

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Yvonne Primosch, Mag. Wolfgang Bahl und Bernd Feldkircher in der Beschwerdesache X. GmbH, vertreten durch die Trias Wirtschaftstreuhand GmbH, Reichsstraße 126, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 21.09.2013 gegen die Bescheide des FA Feldkirch vom 19.08.2009 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2008 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2007 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2007 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die in I. in Deutschland ansässige Beschwerdeführerin (Bf.) betrieb in den Jahren 2003 bis 2008 ein Hotel in G..

Im Jahr 2009 fand in diesem Betrieb eine abgabenrechtliche Prüfung gemäß § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer 2003 bis 2007 statt, über die Prüferin im **Prüfbericht vom 13.08.2009** Folgendes feststellte:

Die Bf. habe das Hotel in dem dafür gemieteten "Gasthof H." betrieben. Inländische Vertreterin der GmbH, Konzessionsinhaberin für das Gastgewerbe und gewerberechtliche Geschäftsführerin sei Anja A. gewesen. Ihr sei die organisatorische Leitung des Betriebes vor Ort und die Buchhaltung oblegen. Daneben habe sie auch im Service gearbeitet. Sie sei bei der Gebietskrankenkassa als Dienstnehmerin angemeldet gewesen. Laut der

Prüfung der GPLA gebe es drei Kategorien von Arbeitnehmern, und zwar fixes Personal, sog. Teamer und Aushilfen. Die Arbeitnehmer führten Tätigkeiten als Koch, Barmann, Servicekraft, Abwäscher, Putzhilfe und Zimmerreinigung aus.

Zur **Umsatzsteuer** stellte die Prüferin fest (Tz 3 des Prüfberichts), auf die von der Betriebsstätte im Rahmen der Pauschalreisen erzielten Beherbergungsumsätze komme § 23 UStG nicht zur Anwendung. Diese seien vielmehr als Eigenleistungen des Unternehmens den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 in Österreich zu versteuern. Für die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen stehe der Vorsteuerabzug zu.

Die Bemessungsgrundlagen für die Beherbergungsumsätze im Rahmen der Pauschalreisen ermittelte die Prüferin mangels Vorlage entsprechender Unterlagen durch die Bf. im Wege einer Schätzung. Dafür stützte sie sich auf die von der Gemeinde G. für Zwecke der Erhebung der Kurtaxe geführten Jahresstatistiken. Diese wiesen Nächtigungen in Höhe von 5.221 im Jahr 2003 (5.162 Erwachsene, 45 Kinder, 14 Freie), 5.632 im Jahr 2004 (5.473 Erwachsene und 159 Kinder), 5.306 im Jahr 2005 (4.894 Erwachsene und 412 Kinder), 4.555 im Jahr 2006 (4.510 Erwachsene und 45 Kinder), 5.586 im Jahr 2007 (5.553 Erwachsene und 33 Kinder) sowie 5.480 im Jahr 2008 (5.452 Erwachsene und 28 Kinder) auf. Das Nächtigungsentgelt setzte die Prüferin aufgrund von Einzelrechnungen über Nächtigungen mit Halbpension mit 45 Euro pro Person für Erwachsene und mit 30 Euro pro Person für Kinder an. Die solcherart ermittelten Beherbergungserlöse betrugen 233.640 Euro (2003), 251.055 Euro (2004), 232.590 Euro (2005), 204.300 Euro (2006), 250.875 Euro (2007) und 246.180 Euro (2008).

Zu diesen Erlösen kamen die von der Bf. in den mit Beginn der Prüfung zusammen mit einer Selbstanzeige vorgelegten Bilanzen erklärten Umsätze in Höhe von 47.546,25 Euro (2003), 65.995,90 Euro (2004), 52.386,53 Euro (2005), 60.763,71 Euro (2006), 48.896,78 Euro (2007) und 44.131,04 Euro (2008). Diese Umsätze betrafen ausschließlich in der Betriebsstätte verkaufte Leistungen wie Nächtigungen, Speisen, Getränke, Spielautomaten udgl.

Die Gesamtumsätzen in Höhe von 281.186,25 Euro (2003), 317.050,90 Euro (2004), 284.976,53 Euro (2005), 265.063,71 Euro (2006), 299.771,78 Euro (2007) und 290.311,04 Euro (2008) korrigierte die Prüferin um Anzahlungen auf dem Verrechnungskonto in Höhe von 1.334,73 Euro (2003), 610,27 Euro (2004), 5.223,77 Euro (2005), -516,45 Euro (2006), -3.320,97 Euro (2007) und -3.331,35 Euro (2008) auf 282.520,98 Euro (2003), 317.661,17 Euro (2004), 290.200,30 Euro (2005), 264.547,26 Euro (2006), 296.450,81 Euro (2007) und 288.979,69 Euro (2008). Davon waren Umsätze in Höhe von 234.974,73 Euro (2003), 265.248,18 Euro (2004), 254.444,14 Euro (2005), 224.2873,51 Euro (2006), 263.505,46 Euro (2007) und 254.433,75 Euro mit dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10% und die restlichen Umsätze mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Die Vorsteuern ermittelten sie mit 5.908,79 (2003), 8.788,03 Euro (2004), 11.736,61 Euro (2005), 13.053,61 Euro (2006), 18.019,19 Euro (2007) und 11.804,09 Euro (2008).

Zur **Körperschaftsteuer** führte sie aus (Tz 1 des Berichtes), der Betrieb in G. sei eine Betriebsstätte im Sinne des Artikels 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich (DBA-Deutschland), die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte seien gemäß Artikel 7 des DBA-Deutschland in Österreich zu versteuern.

Ausgehend von den geschätzten Umsätzen/Erträgen und unter Berücksichtigung geschätzter Aufwendungen ermittelte die Prüferin die Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2007 mit 152.786,03 Euro (2003), 162.995,03 Euro (2004), 87.417,54 Euro (2005), 26.400,12 Euro (2006) und 48.413,96 Euro (2007) und 101.376,40 Euro (2008).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und setzte mit **Bescheiden** vom 19.08.2009 Körperschaftsteuern in Höhe von 51.947,25 Euro (2003), 55.418,31 Euro (2004), 25.788,17 Euro (2005), 6.600,03 Euro (2006), 12.103,49 Euro (2007) und 10.500,00 Euro (2008) sowie Umsatzsteuern in Höhe von 27.093,93 Euro (2003), 27.931,29 Euro (2004), 20.869,03 Euro (2005), 17.024,09 Euro (2006), 14.920,43 Euro (2007) und 20.148,48 Euro (2008) fest. Hinzu kamen Festsetzungen von Anspruchszinsen in Höhe von 7.469,53 Euro (2003), 8.571,95 Euro (2004), 3.187,49 Euro (2005), 403,80 (2006) und 311,73 Euro (2007).

In der gegen diese Bescheide am 18.09.2009 erhobenen **Beschwerde** wandte die Steuervertretung der Bf. gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen ein, umsatzsteuerlich richte sich der Betriebsstättenbegriff nach Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie. Danach sei eine Betriebsstätte eine feste Niederlassung, von wo aus die Dienstleistung erbracht werde. Eine feste Niederlassung erfordere ein ständiges Zusammenwirken von personellen und sachlichen Mitteln, die für die Leistungserbringung erforderlich seien. Die Niederlassung müsse eine personelle und technische Ausstattung haben, die eine autonome Leistungserbringung ermögliche. Dies sei in den angemieteten Objekten in der Schweiz und in Frankreich nicht möglich. Auch in Österreich werde lediglich eine Betreuungsperson für das Objekt beschäftigt, die an der Betreuung der Gäste vor Ort mitwirke. Daher liege keine Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinn vor und sei daher auch keine Umsatzsteuerpflicht in Österreich gegeben.

Es liege aber auch keine Betriebsstätte im Sinne des DBA-Deutschland vor. Die angemieteten Beherbergungsmöglichkeiten bildeten lediglich einen Produktionsfaktor für das Gesamtprodukt Pauschalreise. Eine eigene, durch die angemieteten Räumlichkeiten ausgeübte Tätigkeit sei nicht gegeben. Leistungen wie die Verwaltung, Werbung, Organisation des Transfers der Gäste und die Planung der Belegung seien in Deutschland erbracht worden.

Zur Klärung dieser Frage sei ein Verständigungsverfahren dringend erforderlich.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 4.2.2013 mit der Begründung ab, das im Jahr 2009 beantragte Verständigungsverfahren sei bis dato noch nicht eingeleitet worden.

Mit Schriftsatz vom 20.02.2013 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (jetzt: Bundesfinanzgericht) und Entscheidung durch den Beschwerdesenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Jahr 2013 wurde ein Verständigungsverfahren zwischen Deutschland und Österreich zur Gewinnabgrenzung zwischen dem deutschen Stammhaus und der österreichischen Betriebsstätte eingeleitet. Dieses Verständigungsverfahren wurde im November 2016 mit einer Einigung erzielt. Danach war der Betriebsstättengewinn nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln und eine Korrektur der ursprünglich angesetzten Gewinne vorzunehmen. Dies führte zu Gewinnen in Höhe von 6.540,29 Euro (2003), 7.790,29 Euro (2004), 9.965,45 Euro (2005), 12.020,68 Euro (2006), 12.655,39 Euro (2007) und 9.446,73 Euro (2008). Das Ergebnis des Verständigungsverfahrens wurde vom Finanzamt mit zweiter Beschwerde vorentscheidung umgesetzt und die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide in der Folge vom Bundesfinanzgericht als gegenstandslos erklärt.

Offen blieben somit die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide und die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen.

Mit **Vorhalt** vom 2.3.2017 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. mit, sie habe sich in Ihrer Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 ausschließlich darauf gestützt, dass die Bf. in Österreich keine Betriebsstätte im Sinne der EG-Mehrwertsteuer-Richtlinie unterhalten habe und daher in Österreich nicht der Umsatzsteuer unterliege. Gegen die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Umsatzsteuer habe sie hingegen keine Einwände vorgebracht. Für den Fall, dass sie sich mit Ihrer Beschwerde auch gegen die Schätzung des Finanzamtes wende, werde ihr hiermit die Gelegenheit gegeben, **konkrete Einwendungen** gegen diese vorzubringen. Ferner werde sie eingeladen zu begründen, aus welchen Gründen sie im Inland keine Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinn unterhalten haben soll. Letzteres sei auch in Hinblick auf die Bejahung einer Betriebsstätte im Bereich der Körperschaftssteuer und des zwischenstaatlichen Steuerrechts durch das Verständigungsverfahren von Interesse.

Dieser Vorhalt wurde von der Steuervertretung der Bf. mit **Schriftsatz vom 31.03.2012** wie folgt beantwortet:

Die Bf. habe Pauschalreisen von Deutschland nach Österreich angeboten und daneben eine Bar im „Gasthof G.“ geführt. Diese Geschäfte stellten zwei unterschiedliche Teilbetriebe dar, die umsatzsteuerlich unterschiedlich zu würdigen seien.

1. Teilbetrieb Pauschalreisen:

Die Bf. habe pauschale Skireisen von Deutschland nach Österreich und in die Schweiz angeboten. Die Pauschalreisen beinhalteten den Bustransfer, das Gestellen von Mahlzeiten (Halbpension, Vollpension), die Unterkunft (Beherbergung), den Abschluss einer Insolvenzversicherung und die Kurtaxe. Diese Leistungen stellten klassische Reiseleistungen gem. Art. 26 Abs. 1 der 6. EG Richtlinie dar.

Laut Art. 26 Abs. 2 der 6. EG Richtlinie gälten Reiseleistungen eines Reisebüros als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Diese werde in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung habe, von wo aus es die Dienstleistung erbracht habe. Für diese Dienstleistung gelte als Besteuerungsgrundlage die Marge des Reisebüros, das sei die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen für die Erbringung der Reiseleistung entstünden, soweit diese Reiseleistungen dem Reisenden unmittelbar zu Gute käme. Reiseleistungen seien nach dem Regime der Margenbesteuerung zu beurteilen.

Für das Besteuerungsrecht im umsatzsteuerlichen Sinne sei der Ort maßgebend, an dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung (Betriebsstätte) habe. Der Begriff „Betriebsstätte“ richte sich im Bereich der Umsatzsteuer nicht nach dem DBA-Deutschland. Für die Ortsbestimmung sei vielmehr Artikel 44 MwStSystRL bzw. Artikel 9 Abs. 1 6. EG Richtlinie maßgebend: Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handle, gelte der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe. Würden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen sei, erbracht, so gelte als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gelte als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.

Daher sei zu prüfen, ob eine feste Niederlassung (Betriebsstätte) nach Art. 44 MwStSystRL/Art. 9 Abs. 1 der 6. EG Richtlinie in Österreich für den Bereich Reiseveranstaltung gegeben sei.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sei es für die Annahme einer festen Niederlassung (Betriebsstätte) erforderlich, dass sie einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie Struktur aufweise, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaube, Dienstleistungen eigenständig zu erbringen (Urteil vom 16.10.2014, C-605/12, *Welmory sp. Zo.o.*).

Die Bf. unterhalte keine derartige feste Niederlassung (Betriebsstätte) in Österreich. Der Verkauf der Pauschalreisen erfolge ausschließlich durch die Geschäftsführer Martin F. und Ralf E. am Unternehmenssitz. Angestellte in Österreich hätten keine Befugnisse, Verträge über Reiseleistungen abzuschließen. Diese oblägen ausschließlich den deutschen Geschäftsführern. Die Reiseleistungen seien ausschließlich in Deutschland organisiert und die Umsätze dort vereinnahmt worden. Die Vorleistungen seien ausschließlich von getrennten Bankkonten der xxx GmbH bezahlt worden. Österreichische Angestellte hätten hierfür keine Vollmacht gehabt.

Zudem liege keine hinreichende Struktur für eine feste Niederlassung (Betriebsstätte) vor. Es gebe keine Systeme zum Abschluss von Verträgen mit Endverbrauchern, Systeme zum bargeldlosen Empfang von Zahlungen, keine Datenarchivierung, keine Vollmachten über die Bankkonten für Reiseleistungen und kein auf die Reiseleistungen bezogenes Rechnungswesen in Österreich.

Da es sich bei den Reiseveranstaltungen, soweit sie in Deutschland gebucht worden seien, um einheitliche Dienstleistungen handle, beinhalteten diese auch die Übernachtungsumsätze. Die Nächtigungsumsätze für diese Pauschalreisen seien entgegen der Auffassung des österreichischen Finanzamtes nicht in Österreich zu besteuern.

Die durch die Betriebsprüfung hinzugeschätzten Nächtigungsumsätze seien aus genannten Gründen nicht in Österreich zu versteuern. Diese seien der deutschen Betriebsstätte zuzuordnen.

2. Teilbetrieb Bar-Gastronomie im Gasthof G.

Die Betriebsstätte/Zweigniederlassung „Gasthof G.“ erstrecke sich ausschließlich auf die Bar und die in Österreich gebuchten Nächtigungsumsätze. Die Vollmacht der Konzessionsinhaberin beinhalte nur das Führen der Bar. Hierfür seien auch getrennte Bankkonten geführt worden. Bei den in Österreich gebuchten Nächtigungsumsätzen handle es sich um reine Zimmervermietungen außerhalb der Wintersaison. Diese Vermietungen würden nicht im Rahmen von Pauschalreisen durch die Bf. verkauft. Insbesondere zu einer jährlichen Konzertveranstaltung seien Zimmer zur teilweisen Deckung der Fixkosten vermietet worden.

Die weiteren Tätigkeiten der Angestellten seien Hilfstätigkeiten im Rahmen der Reiseleistungen gewesen. Daher seien ausschließlich die in Österreich generierten Bar- und Vermietungsumsätze der österreichischen Umsatzsteuer zu unterwerfen und dabei die in Österreich erklärten und von der Betriebsprüfung übernommenen Umsatzerlöse und Vorsteuerbeträge für diese Tätigkeiten der Versteuerung zu Grunde zu legen.

Das seien folgende Umsätze (in Euro):

	Umsätze		Umsätze			
	Schneebar	USt 0%	Hotel	USt 10%	Vorsteuer	Zahllast
2003	47.546,25	9.509,24			5.908,79	3.600,46
2004	50.972,48	10.194,50	13.582,91	1.358,29	8.788,03	2.764,76
2005	35.756,16	7.151,23	16.630,37	1.663,04	11.736,61	- 2.922,34
2006	38.259,75	7.651,95	20.503,96	2.050,40	13.053,61	- 3.351,26
2007	32.945,35	6.589,07	15.951,43	1.595,14	18.019,19	- 9.834,98

2008	32.545,94	6.509,19	11.585,10	1.158,51	11.804,09	-4.136,39
------	-----------	----------	-----------	----------	-----------	-----------

Aus den genannten Tätigkeiten resultieren in einzelnen Jahren Umsatzsteuerzahllasten, in anderen Jahren Umsatzsteuergutschriften. Lege man der Besteuerung die Zahlen aus dem Betriebsprüfungsbericht zugrunde und weise das Besteuerungsrecht für die - auch sonst ohnehin viel zu hoch geschätzten - Nächtigungsumsätze Deutschland zu, ergebe sich eine Gutschrift für die Jahre 2003 bis 2008 in Höhe von € 13.879,75.

In der mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2017 vertrat der Steuervertreter der Bf. erneut den Standpunkt, die Beherbergungsumsätze innerhalb der Pauschalreisen seien in Österreich nicht umsatzsteuerpflichtig, weil die Destination der Bf. in G. keine feste Niederlassung im Sinne der Rechtsprechung des EuGH gewesen sei. Zur Schätzung befragt gab er an, keine konkreten Zahlen für eine niedrigere Schätzung bzw. Umsatzsteuerfestsetzung vorlegen zu können. Seiner Ansicht nach sei die Schätzung aber um etwa ein Drittel zu hoch ausgefallen.

Erstmals in der Verhandlung brachte er vor, die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2003 bis 2006 seien gemäß § 209 Abs. 3 BAO absolut verjährt.

Er stellte daher namens der Bf. die Anträge, die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 wegen Verjährung ersatzlos aufzuheben und bzw. oder die Umsatzsteuern für diese Jahre nur für die erklärten Umsätze aus dem Betrieb der Schneebar und den Einzelnächtigungen festzusetzen.

II. Sachverhalt

Aufgrund der vorliegenden Aktenlage werden folgende für den Beschwerdefall relevanten Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

1. Die Bf. ist ein Reiseunternehmen mit Sitz in I. in Deutschland. Gegenstand des Unternehmens ist die Organisation von Reisen in die Alpen, va. Gruppenreisen im Winter. Die Reiseziele befinden sich vornehmlich in Wintersportregionen in der Schweiz, in Frankreich und in Österreich. Die Reisen werden überwiegend durch ein eigenes Reisebüro in der Zentrale in I., durch Kataloge und via Internet beworben. Auch die Buchungen und die Beauftragung von Dritten wie Busunternehmen oder Seilbahnbetreibern erfolgt durch die Zentrale in I.. Angebot besteht zum größten Teil in der Durchführung von Pauschalreisen, zum geringen Teil in der Vermittlung von Reiseleistungen anderer Anbieter.

2. Mit Pachtvertrag vom 3.5.2002 pachtete die Bf. mit Pachtbeginn am 1.6.2002 den Alpengasthof H. mit einem Gastlokal, Küche, Zimmern und Nebenräumen in PLZ G. um einen monatlichen Bestandszins in Höhe von 3.500,00 Euro netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer (Punkte III. und VI. des Pachtvertrages). Laut Punkt VIII. des Pachtvertrages verwendet die Pächterin das Pachtobjekt zur Zimmervermietung und

Verköstigung der Gäste. Ferner wurde mit dem Pachtvertrag der Bf. eine Kaufoption eingeräumt (Punkt XXIV. des Vertrages), von der die Bf. allerdings keinen Gebrauch gemacht hat.

3. Das Hotel verfügte über folgende Gästezimmer und -räume: im Kellergeschoß über ein Einzelzimmer, drei Doppelzimmer, ein großes Zimmer mit Küche und separatem Bad und WC am Gang und einen Saunabereich mit Ruheraum, Duschen und WC; im Erdgeschoß über 2 Gasträume, einen Aufenthaltsraum und einen großen Saal; im ersten Obergeschoß über drei Doppelzimmer mit Balkon, sechs Doppelzimmer, ein separates WC und ein separates Bad am Gang; im zweiten Obergeschoß über ein Einzelzimmer, zwölf Doppelzimmer und ein separates Bad und WC.

Im Erdgeschoß war außerdem eine vollständig eingerichtete Gastronomieküche mit separiertem Kühlraum untergebracht. Im ersten Stock befanden sich zwei Personalzimmer mit Bad und WC.

3. Zur Führung dieser Destination hat die Bf. die Eintragung einer Zweigniederlassung in G. errichtet, die am 6.2.2003 ins Firmenbuch eingetragen wurde. Als inländische Vertreterin mit selbständiger Vertretungsbefugnis wurde Anja A. eingetragen.

4. Mit der Hausleitung war die voll angestellte inländische Vertreterin betraut. Sie war außerdem für die Buchhaltung und die Bar zuständig und im Abendservice tätig.

Zum fixen Personal gehörte ferner Jürgen B., der in den Wintersaisons als Koch arbeitete. In den Wintersaisons 2006/2007 und 2007/2008 waren zudem ein Barmann (Dominik C.) und vom 1.12.2006 bis 22.2.2008 eine zusätzliche Servicekraft und Putzhilfe (Claudia D.) angestellt.

Zudem arbeiteten im Betrieb sog. Teamer, das waren vornehmlich Studenten, die gegen freie Anreise, Unterkunft, Verpflegung und Skipässe Dienste im Service, im Barbereich und in der Zimmerreinigung verrichteten.

In der Sommersaison arbeiteten zum größten Teil Aushilfskräfte im Service gegen Entlohnung in Höhe des kollektivvertraglichen Mindestlohnes.

5. Die im Zusammenhang mit den Pauschalreisen erbrachten Leistungen bestanden aus dem Bustransfer, der Unterbringung im Hotel, der Verpflegung mit einem Frühstück und einem Mittag- und einem viergängigen Abendessen (Vollpension) oder nur einem (viergängigen) Abendessen (Halbpension), dem Abschluss einer Insolvenzversicherung und der Entrichtung der Kurtaxe. Die Bustransfers wurden von dazu von der Bf. beauftragten Busunternehmen durchgeführt.

6. Neben den Pauschalreisen gab es auch Einzelbuchungen über Unterbringungen, Abendessen und Getränke und den Betrieb einer Schneesbar. Die daraus erzielten Umsätze wurden von der Bf. erklärt. Über die Einzelbuchungen liegen einige wenige Rechnungen vor. Über die Preise für die Pauschalreisen bzw. die mit der Unterbringung im Gasthof H. erzielten Entgelte liegen keine Angaben der Bf. vor.

Für diese Feststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die Ausführungen der Bf. in ihren Schriftsätzen und den Angaben auf ihrer Homepage www.xxx.de (Punkt 1.), den Pachtvertrag vom 3.5.2002 (Punkt 2.), den Auszug aus dem Firmenbuch (Punkt 3.), den Bericht des FA Feldkirch über den Lokalausweis am 30.9.2008 im Hotel H.; den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen der Anja A. im Rahmen einer GPL-Prüfung vom 25.9.2008 sowie die Begründung im Haftungsbescheid vom 4.9.2009 (Punkt 4.), die Ausführungen der Bf. in der Stellungnahme 31.3.2007 (Punkt 5.) und die Selbstanzeige und Steuererklärungen der Bf. (Punkt 6.).

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

A) Umsatzsteuer 2003 bis 2008

Für die Entscheidung der strittigen Frage der Umsatzsteuerpflicht der Beherbergungsumsätze sind folgende Rechtsgrundlagen maßgeblich:

1. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen: Sechste Richtlinie 77/388/EWG (kurz: 6. EG-RL):

Artikel 2

Der Mehrwertsteuer unterliegen:

- 1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.*

Artikel 5

- 1. Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.*

Artikel 6

- 1. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes im Sinne des Artikel 5 ist.....*

Artikel 8

- 1. Als Ort der Lieferung gilt*

....

b) für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.

...

Artikel 9

- 1. Als Ort der Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung ausgeführt wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthalt.*

- 2. Es gilt jedoch*

a) als Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und –sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z.B. die Leitungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist;

....

Artikel 26

1. Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften dieses Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen....
2. Die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Sie wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat. Für diese Dienstleistung gilt als Besteuerungsgrundlage und als Preis ohne Steuer im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b) die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen den vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.

2. Innerstaatliche Grundlagen - UStG 1994

§ 1 UStG 1994 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung)

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt...

§ 3 Lieferung

(1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen....

(7) Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

§ 3a Sonstige Leistung

(1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

.....

(6) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist....

.....

(12) In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung.

§ 23 Besteuerung von Reiseleistungen

(1) Die nachstehenden Bestimmungen gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers,

- die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind,*
- soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und*
- Reisvorleistungen in Anspruch nimmt.*

(2) Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung.

(3) Der Ort der Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 12.

(4) Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

.....

(7) Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamte innerhalb des Veranlagungszeitraumes (Voranmeldungszeitraum) erbrachten Leistungen ermitteln.

Die Sonderregelung für Reiseleistungen kommt, wie sich aus dem Urteil des EuGH vom 25.10.2012, Kozak, C-557/11, Randnr. 18, ergibt, schon nach dem Wortlaut des Artikel 26 EG-RL bzw. den diesem entsprechenden Artikel 306 bis 110 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (RL) nur zur Anwendung, soweit die Reisbüros zur Durchführung der Reisen im eigenen Namen auftreten und Dienstleistungen von steuerpflichtigen Dritten in Anspruch genommen haben. Mit der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros soll vor allem Schwierigkeiten abgeholfen werden, die sich für die Wirtschaftsteilnehmer ergäben, wenn auf die Umsätze, die die Erbringung von bei Dritten bezogenen Leistungen voraussetzen, die allgemeinen Grundsätze der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar wären. Die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Steuerbemessungsgrundlage und

den Vorsteuerabzug würde aufgrund der Vielzahl und aufgrund der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesen Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern würden.

Als Ausnahme von den allgemeinen Regeln der Mehrwertsteuerrichtlinie darf die Regelung der Artikel 26 EG-RL bzw. der Artikel 306 bis 310 RL nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist. Der EuGH hat deshalb wiederholt klargestellt, dass die Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros nur auf von Dritten bezogene Leistungen anwendbar ist. Die Sonderregelung finde in dem Fall, dass ein Reisebüro eine Reise um einen Pauschalpreis anbiete, die zum Teil aus von ihm selbst erbrachten Dienstleistungen, zum Teil aus von anderen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen bestünden, nur auf die von Letzteren erbrachten Dienstleistungen Anwendung. Der Begriff „einheitliche Dienstleistung“ sei im Sinne der Artikel 307 und 308 RL zu verstehen. Er umfasse nur die Dienstleistungen, die bei steuerpflichtigen Dritten bezogen würden. Außerdem könne der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung, der im Bereich der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung Anwendung finde, die Beurteilung der „einheitlichen Dienstleistung“ im Rahmen der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für die Umsätze von Reisebüros nicht beeinflussen (vgl. dazu VwGH 24.10.2013, 2010/15/0105 unter Bezugnahme auf EuGH 25.10.2012, *Kozak*, C-557/11, Randnr. 23 und 24 und EuGH 22.10.1998, *Madgett und Baldwin*, C-308/96).

Die Anwendung der Sonderregelung über Reiseleistungen ist daher auf *Besorgungsleistungen* für Nichtunternehmer beschränkt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 23 Tz 7).

Reiseleistungen im Sinne des Artikel 26 6. EG-RL bzw. § 23 UStG werden an dem Ort erbracht, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbringt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann eine Einrichtung nur dann als feste Niederlassung angesehen werden, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind, und wenn es nicht zweckdienlich ist, diese Dienstleistungen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden zuzuordnen (vgl. EuGH 20.2.1997, C-260/95; EuGH 17.7.1997, C-190/95; *Ruppe*, UStG³, § 3a Tz 107/2).

Keine Reisevorleistungen sind Reiseleistungen, die der Unternehmer selbst erbringt (Eigenleistung; z.B. Beförderung mit eigenen Bussen, Vermietung von Ferienhäusern des Reisunternehmers).

Werden im Rahmen einer einheitlichen Reise teils Reisevorleistungen, teils eigene Reiseleistungen erbracht, kommen die Rechtsfolgen des § 23 UStG nur insoweit zum Tragen, als Vorleistungen in Anspruch genommen wurden. Für die Eigenleistungen gelten keine umsatzsteuerliche Besonderheiten. Für sie ist zu prüfen, ob Einheitlichkeit der Leistung vorliegt und wo die einzelne Leistung erbracht wird. Die Bemessungsgrundlage

ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln, ein Vorsteuerabzug steht zu (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 23 Tz 13).

Grundsätzlich wird die Umsatzsteuer für jede einzelne Leistung erhoben (VwGH 28.11.2000, 97/14/0007). Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist dazu ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität aufweist (VwGH 17.9.1990, 89/15/0048).

Die Frage, ob jede einzelne Leistung zu versteuern ist oder eine Leistungseinheit vorliegt, ist stets aus der Sicht des Leistenden zu beurteilen (VwGH 27.8.1990, 89/15/0128). Maßgeblich dabei ist der Leistungsvorgang und nicht, ob die Leistungen auf ein und denselben Vorgang beruhen und ob das Entgelt für jede einzelne Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet wurde (EuGH 25.2.1999, C-349/96; *Melhard/Tumpel*, UStG, § 1 Tz 44).

Daraus folgt für den Beschwerdefall:

Die im Beschwerdefall im Rahmen der Pauschalreisen erbrachten Leistungen bestanden nach Aussagen der Steuervertretung im Bustransfer der Gäste nach G. und zurück, der Unterbringung und der Verpflegung (Frühstück, Mittag- und/oder Abendessen) im Hotel H. und dem Abschluss einer Insolvenzversicherung.

Diese Leistungen bilden nicht zur Gänze eine einheitliche Reiseleistung im Sinne des § 23 UStG.

Zumindest bei der in Streit stehenden Unterbringung im Hotel handelt es sich eindeutig um eine Eigenleistung der Bf. und nicht um eine bei einem Dritten eingekaufte Leistung. Der Gasthof H. wurde von der Bf. gepachtet und mit eigenem Personal bewirtschaftet. Es ist somit ihr zuzurechnen. Daher fehlt es diesbezüglich an der für die Anwendung der Margenbesteuerung nach § 23 UStG erforderlichen Reisevorleistung.

Dasselbe gilt für die im Rahmen der Pauschalreisen verabreichten Mahlzeiten. Die Mittag- und Abendessen wurden von Personal der Bf. im Hotel zubereitet und serviert. Der entsprechende Wareneinkauf erfolgte auf Rechnung der Bf. und wurde in der Buchhaltung der Bf. verbucht. Die Leistungen des Personals in Küche und Service (Koch, sonstige Angestellte oder Teamer) sind solche der Bf. und nicht eines selbständigen und steuerpflichtigen Dritten. Sie sind daher der Bf. zuzurechnen und stellen damit ebenfalls Eigenleistungen dar. Somit liegt auch in diesem Fall keine Reiseleistung im Sinne des § 23 UStG vor.

Daher erübrigt es sich in diesem Zusammenhang auch auf die Frage einzugehen, ob der Standort G. in Bezug auf die gesamte Pauschalreise als Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung anzusehen war oder nicht. Denn für die Eigenleistungen richtet

sich die umsatzsteuerliche Behandlung nicht nach § 23, sondern nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes.

Diese Leistungen sind auch nicht als einheitliche sonstige Leistung mit dem Leistungsort am Unternehmerort zu beurteilen, sondern als Einzelleistungen, die jede für sich zu beurteilen sind. Die Beherbergung ist eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des § 3a Abs. 6 UStG, die am Ort des Grundstückes ausgeführt wird. Die Verabreichung der Speisen im Hotelbetrieb ist nach der Rechtsprechung des EuGH keine Lieferung, sondern eine Dienstleistung im Sinne des Artikel 9 der 6. EG-RL, die dort erbracht wird, wo der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (vgl. EuGH 2.5.1996, C-231/94; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz 142/1).

Nur in Bezug auf diese Leistung ist der Ort der festen Niederlassung maßgeblich. In diesem Sinne ist der Gasthof H. als feste Niederlassung anzusehen. Wie bereits ausgeführt, erfolgte die Zubereitung und die Verabreichung der Speisen im Rahmen der Pauschalreisen im Hotel H. durch Personal der Bf. Die für die Zubereitung verwendeten Lebensmittel wurden vor Ort eingekauft und im Hotel verarbeitet. Es liegt daher ein Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln vor, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistung erforderlich ist. Eine Zuordnung dieser Dienstleistung an den Sitz der Bf. würde zudem zu Wettbewerbsverzerrungen führen, steht der Hotelbetrieb doch in direkter Konkurrenz zu anderen Gastronomietrieben in der Region.

Daher sind die Beherbergungsumsätze und die Verabreichung der Speisen als Eigenleistungen in Österreich steuerpflichtig.

Beherbergungsumsätze sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG iVm § 10 Abs. 1 Z 4 lit. b UStG mit dem ermäßigten Steuersatz steuerpflichtig. Das in der Nächtigung inbegriffene Frühstück teilt gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 lit. b UStG als unselbständige Nebenleistung der Hauptleistung Beherbergung deren umsatzsteuerrechtliches Schicksal.

Die im Rahmen der Halb- oder Vollpension erfolgten Verabreichungen von Mahlzeiten sind Dienstleistungen, die am Ort der Niederlassung in G. erbracht wurden. Sie unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 lit d UStG ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz.

Dass diese Leistungen Teil eines Pauschalpreises bildeten, ändert nichts an ihrer gesonderten, das heißt in diesem Fall nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG vorzunehmenden umsatzsteuerlichen Behandlung. Vielmehr wären die Pauschalpreise von der Bf. auf die auf die Eigenleistungen und die Reisvorleistungen entfallenden Anteile nach der Methode der tatsächlichen Kosten oder der Methode des Marktwertes aufzuteilen (vgl. *Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG Kommentar 2006, § 23 Rz 61; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 23 Tz 24) und darüber entsprechende Aufzeichnungen zu führen gewesen.

Gemäß § 23 Abs. 9 UStG sind für Reiseleistungen Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Beträge, die der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet, die Beträge, die

der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet, die Bemessungsgrundlagen nach Abs. 7 (Marge) und die Verteilung dieser Beträge und Bemessungsgrundlagen auf steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen hervorgehen. Unternehmer, die nicht nur Reiseleistungen im Sinne des § 23 UStG 1994 ausführen, müssen in den Aufzeichnungen die Umsätze für diese Reiseleistungen von den übrigen Umsätzen getrennt aufzeichnen. Den übrigen Umsätzen sind neben Umsätzen aus anderen Tätigkeiten auch die Umsätze aus Reiseleistungen für das Unternehmen eines Leistungsempfängers und die Eigenleistungen im Zusammenhang mit der Reise zuzurechnen. Es sind daher die Leistungsentgelte für die Reisen, die Leistungsentgelte für an Unternehmer veräußerte Reisen, die Leistungsentgelte für Eigenleistungen und Leistungsentgelte für Reisen im Sinne des § 23 zu trennen (vgl. *Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG Kommentar 2006, § 23 Rz 61; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 23 Tz 24).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO). Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner dann, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Bf. hat die für die Beurteilung der Bemessungsgrundlagen für diese Leistungen erforderlichen Unterlagen nicht vorgelegt. Dies obwohl sie mehrfach von der Prüferin aufgefordert wurde, nicht nur die Unterlagen betreffend die direkt im Gasthof H. erbrachten Leistungen, sondern sämtliche die Destination in G. betreffenden Unterlagen, d.h. insbesondere auch die Unterlagen betreffend die Pauschalreisen und die vollständigen Buchungen des Verrechnungskontos des deutschen Sitzes, vorzulegen. Denn die Betriebsprüfung hat der Bf. gegenüber immer klargestellt, dass ihrer Ansicht nach die Beherbergungsumsätze Eigenleistungen seien. Dies ergibt sich aus dem im Akt liegenden E-Mail Verkehr der Prüferin mit dem Geschäftsführer und der Steuerberatung der Bf., z.B. vom 25.3.2009 oder vom 28.5.2009. Damit hat die Bf. ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht zur Erhebung der Steuerbemessungsgrundlagen verletzt.

Damit liegen weder die oben genannten Aufzeichnungen betreffend die Eigenleistungen und die Reisevorleistungen vor noch ist auch nur bekannt, wie hoch die Pauschalpreise je Aufenthalt und Person waren und wie viele Pauschalreisen nach G. in den Streitjahren verkauft wurden.

Das Finanzamt war daher berechtigt, die Bemessungsgrundlagen für die im Inland steuerpflichtigen Eigenleistungen zu schätzen.

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Es liegt aber im Wesen der Schätzung, dass ihr eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. *Ritz*, BAO⁵ § 184 Rz 3, mit der dort zitierten hg. Rechtsprechung).

Die häufigsten Schätzungsmethoden sind der äußere und innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag (*Ritz*, BAO⁵ § 184 Rz 12).

Gegen die Schätzung durch die Betriebsprüfung hat die Bf. keine konkreten Einwände erhoben. Sie hat lediglich pauschal eingewandt, die Schätzung sei viel zu hoch, ohne diesen Einwand zu präzisieren.

Die Prüferin hat für die Anzahl der Nächtigungen in den Streitjahren die in den übermittelten Jahresstatistiken der Gemeinde G. erfassten Nächtigungen herangezogen. Für die Schätzung der Anzahl der Nächtigungen bildet das jedenfalls eine fundierte Grundlage.

Den Preis für die Nächtigung je Person hat sie aufgrund der wenigen vorhandenen Einzelrechnungen aus den Jahren 2005 und 2006 ermittelt. Dort wurden für Übernachtungen inklusive Frühstück, Abendmenü, Saunanutzung, örtliches Rahmenprogramm und Kurtaxe Preise um 40 Euro inklusive 20% MwSt. pro Person und Nacht für ein Doppelzimmer (Rechnung vom 15.4.2006) und um 46 Euro (Rechnung vom 26.12.2005), um 56 Euro (Rechnung vom 17.4.2006) und um knapp 60 Euro (Rechnung vom 23.3.2006) inkl. 20% MwSt pro Person und Nacht plus Frühstück, Abendessen und Kurtaxe für ein Einzelzimmer in Rechnung gestellt.

Aufgrund dieser Rechnungen hat die Bf. den Preis pro Person und Nacht mit 45 Euro für Erwachsene und mit 30 Euro für Kinder angesetzt.

Damit hat sie die Schätzung des Beherbergungspreises durch einen inneren Betriebsvergleich vorgenommen. Auch in dieser Hinsicht ist die Schätzung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes richtig. Denn ein äußerer Betriebsvergleich durch Heranziehung von Preisen von anderen Hotelbetrieben in der Region führte zu zu großen Ungenauigkeiten, da Hotelbetriebe in der Regel eine andere Kostenstruktur aufweisen und ihre Preise anders kalkulieren als ein Reisebüro, das Pauschalreisen in eine selbstgeführte Destination durchführt.

Die von der Prüferin solcherart ermittelten Ansätze sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes allerdings tatsächlich zu hoch angesetzt worden.

Der Gasthof H. verfügte über insgesamt 27 Gästezimmer. Davon waren 24 Doppelzimmer. Das Gericht geht daher davon aus, dass der Regelfall der Zimmerbuchungen im Rahmen der Pauschalreisen Buchungen von Doppelzimmer betraf. Daher legt das Gericht seiner Schätzung den Preis laut obiger Rechnung

vom 15.4.2006 für ein Doppelzimmer in Höhe von 40,00 Euro inkl. Frühstück, Abendessen und Kurtaxe zu Grunde. Aus diesem Preis sind noch die darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von 20% und die Kurtaxe (derzeit zwischen 1,70 und 1,20 Euro pro Person) herauszurechnen. Als Nettopreis je Person und Nächtigung mit Abendessen wird daher ein Preis in Höhe von 31,00 Euro herangezogen.

Möglicherweise geringere Preise für Doppelzimmerbuchungen ohne Abendessen, die zahlenmäßig nicht ins Gewicht fallenden (in den meisten Jahren unter 1%) Buchungen für Kinder oder Buchungen in der Sommersaison (lediglich im August, unter zehn Prozent) einerseits und möglicherweise höhere Preise durch Doppelzimmerbuchungen mit Vollpension oder Einzelzimmerbuchungen andererseits können mangels Daten nicht berücksichtigt werden und sollten sich in etwa ausgleichen.

Daher wird der Preis von 31,00 Euro auf sämtliche Nächtigungen laut den Gästestatistiken angewandt.

Die so ermittelten Bemessungsgrundlagen betragen somit:

2002/2003: $5.207 \times 31 = 161.417$ Euro

2003/2004: $5.632 \times 31 = 174.592$ Euro

2004/2005: $5.306 \times 31 = 164.486$ Euro

2005/2006: $4.555 \times 31 = 141.205$ Euro

2006/2007: $5.586 \times 31 = 173.166$ Euro

2007/2008: $5.480 \times 31 = 169.880$ Euro

Von den so geschätzten Beherbergungsumsätzen sind noch die von der Bf. erklärten Nächtigungsumsätze 2004 bis 2007 abzuziehen, da davon auszugehen ist, dass auch die damit in Zusammenhang stehenden Nächtigungen von den Gemeindestatistiken erfasst wurden. Das sind 10.873,85 Euro (2003/2004), 9.200,91 Euro (2004/2005), 12.411,05 Euro (2005/2006) und 11.209,61 Euro (2006/2007) und 7.664,10 Euro (2007/2008).

Die geschätzten Beherbergungsumsätze betragen daher:

2002/2003: 161.417,00 Euro

2003/2004: 163.718,15 Euro

2004/2005: 155.285,09 Euro

2005/2006: 128.793,95 Euro

2006/2007: 161.956,39 Euro

2007/2008: 162.215,90 Euro

Diese Umsätze sind mit 10% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Zu diesen Umsätzen kommen noch die von der Bf. mit Selbstanzeige erklärten Umsätze ausgenommen die Beherbergungsumsätze.

Die Vorsteuern werden in der von der Prüferin geschätzten Höhe übernommen.

Dies führt zu folgenden Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen :

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	210.297,98	218.010,68	203.694,48	174.630,16	196.322,59	195.351,49
Erträge 10% Schätzung	161.417,00	163.718,15	155.285,09	128.793,95	161.956,39	162.215,90
Erträge 10% lt. Bilanz		2.709,36	7.429,46	8.092,91	4.741,82	3.921,00
Verrechnungskonto 10%	1.334,73	610,27	5.223,77	-516,45	-3.320,97	-3.331,35
Erträge 10%	162.751,73	167.037,78	167.938,32	136.370,41	163.377,24	162.805,55
Erträge 20%	47.546,25	50.972,90	35.756,16	38.259,75	32.945,35	32.545,94
Vorsteuern	-5.908,79	-8.788,03	-11.726,61	-13.056,61	-18.019,19	-11.804,09

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 war daher teilweise stattzugeben, die angefochtenen Bescheide waren zugunsten der Bf. abzuändern.

Was den in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwand der absoluten Verjährung der Umsatzsteuerfestsetzung der Jahre 2003 bis 2006 angeht, ist zu sagen:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchssteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs. 1 Z 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht aus Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach der Entstehung des Abgabeanpruchs (§ 4). In den Fällen eines Erwerbs von Todes wegen oder eine Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung nicht entgegen, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat.

§ 209a Abs. 1 BAO versteht unter der Verjährung auch die absolute Verjährung (vgl. z.B. Ritz, BAO⁵, § 209a Tz 4; Ellinger, BAO³, § 209a Anm 4; VwGH 24.2.2010).

Ist die erstinstanzliche Abgabefestsetzung innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt und dagegen ein Rechtsmittel erhoben worden, stehen Verzögerungen im Rechtsmittelverfahren über die Verjährung hinaus, auch etwa nach einer Aufhebung gemäß § 299 BAO, nach einer Aussetzung nach § 281 BAO oder nach allfälligen Aufhebungen durch einen Gerichtshof des öffentlichen Rechts, einer Berufungsentscheidung bzw. Beschwerdeentscheidung nicht entgegen. Eine nach § 209a BAO auch nach Eintritt der Verjährung zulässige Berufungsentscheidung bzw. Beschwerdeentscheidung kann abgabenmindernd oder auch verbösernd sein (vgl. Ellinger, BAO³, § 209a Anm E 4.; VwGH 22.1.1986, 84/13/0013).

Die Festsetzung der Umsatzsteuern durch die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide erfolgte durch das Finanzamt unstrittig innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO. Damit konnte das Recht auf Festsetzung der Umsatzsteuern für diese Jahre durch ein Urteil des Bundesfinanzgerichtes nach der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 209a BAO und der dazu ergangenen Rechtsprechung bzw. herrschenden Lehre nicht verjähren.

Damit konnte das Bundesfinanzgericht die angefochtene Bescheid auch spruchgemäß abändern.

B. Anspruchszinsen 2003 bis 2007

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs.3 erlassener Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. BAO pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Ein Anspruchszinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Da ein Anspruchszinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führende Bescheide ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift

gebunden ist, kann er nicht mit der Begründung angefochten werden, der maßgebenden Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid oder Aufhebungsbescheid gebunden Zinsenbescheid Rechnung getragen. Der Zinsenbescheid ist daher nicht abzuändern, vielmehr hat ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 205 Rz 32ff).

Da aus den oben angeführten Gründen auch bei inhaltlicher Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheide keine Abänderung des Anspruchszinsenbescheides zu erfolgen hat, war die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2003 bis 2007 abzuweisen.

IV. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenständliche Entscheidung beruht auf einer klaren Rechtslage. Insoweit sie von der Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen abhängt, kommt ihr keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Die Entscheidung hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 19. Juni 2017