konzerte und Aufführungen im Rahmen der E durchzuführen. Erst im Anschluss daran ist die S auf die Frau NR zugegangen und hat um eine Subvention gebeten, mit der Begründung, dass Nutznießer ja nicht primär die "O" ist, sondern dass die Gemeinde Z hier ganz maßgeblich davon werde profitieren können. Die Fr. NA hat dann der Fr. S gegenüber kundgetan, dass sie einer Subvention persönlich als BM sehr positiv gegenüberstehe. Sie hat aber dann im weiteren Verlauf gebeten, bei dieser Subventionsvereinbarung auch die Klausel aufzunehmen, die der Gemeinde dieses Nutzungsrecht über 10 Jahre für 2 Aufführungen im Rahmen der E mit der Begründung absichert, dass eine solche Bedingung, eine solche Zusatzvereinbarung einen möglichst einstimmigen Gemeinderatsbeschluss herbeiführen soll oder dazu verhelfen soll. Das ist der geschichtliche Hintergrund wie diese Subvention überhaupt zu Stande gekommen ist. Seinerzeit war eigentlich schon klar, dass die Gemeinde von diesem Recht wird kaum Gebrauch machen können. Es war also eher eine taktische Überlegung der Frau BM, um in einer kleinen Gemeinde einen möglichst einheitlichen Beschluss herbeiführen zu können."

Wie in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, sieht das Finanzamt in der Zuschussgewährung zwecks Adatierung der nn einen direkten und damit umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der Gemeinde Z. Dies, weil die Gemeinde Z selbst keine geeigneten Räumlichkeiten zur Durchführung von Konzertveranstaltungen zur Verfügung stellen konnte und sich deswegen zur Erfüllung ihrer Leistung gegenüber dem Veranstalter der E der Bw. durch Hingabe dieses Zuschusses bediente. Diese Behauptung unterstützend wurde in der Verhandlung vorgebracht, dass der Verhandlungspartner der Gemeinde Z eben Herr G, welcher gegenüber dieser die entsprechenden Wünsche und Bedingungen zur Durchführung von Konzertveranstaltungen stellte, und nicht Frau S gewesen ist. Weiters wurde auf die Vereinbarungsbedingung hinsichtlich der Durchführung von zwei jährlichen Veranstaltungen durch die Gemeinde verwiesen.

Strittig ist somit im zweitinstanzlichen Verfahren, wie sich gezeigt hat, der maßgebliche Sachverhalt. Ob aber der Wille der Beteiligten in der Tat auf einen Leistungsaustausch oder eine unentgeltliche Leistungserbringung gerichtet war, stellt eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage dar (VwGH 25.1.2001, 95/15/0172, und 24.5.1984, 83/15/0118). Der

erkennende Senat sieht es aus den nachfolgend angeführten Gründen in freier Beweiswürdigung als erwiesen an, dass die zuschussempfangende Bw. der Zuschussgeberin für den erhaltenen Zuschuss durch ihr Verhalten keinen konkreten Vorteil als Gegenleistung in ihrer Eigenschaft als Beteiligte am Wirtschaftsleben verschafft hat.

Es spricht zwar manches, vor allem wirtschaftliche Überlegungen, für die Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes. Letztlich liegen aber keine Beweise hierfür vor, wobei diese auch bei der mündlichen Verhandlung über Befragung nicht erbracht bzw. benannt werden konnten. Was verbleibt ist der unmittelbare Zeitzeuge ML, dessen o.a. Sachverhaltsdarstellung der unabhängige Finanzsenat im Zweifel folgt, ist diese doch im wesentlichen in sich stimmig.

Der Darstellung der Bw. wird im Übrigen abgerundet durch folgende Fakten und Überlegungen:

- Selbst die beiden Vertreter der Amtspartei stimmten in der Beurteilung der zwischen der Bw, der subventionierenden Gemeinde und dem Veranstalter des Festivals bestehenden Rechtsverhältnisse nicht überein (siehe Protokoll über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung). In der Auslegung der oben wiedergegebenen Subventionsvereinbarung bestehen jedenfalls erhebliche Unterschiede.
- Tz 5 des Prüfungsberichtes hebt als Leistung der Bw die Einräumung des Rechtes auf mietentgeltfreie Durchführung von zwei Veranstaltungen pro Jahr hervor, wohingegen in der mündlichen Berufungsverhandlung die Adaptierung der Halle als maßgebliche Leistung der Bw dargestellt wurde.
- Dass eine Gegenleistung nicht um ihrer selbst willen, sondern bloß pro forma bzw. aus politisch-optischen Gründen Eingang in die Subventionsvereinbarung gefunden hat, ist für den erkennenden Senat absolut glaubwürdig, wurde das eingeräumte Recht doch von der Gemeinde nie beansprucht und steht der Wert dieser "Leistung" doch in einem krassen Missverhältnis zur hingegebenen Subvention, worauf die Bw. zutreffend verwiesen hat.
- Nicht zuletzt war es der schriftlich erklärte, übereinstimmende Wille der Gemeinde und der Bw. eine echte Subvention hinzugeben bzw. zu empfangen.
- Ausgehend von der Sachverhaltsfeststellung, wonach Herr CH an Frau FM mit der Absichtserklärung der Durchführung von Veranstaltungen in der nn des Hotels O herangetreten ist, worauf Frau FM an die Gemeinde Z herangetreten ist und den verfahrensgegenständlichen Zuschuss in Höhe von ATS z Mio. (xx €) laut o.a. Vereinbarung für die Adaptierung der nn bekommen hat, sieht es der Senat als erwiesen

an, dass die Bw. grundsätzlich auch ohne Subvention zur geförderten Investition bereit war.

Der unabhängige Finanzsenat vermag demzufolge keinen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der Gemeinde und auch keinen eigenen wirtschaftlichen Nutzen der Gemeinde zu erkennen. Es handelt sich bei den ATS z Mio. (xx €) nach Ansicht der ho. Behörde deswegen um einen unentgeltlichen Zuschuss bzw. um kein Leistungsentgelt an die Bw. und damit um eine echte Subvention, da deren Bestimmungszweck im Sinne der Beweiswürdigung des unabhängigen Finanzsenates ausschließlich im öffentlichen Interesse gelegen zu sein scheint.

Der Berufung war somit in diesem Punkt vollinhaltlich stattzugeben.

Zum Säumniszuschlag:

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Berufungserledigungen haben grundsätzlich auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Erlassung Bedacht zu nehmen. Daher können derartige Anträge auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (Ritz, BAO³, § 207 Tz 65).

Auf Grund dieser Berufungsentscheidung wird das Umsatzsteuermehrergebnis 2004 auf 15.648,58 € herabgesetzt, was bedeutet, dass der 2 %ige Säumniszuschlag mit 312,97 € neu festzusetzen ist, somit eine teilweise Stattgabe betreff Säumniszuschlag zu erfolgen hatte.

Der unabhängige Finanzsenat weist schließlich darauf hin, dass im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2004 das Gesamtprüfungsmehrergebnis, die Jahre 1999 bis 2004 betreffend, zusammengefasst wurde. Wenn dies auch mit Einverständnis des steuerlichen Vertreters der Bw. aus pragmatischen Gründen durch die Behörde erfolgte, so ist im Rahmen eines Berufungsverfahrens nur über Dinge, die auch tatsächlich das angefochtene Jahr betreffen abzusprechen. D.h. im konkreten Fall, dass der unabhängige Finanzsenat nur über die tatsächlich das Jahr 2004 betreffende Umsatzsteuer abzusprechen hatte. Betreffend den Berufungspunkt "Subvention" hätte der unabhängige Finanzsenat daher gar nicht absprechen müssen, weil er das Jahr 2000 betrifft. Die diesbezüglichen Ausführungen sind daher als zweite Argumentationslinie bzw als obiter dictum zu verstehen. Sie erfolgten aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen im Hinblick auf den weiteren Verfahrensgang, zumal sich der Senat grundsätzlich unvoreingenommen mit dem ganzen Berufungsvorbringen auseinandersetzen und ein entsprechende Ermittlungsverfahren durchführen musste.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

In Entsprechung der Berufungsentscheidung wird die Umsatzsteuer 2004 daher wie folgt festgesetzt:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)		a
Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 (Ausfuhrlieferungen)		b
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		c
20 % Normalsteuersatz	d	e
10 % ermäßigter Steuersatz	f	g
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		h
Summe Umsatzsteuer		i
Innergemeinschaftliche Erwerbe Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen		k
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe		k
20 % Normalsteuergesetz		l
Summe Erwerbsteuer		m
Summe Umsatzsteuer		o
Summe Erwerbsteuer		l
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne		p

nachstehende Vorsteuern)		
Einfuhrumsatzsteuer		q
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb		r
Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		s
Gutschrift		t
Berechnung der der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift		
Festgesetzte Umsatzsteuer		t
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer		u
Abgabennachforderung		15.648,58 €

Feldkirch, am 12. Dezember 2006