



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Ort, Straße, vertreten durch die Steuerberater, Ort, Adresse, vom 27. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 15. April 2004 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt neben einem Xbetrieb eine Gästepension mit 24 Gästebetten. Im Zuge einer im Jahr 2004 durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2001 und 2002 stellte der Prüfer fest, dass die Gästepension nur in den Sommermonaten vom Bw selbst betrieben wird. In den Wintermonaten (vom 1. Dezember bis 30. April) hingegen vermietete er die komplett eingerichtete und ausgestattete Gästepension samt Nebenräumen, einschließlich Geschirr, Bettwäsche, Handtücher udg. um einen Pauschalbetrag (Wintersaison 2001/2002) von brutto 01 € pro Bett an ein englisches Reisebüro. Den Mietzins unterzog er der Umsatzsteuer von 10%. Die Betriebskosten (wie Strom, Wasser, Müllentsorgung, Öl, Holz, Kaminkehrer, Telefongebühren) werden der Mieterin gesondert weiterverrechnet. Das

Personal für den Betrieb der Gästepension wird von der Mieterin selbst gestellt. Die Mietverträge werden jeweils für eine Wintersaison abgeschlossen, wobei der Mieterin die Option eingeräumt worden ist, den Vertrag bis auf drei Wintersaisons zu verlängern. In diesem Fall wird nach dem vorliegenden Mietvertrag vom 14. Februar 2001 das Mietentgelt jeweils um die Inflationsrate, mindestens aber um 2% pro Jahr erhöht.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine unecht steuerbefreite Grundstücksvermietung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 handelt. In der Schlussbesprechung vom 29. März 2004 stellte der Bw daher den Antrag, in diesem Fall die Umsätze nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 als steuerpflichtig zu behandeln.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und unterzog in dem am 15. April 2004 in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 die Einnahmen aus der Vermietung der Gästepension der Umsatzsteuer von 20%.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 27. April 2004 Berufung und beantragte, die Einnahmen aus der Vermietung erklärungsgemäß mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% der Umsatzsteuer zu unterziehen. Zur Begründung führte er aus, die Einkommensteuerrichtlinien (Anmerkung: gemeint sind wohl die Umsatzsteuerrichtlinien) hielten zu § 6 Abs. 1 Z 16 und § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994 fest, für die Frage, ob eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke vorliege, sei der tatsächliche, letztliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. So komme der ermäßigte Steuersatz für den Vermieter einer Wohnung z.B. auch dann zur Anwendung, wenn die Wohnung (oder Teile hiervon) nicht vom Mieter selbst für Wohnzwecke verwendet werde, sondern untervermietet werde. Im gegenständlichen Fall stehe außer Zweifel, dass das Haus des Bw von Personen für Wohnzwecke verwendet werde. Es sei daher der 10%ige Steuersatz anzuwenden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2004 führte das Finanzamt aus, in der Berufung würden Auszüge aus der RZ 1185 UStR zitiert. Diese RZ treffe nur auf die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken zu und komme daher im gegenständlichen Fall - der Vermietung des Grundstückes an ein Reisebüro zur Beherbergung von Gästen - nicht in Frage. Die RZ 1187 UStR regle eindeutig die Vermietung bzw. Nutzungsüberlassung an einen Mieter, der das Grundstück als Beherbergungsbetrieb (Gästehaus, Hotel, Studentenheim) nutze. Die Nutzung zu Wohnzwecken sei somit nicht mehr gegeben, sodass der ermäßigte Steuersatz nicht angewendet werden könne. Vielmehr sei eine

steuerfreie Vermietung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 gegeben, wobei in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. März 2004 zur Steuerpflicht optiert worden sei.

Mit Eingabe vom 31. August 2004 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor, das Finanzamt verweise in der Berufungsvorentscheidung auf die RZ 1187 der UStR, nach der bei der Vermietung bzw. Nutzungsüberlassung an einen Mieter, der das Grundstück als Beherbergungsbetrieb (Gästehaus, Hotel, Studentenheim) nutze, der ermäßigte Steuersatz nicht angewendet werden könne. Gerade gegen die Anwendung dieser RZ 1187 UStR wende sich seine Berufung, da sie nach seiner Meinung dem Umsatzsteuergesetz schlechthin und RZ 1185 UStR widerspreche. In § 6 Abs. 1 Z 16 UStG sei festgehalten, dass die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke nicht von der Umsatzsteuer befreit sei. Ruppe halte in seinem Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994 fest, Wohnzwecken dienten Grundstücke dann, wenn sie dazu bestimmt seien, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigungen, zu ermöglichen. Ob das Wohnbedürfnis auf Dauer oder nur vorübergehend, etwa im Zusammenhang mit Urlaub oder Freizeitgestaltung befriedigt werde, sei unerheblich. Die Steuerermäßigung müsse daher auch bei der Vermietung von Ferienwohnungen, Almhütten, etc. gelten, zumal auch die Beherbergung dem ermäßigten Satz unterliege. Für die Frage, ob eine Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke vorliege, sei der tatsächliche letztliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. So komme der ermäßigte Steuersatz für den Vermieter einer Wohnung z.B. auch dann zur Anwendung, wenn die Wohnung nicht vom Mieter selbst für Wohnzwecke verwendet, sondern untervermietet werde. Bei ihm sei genau dieser Fall gegeben. Es werde ein Fremdenheim an ein englisches Reisebüro vermietet, das seinerseits im gegenständlichen Haus eine Zimmervermietung betreibe, was eine Vermietung zu Wohnzwecken darstelle. Warum nun RZ 1187 der UStR gerade diesen Sachverhalt nicht als Verwendung des Mietobjektes zu Wohnzwecken festhalte, sei ihm völlig schleierhaft, da es allen anderen Feststellungen des UStG, den Kommentaren und Erlässen völlig widerspreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 fallenden Umsätze u.a. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei. Nicht befreit sind nach Teilstrich 1 bis 3 der genannten Gesetzesstelle

- 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 und
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen.

Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. In diesem Fall beträgt nach § 10 Abs. 1 UStG 1994 die Umsatzsteuer 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

Hingegen ermäßigt sich nach § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994 die Umsatzsteuer für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme, sowie nach lit. b leg.cit. 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, auf 10%.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Bw vorgenommene Vermietung der Gästepension an ein Reisebüro wie vom Finanzamt angenommen, nach § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 unecht befreit ist und daher bei Optierung zur Steuerpflicht mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuern ist, oder wie der Bw meint, als Vermietung für Wohnzwecke anzusehen ist und damit dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegt.

Dem Bw ist zwar zuzustimmen, dass nach der Verwaltungspraxis (UStR, Rz 1185) und einem Teil der Literatur (Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Tz. 60 zu § 6 Abs. 1 Z 16 und Tz. 13 zu § 10 Abs. 2 Z 4; Berger-Bürgler-Kanduth-Kristen-Wakounig, UStG-Kommentar, Rz 50 zu § 10) ohne nähere Begründung die Ansicht vertreten wird, dass für die Beurteilung der Frage, ob eine Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, der tatsächliche letzte Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend sei. Ein anderer Teil der Lehre steht dieser Ansicht jedoch durchaus kritisch gegenüber (Ruppe, UStG-Kommentar³, Rz 67 zu § 10), bzw. vertritt die Ansicht, dass für die umsatzsteuerrecht Beurteilung jedes Mietverhältnis für sich zu beurteilen sei, ohne auf die letztliche Nutzung des Mietobjektes abzustellen (Rattinger in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994, Seite 163).

Die Beurteilung dieser Frage kann aber letztlich dahingestellt bleiben, da im streitgegenständlichen Fall der tatsächlich letzte Verwendungszweck nicht die Nutzung zu Wohnzwecken im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 16 erster Teilstich UStG 1994 ist sondern die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen nach Teilstich drei leg.cit..

Nach einhelliger Ansicht der Lehre ist der letztliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes aber nur für den Bereich der Nutzung zu Wohnzwecken von Bedeutung und nicht auch für den gesonderten Tatbestand der Beherbergung in eingerichteten Wohnungen- und Schlafräumen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 16 zu 10 Abs. 2 Z 4; Berger-Bürgler-Kanduth-Kristen-Wakounig, UStG-Kommentar, Rz 54 zu § 10).

Die Auffassung des Bw, wonach die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen unter den Begriff der Vermietung für Wohnzwecke zu subsumieren sei, vermag der UFS nicht zu teilen. Wäre dies der Fall, so hätte der Gesetzgeber für den Bereich der Beherbergung keinen eigenen Tatbestand normieren müssen.

Der Begriff der Beherbergung ist zwar kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauffassung ausgelegt werden. Beherbergung ist aber mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet neben der Überlassung von eingerichteten Räumen zusätzliche Leistungen, wie Reinigung, Bereitstellung von Wäsche und anderen Utensilien sowie die Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, Rz 72 zu § 10 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Begriff des Wohnens setzt darüber hinaus eine gewisse Dauer voraus. Ein Wohnobjekt das nur vorübergehend der Beherbergung von Personen dient, dient nicht Wohnzwecken (Rattinger in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994, Seite 162). Wie der EuGH zur Unterscheidung der steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zur steuerpflichtigen Beherbergung im Erkenntnis vom 12.2.1998, C-346/95 („Blasi“), festgestellt hat, verfügen die Mitgliedsstaaten bei der Definition der steuerpflichtigen Gewährung von Unterkunft über einen Gestaltungsspielraum. Eingeschränkt wird dieser durch den Zweck der Vorschrift, dass zwischen einer steuerpflichtigen Gewährung von Unterkunft und der steuerfreien Vermietung von Grundstücken unterschieden werden muss. Es obliegt aber den Mitgliedstaaten, die für diese Unterscheidung geeigneten Kriterien festzulegen. Die Dauer der Beherbergung stellt ein solches geeignetes Kriterium dar. Danach unterscheidet sich der Aufenthalt in einem Hotel (dem der Aufenthalt in einer Gästepension gleichgestellt ist) von der Vermietung eines Wohnraumes gerade durch die Verweildauer.

Besteuerungsgegenstand im Sinne des Umsatzsteuerrechtes ist im gegenständlichen Fall die vom Bw an das englische Reisebüro als Leistungsempfänger erbrachte Vermietungsleistung. Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Für welche Zwecke der Leistungsempfänger, die an ihn erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung weiter verwendet oder nützt, ist für die umsatzsteuer-

rechtliche Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger grundsätzlich ohne Bedeutung.

Vom Bw ist in Form eines Mietvertrages die Gästepension an ein englisches Reisebüro vermietet worden, das das Mietobjekt seinerseits zu Geschäftszwecken, nämlich zur gewerblichen Beherbergung von Gästen verwendet hat. Eine Vermietung zu Wohnzwecken oder eine Beherbergungsleistung hat der Bw. – entgegen seiner Behauptung – damit nicht bewirkt. Die Beherbergung der Gäste in der angemieteten Gästepension ist im Namen und auf Rechnung des Reisebüros durchgeführt worden. Die Beherbergungsleistung ist daher vom Reisebüro als Mieterin der Gästepension und nicht vom Bw erbracht worden. Ein Leistungsaustausch zwischen dem Bw und den Gästen des Reisebüros hat nicht stattgefunden.

Die gegenständliche Vermietung ist daher vielmehr als eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfreie Vermietung eines Grundstückes anzusehen. Da der Bw auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 verzichtet hat, hat das Finanzamt die aus der Vermietung der Gästepension erzielten Mieteinnahmen zu Recht der Umsatzsteuer von 20% unterworfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. August 2007