jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/22 2001/15/0004

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.12.2005

Index

E3L E09301000;
E6J;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te AnhH;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art12 Abs3;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilA;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art2 Abs1;
61997CJ0149 Institute of the Motor Industry VORAB;
62004CJ0041 Levob Verzekeringen und OV Bank VORAB;
62004CJ0394 Diagnostiko und Therapeftiko Kentro VORAB;
BAO §200 Abs1;
BAO §200 Abs2;
BAO §289 Abs2;
BAO §303;
BAO §307 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des W e.V. in D, vertreten durch Dr. Robert Steiner, Rechtsanwalt in 9800 Spittal/Drau, Ortenburgerstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 24. Oktober 2000, GZ. RV 910/1-V6/00, betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer handelt es sich um einen im deutschen Vereinsregister eingetragenen Verein, für den im Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 21. Dezember 1998 der Betriebsgegenstand bzw. die Art der Tätigkeit mit "Jugend- und Ferienheim" angegeben wird.

Unter Tz. 13 des Prüfungsberichtes wird zur Umsatzsteuer ausgeführt, die von den Teilnehmern an so genannten "Freizeiten" geleisteten Aufenthaltsbeiträge seien vom Beschwerdeführer bisher dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10 % unterworfen worden. Der beschwerdeführende Verein biete jährlich ca. 150 solcher Freizeiten an. Dieses breite Spektrum von Freizeitmöglichkeiten eröffne Chancen "in Verkündigung und Gesprächen zum Vermitteln der Guten Nachrichten" ebenso wie das Gestalten des gemeinsamen Lebens als Christen nach biblischen Weisungen. Mit dem Begriff "Freizeit" verbinde sich weder ein Gewerbe noch das Bestreben, Gewinn zu erzielen. "Freizeit" als Ferienmaßnahme sei auch weder "Tourismus noch Reiseveranstaltung im Sinne eines Gewerbeunternehmens". Kennzeichen der Freizeit sei das für alle Teilnehmer verbindliche Programm. Im Fall des beschwerdeführenden Vereins als Einrichtung innerhalb der Kirche könne von einem ganzheitlichen Programm für den Menschen im Sinne der heiligen Schrift gesprochen werden. Der Mensch, erschaffen "nach dem Ebenbilde Gottes als Geist, Seele und Leib, wird in der christlichen Freizeit wie folgt betreut:

a) Geist durch tägliche gemeinsame Bibelgespräche, Verkündigungen, Andachten, Gottesdienste etc.

b) Seele durch fröhliche Gemeinschaft untereinander (gemeinsame Gespräche, Unterhaltung, psychische Betreuung etc.)

c) Leib, an einem schönen Ort, in guter Atmosphäre, bei schmackhaften Essen, in Verbindung mit Wanderung, Spiel, Sport, fühlen sich junge und ältere Menschen wohl. Die Freizeiten werden für verschiedene Altersgruppen und Personengruppen angeboten".

Beim beschwerdeführenden Verein stehe die Aufgabe im Vordergrund, die Menschen der Kirche wieder zuzuführen. Seine Tätigkeit sei von kirchlichen und seelsorgerischen Zwecken geprägt. Bisher seien die Leistungen für die "Freizeiten" umsatzsteuerrechtlich offenbar als Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen gewertet worden. Es müsse allerdings davon ausgegangen werden, dass die Erbringung von kirchlichen und seelsorgerischen Leistungen eindeutig im Vordergrund stehe und ein ermäßigter Umsatzsteuersatz von 10 % nicht zur Anwendung komme. Die entsprechenden Entgelte (in Höhe von jährlich über 6 Mio. S) seien daher dem Steuersatz von 20 % zu unterziehen.

Das Finanzamt erließ im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung u.a. Bescheide vom 6. April 1999 über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 und 1996. In den ebenfalls mit 6. April 1999 ergangenen (neuen) Sachbescheiden betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 wurde den Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung in Hinblick auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Umsatzsteuer Rechnung getragen. Für das Jahr 1997 erging ein mit 6. April 1999 datierter gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid, wobei zur Begründung ebenfalls auf die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes betreffend die Prüfung der Jahre 1994 bis 1996 hingewiesen wurde.

Mit Schriftsatz vom 5. Mai 1999 erhob der Beschwerdeführer Berufung u.a. gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 sowie die Sachbescheide 1995 bis 1997. Die Berufung richte sich gegen die Anwendung des Umsatzsteuersatzes von 20 % (Beherbergungsleistung, Jugendheim) bzw. die "Umsatzbesteuerung des gemeinnützigen (ausländischen) Vereins ab 1.1.1995 generell". Beim Beschwerdeführer handle es sich um einen gemeinnützigen Verein mit Sitz in Deutschland, der an verschiedenen Standorten u.a. in Österreich "Freizeiten" durchführe. Die Feststellungen des Finanzamtes zum Begriff "Freizeit" bzw. den gemeinnützigen Zielsetzungen der Tätigkeit des Vereins lt. den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht seien zutreffend. Sofern die verspätete Einführung der Steuerbefreiung "im Inland bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten" nach der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht ohnedies gesetzwidrig sein sollte, werde die Besteuerung der Umsätze aus den "Freizeiten" zur Gänze mit dem Normalsteuersatz (an Stelle der Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994) schon deshalb bekämpft, weil sich auch für Leistungen nach§ 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 die Steuer auf 10 % ermäßige. § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 betreffe die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet hätten, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestünden, wobei die Freizeitleistungen des beschwerdeführenden Vereins unter diese Bestimmung fielen. Sie würden vom Verein auch im

Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes erbracht. In den Freizeitheimen seien in den Jahren 1994 66,9 %, 1995 61,1 %, 1996 57,2 % und 1997 53,9 % der Leistungen an Personen erbracht worden, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet gehabt hätten. Zumindest in diesem Ausmaß sei die Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % vorzunehmen. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 seien mit Wirkung ab 10. Jänner 1998 auch Änderungen im Bereich der Befreiungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Rechtsträger dadurch erfolgt, dass der Inlandsbezug im § 34 BAO weggefallen sei, sodass auch inländische oder ausländische Körperschaften, die überwiegend gemeinnützige Zwecke im Ausland förderten, die Begünstigung in Anspruch nehmen könnten. Damit sei der österreichische Gesetzgeber der Anforderung der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie - verspätet - nachgekommen. Art. 13 Abs. 1 lit. l der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie sehe eine Steuerbefreiung bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten vor, die ab 1. Jänner 1995 auch in Österreich zu berücksichtigen sei.

In den vorgelegten Verwaltungsakten liegen Berufungsvorentscheidungen vom 20. Juli 1999 ein, mit denen der Berufung vom 5. Mai 1999 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 jeweils teilweise stattgegeben wurde. Die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1997 enthält den Hinweis, dass die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid gesondert zugehe. Diese Begründung findet sich zwar nicht in den vorgelegten Verwaltungsakten, wurde aber vom Beschwerdeführer im Rahmen der Beilagen seiner Beschwerde angeschlossen. Demnach führte das Finanzamt zur Begründung der Berufungsvorentscheidungen aus, nach § 34 BAO in der bis 9. Jänner 1998 geltenden Fassung stehe eine steuerliche Begünstigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke lediglich Körperschaften zu, deren Tätigkeit nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder sonstiger Rechtsgrundlage und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung unmittelbar und ausschließlich der Förderung der genannten Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet diene. Unbestritten sei, dass die "Voraussetzung des Überwiegens in Bezug auf den Berufungswerber keinesfalls vorliegt". Der Verweis auf Artikel 13 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie führe nicht zum Erfolg, weil die Richtlinie nicht unmittelbar anwendbar sei und keinesfalls innerstaatliches Recht derogiere.

Aus Aktenvermerken ist zu entnehmen, dass sich die teilweise Stattgabe der Berufung darauf bezog, dass entsprechend den in der Berufung angegebenen Prozentsätzen die strittigen Entgelte insoweit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterzogen wurden, als sie dem § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 zu subsumierende Leistungen eines Heimes in Bezug auf Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, betroffen hätten.

Der beschwerdeführende Verein beantragte mit Schriftsatz vom 20. August 1999 die Entscheidung über die Berufung vom 5. Mai 1999 gegen die Bescheide vom 6. April 1999 über die Umsatzsteuer 1995, 1996 und 1997 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dazu verwies der Beschwerdeführer vor allem darauf, dass die "grundlegenden Bestimmungen" des EU-Rechtes auch von österreichischen (Abgaben)Behörden vorrangig anzuwenden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 - in einem vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht mehr strittigen Punkt - teilweise Folge, während sie die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997 als unbegründet abwies. Der Umsatzsteuerbescheid 1997 wurde gleichzeitig insofern abgeändert, als die Festsetzung der Umsatzsteuer endgültig erfolgte. Der beschwerdeführende Verein habe seinen Sitz in Deutschland und sein satzungsmäßiger Zweck sei es, auf Grund des "Wortes Gottes christliches Leben zu wecken und zu pflegen". Diesem Zweck suche der Verein u.a. durch "Freizeiten als geistliche Rüstzeiten mit intensivem und für die Teilnehmer verbindlichem Programm für Kinder, Jugendliche, Familien und Erwachsene, sowie durch die Unterhaltung von Freizeit- und Jugendhäusern, Begegnungs- und Bildungseinrichtungen" nachzukommen. In den Jahren 1994 bis 1997 habe der beschwerdeführende Verein mehrere solcher "Freizeiten" in Österreich durchgeführt, wobei die in diesem Zusammenhang erzielten Entgelte für die Beherbergung und Verköstigung der Teilnehmer mit 10 % Umsatzsteuer versteuert worden seien. Dies sei im Zuge der Betriebsprüfung vom Prüfer beanstandet worden. Seiner Meinung nach stehe die Erbringung von kirchlichen und seelsorgerischen Leistungen eindeutig im Vordergrund, weshalb der ermäßigte Steuersatz von 10 % für die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen (§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994) nicht zur Anwendung kommen könne. Auf Grund dieser Feststellungen seien die Umsatzsteuerverfahren u.a. der Jahre 1995 und 1996 wieder aufgenommen und am 6. April 1999 entsprechende Umsatzsteuerbescheide erlassen worden. Gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren verfügt sowie die Umsatzsteuerbescheide erlassen worden seien, richte sich die Berufung des Beschwerdeführers.

Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. l der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des

angefochtenen Bescheides - bestimme, dass die Mitgliedstaaten die Dienstleistungen und eng damit verbundenen Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren Mitgliedern in deren gemeinsamem Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, von der Steuer befreien, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Unabhängig von der Frage, ob diese Befreiung unmittelbar anwendbar sei oder nicht, sei diese nach Ansicht der belangten Behörde auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Es seien nämlich nur Dienstleistungen und eng damit verbundene Leistungen erfasst, welche die dort genannten Einrichtungen an ihre Mitglieder gegen einen satzungsgemäß festgelegten Betrag erbrächten. Der beschwerdeführende Verein biete jährlich ca. 150 Freizeiten an. Lt. dem Angebotskatalog "Freizeiten 1996" enthielten diese Angebote in der Regel eine Unterkunft in Zwei- und Mehrbettzimmern, Vollpension, Organisation und seelsorgerische Betreuung. Dabei werde von jedem Teilnehmer erwartet, dass er sich in die christliche Lebensgemeinschaft integriere. Die Teilnahme an der Bibelarbeit und am angebotenen Programm werde vorausgesetzt. Im Tagesablauf bleibe ausreichend Zeit zur eigenen Gestaltung. Das Abendprogramm sei meist abwechslungsreich gestaltet: Themenbezogene Vorträge, Informationen, Dias, Filme, Gespräche, Musik, festliche Abende ... . Wenn bei der Freizeitausschreibung keine Personen- oder Altersgruppe angegeben sei, könne jeder daran teilnehmen. Das Freizeitangebot des Beschwerdeführers richte sich somit an jedermann, allenfalls altersmäßig begrenzt, und sei somit keineswegs auf Vereinsmitglieder beschränkt. Es sei auch nicht so, dass die Teilnehmer als Mitglieder anzusehen wären. Lt. der Mitgliederliste zum Stand 1. Dezember 1996 habe der Verein 30 Mitglieder. Die Teilnehmer an den Freizeiten seien somit in der Regel keine Vereinsmitglieder. Für das Freizeitangebot werde auch kein satzungsgemäß festgelegter Betrag verlangt, vielmehr variiere der Preis für eine "Reise" (neben einer Anmeldegebühr von 20 DM) je nach Angebot. Die vom beschwerdeführenden Verein angebotenen Freizeitleistungen fielen damit nicht unter die angesprochene Befreiungsbestimmung des Art. 13 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie.

Nach Ansicht der belangten Behörde seien die streitgegenständlichen Leistungen aber auch nicht in dem in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten Ausmaß dem ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 zu unterziehen. Unter einem Heim sei nach der Verkehrsauffassung nur eine Einrichtung zu verstehen, zu deren wesentlichen Leistungen die nicht nur vorübergehende Betreuung und Beherbergung zähle. Kennzeichnend für ein Heim sei weiters, dass es auf eine bestimmte Personengruppe ausgerichtet sei, über die entsprechenden Einrichtungen verfüge und besondere auf die Bedürfnisse der jeweiligen Personengruppe abgestellte (Betreuungs- und Hilfe-)Leistungen anbiete bzw. erbringe. Inwieweit es sich im vorliegenden Fall um Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Erholungsheime handeln sollte, sei für die belangte Behörde nicht erkennbar, zumal die angebotenen Leistungen "weder speziell auf Jugendliche noch auf einen der angeführten Zwecke ausgerichtet" seien. Vielmehr stehe die religiös ausgerichtete Freizeit- bzw. Urlaubsgestaltung im Vordergrund, wobei in den jeweiligen Urlaubsorten jeweils entsprechende Räumlichkeiten angemietet würden. Derartige Leistungen könnten aber nach Ansicht der belangten Behörde auch "bei weiter Auslegung" nicht mehr unter § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 subsumiert werden. Auch die begünstigten Steuersätze des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a (Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke) oder lit. b (Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen) UStG 1994 könnten nicht zur Anwendung kommen. In einem Schreiben vom 19. August 1998 an die Betriebsprüfung habe der beschwerdeführende Verein selbst den Begriff der Freizeiten erläutert. Mit diesem Begriff verbinde sich weder ein Gewerbe noch das Bestreben, Gewinn zu erzielen. Der Beschwerdeführer habe es sich schon seit vielen Jahren zur Aufgabe gemacht, die Menschen, die in der heutigen Zeit vielfach der Kirche entfremdet seien, dort "abzuholen", wo sie sich in der freien Zeit aufhalten möchten. Dabei müsse beachtet werden, dass viele Menschen durch Beruf, Medien, Angebote auf vielen Gebieten usw. wenig Zeit für Glaubensdinge fänden. Somit böte sich besonders der Urlaub an, "abzuschalten, hinzuhören, sich besinnen oder auch seine Schwierigkeiten im Beruf, Ehe, Familie, Schule usw. nicht zu verdrängen, sondern darüber zu reden, Hilfe und Heilung in Anspruch zu nehmen und zu erfahren". Kennzeichen der "Freizeit" sei das für alle Teilnehmer verbindliche Programm. Dazu gehöre folgender Tagesablauf:

"8.00-8.20 Uhr

Gemeinsame, freiwillige Gebetszeit

8.30 Uhr

Gemeinsames Frühstück, Tischdecken, Tischabräumen, Speisen an der Theke nachholen, Geschirr abwaschen und

abtrocknen

9.45- 10.45 Uhr

Gemeinsame Bibelarbeit/Gottesdienst/Bibelgespräch. Anschließend bis zum Mittagessen Zeit zur freien Verfügung.

12.00 Uhr

Gemeinsames Mittagessen, Eigenarbeit wie beim Frühstück Nachmittag zur freien Verfügung, es werden verschiedene Interessensgruppen durch entsprechende Programmangebote angesprochen und gebildet, einmal wöchentlich gibt es den sog. Wandertag oder Tagesausflug.
Die zur freien Verfügung stehende Zeit wird mit verschiedenen Angeboten genützt.

18.00 Uhr

Gemeinsames Abendessen, Eigenarbeit wie beim Frühstück

19.30 Uhr

Gemeinsames Abendprogramm, Vorträge, Dias, Film, Programmgestaltung durch Teilnehmer selbst, Unterhaltungsprogramme mit Ideen der TV-Medien etc."

Daraus ergebe sich nach Ansicht der belangten Behörde, dass es sich bei den in Rede stehenden "Freizeiten" um ein umfassendes Freizeitangebot handle, bei dem kirchliche und seelsorgerische Leistungen im Sinne der Satzung des Beschwerdeführers im Vordergrund stünden. Dieses umfassende Angebot sei als einheitliche Leistung zu werten, die dem Normalsteuersatz unterliege. Die darin enthaltene Unterkunft und Verpflegung sei demgegenüber als unselbständige Nebenleistung anzusehen, die das Schicksal der Hauptleistung teile, zumal diesbezüglich auch keine Einwendungen gegen die entsprechenden Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht erhoben worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

Nach § 6 Abs. 1 UStG 1994 sind u.a. (unecht) steuerbefreit die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme etwa der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke oder der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen (Z 16 leg. cit.) sowie die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), bewirkt werden (Z 25 iVm Z 23 leg.cit.).

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage. Die Umsatzsteuer ermäßigt sich nach § 10 Abs. 2 UStG 1994 auf 10 % u. a. für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke (ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme) sowie 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 im Beherbergungsentgelt enthalten ist, (Z 4 lit. a und b leg. cit.); die Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), soweit diese Leistungen nicht unter § 6 Abs. 1 fallen, (Z 7 leg. cit.); und für folgende Leistungen, sofern sie nicht unter § 6 Abs. 1 Z 23 oder 25 fallen: die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen (Z 14 leg. cit.).

Nach Art. 13 Teil A. (Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten) Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer konkreten

und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Umsatzsteuer:

....

g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

h) die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

....

l) die Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren Mitgliedern in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;

....

o) die Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen bei Veranstaltungen durch Einrichtungen, deren Umsätze nach den Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) befreit sind, wenn die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu bringen und ausschließlich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbszwecken dient. ....

Gemäß Art. 12 Abs. 3 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie können die Mitgliedstaaten nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien einen ermäßigten Umsatzsteuersatz anwenden. Anhang H nennt u.a. die Beherbergung in Hotels oder ähnlichen Einrichtungen, einschließlich Ferienunterkünften und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen (Kategorie 11) sowie Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht nach Art. 13 steuerbefreit sind (Kategorie 14). Die Anwendung der ermäßigten Sätze steht den Mitgliedstaaten frei. Sie können daher die in Anhang H genannten Leistungen auch zur Gänze oder teilweise mit dem Normalsteuersatz besteuern (vgl. Ruppe, UStG3, § 10 Tz 15).

Da sich zum einen aus Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie ergibt, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten ist, und da zum anderen ein Umsatz, der in einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung besteht, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf, sind somit erstens die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher, wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist, etwa mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt (vgl. z.B. das Urteil des EuGH vom 27. Oktober 2005, C-41/04, Levob, RdNr. 20, sowie Ruppe, aaO, § 1 Tz 31).

Im Beschwerdefall ist die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation der vom Beschwerdeführer im Rahmen von "Freizeiten" ausgeführten Umsätze in Bezug auf die Anwendungen von Steuerbefreiungen bzw. die Zuordnung zu den Steuersätzen strittig.

Festzuhalten ist, dass der Prüfer in seinem Bericht vom 21. Dezember 1998 die Art der Tätigkeit des Beschwerdeführers mit "Jugend- und Ferienheim" angab, dem bisher - offenbar infolge Subsumtion unter Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen - in Anspruch genommenen ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10 % aber die Anerkennung versagte, weil davon ausgegangen werden müsse, dass die Erbringung von kirchlichen und seelsorgerischen Leistungen im Vordergrund stehe. Der Berufung gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, die einerseits die Zuordnung zu den mit 10 % zu besteuernden Umsätzen nach § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 (u.a. Jugend- und Erholungsheime) und andererseits unter Anwendung des Art. 13 Abs. 1 lit. l der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie eine gänzliche Steuerbefreiung anstrebte, gab das Finanzamt dahingehend Folge, dass es den Berufungsausführungen betreffend Leistungserbringung als Jugend- und Erholungsheim folgte und entsprechend der in der Berufung vorgeschlagenen

Aufteilung der Entgelte in Bezug auf Leistungen an Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten, eine Zuordnung zu dem ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 vornahm.

Ohne weitere Ermittlungsschritte (somit auch ohne Gewährung von Parteiengehör) vertrat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen wieder den vom Prüfer vertretenen Standpunkt und gab der Berufung in dem auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittigen Punkt der umsatzsteuerrechtlichen Qualifikation der in Rede stehenden Umsätze keine Folge. Abgesehen von gemeinschaftsrechtlichen Ausführungen zur Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. l der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, vertrat die belangte Behörde dazu den Standpunkt, auf die strittigen Entgelte seien weder der in der Berufungsvorentscheidung herangezogene § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 noch § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für Wohnzwecke) nach § 10 Abs. 2 Z 4 lit. b (Beherbergung in Wohn- und Schlafräumen) anwendbar. Das Angebot der Freizeiten sei als einheitliche Leistung (als umfassendes "Freizeitangebot", bei dem kirchliche oder seelsorgerische Leistungen im Vordergrund stünden) zu werten, die dem Normalsteuersatz unterliege. Die darin enthaltene Unterkunft und Verpflegung sei als unselbständige Nebenleistung anzusehen, die das Schicksal der Hauptleistung teile, zumal "diesbezüglich auch keine Einwendungen gegen die entsprechenden Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht erhoben wurden".

Diese Ausführungen im angefochtenen Bescheid lassen schon deshalb keine abschließende Beurteilung des Beschwerdefalles zu, weil sie (ebenso wie im Übrigen der Betriebsprüfungsbericht) keine konkreten Feststellungen über die tatsächlich vom beschwerdeführenden Verein im Rahmen der Freizeiten gegenüber den Teilnehmern insgesamt erbrachten Leistungen enthalten und insbesondere auch nicht die Art der mit dem Entgelt honorierten (Betreuungs-)Leistungen im Einzelnen darlegen. Im Allgemeinen wird auch nicht von einer Überlagerung von Beherbergungsleistungen (für die nach der Beschwerdeschrift in materieller Hinsicht auch der überwiegende Teil des - kostendeckenden - Entgeltes für die Nutzung des Freizeitheimes entrichtet worden sei) durch Betreuungsleistungen etwa während eines Urlaubsaufenthaltes (im Rahmen dessen die Personen in Richtung Glaubensvertiefung "abgeholt" werden sollen) gesprochen werden können (dazu, dass es sich bei Betreuungs- und Beherbergungsleistungen grundsätzlich um eigene Leistungen handelt, vgl. auch Ruppe, aaO, § 10 Tz 72). Dass "keine Einwendungen gegen die entsprechenden Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht erhoben worden" seien, entbindet die belangte Behörde nicht von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht. Abgesehen davon, hat die Berufung mit ihrem (vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auch Rechnung getragenen) Hinweis auf die Leistungen der (u.a.) Jugend- und Erholungsheime nach § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 ohnedies auch zum Ausdruck gebracht, dass der Beschwerdeführer die Beurteilung des Betriebsprüfers nicht teilte.

Der angefochtene Bescheid war somit bereits deshalb wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Aus verfahrensökonomischen Gründen ist für das fortzusetzende Verfahren auf Folgendes hinzuweisen:

Der Beschwerdeführer versucht in der Beschwerde wiederum, aus den Bestimmungen des Art. 13 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie eine Steuerbefreiung für die strittigen Umsätze abzuleiten. Wenn der Beschwerdeführer dazu die Ansicht vertritt, auch wenn die gegenständlichen Tätigkeiten nicht genau von einem Richtlinienbegriff erfasst seien, stimmten sie doch mit vielen Zielsetzungen der verschiedensten Punkte des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. f) bis o) der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie überein, sodass sie "in ihrem Gesamtbild ihrer Tätigkeiten sehr wohl mit

Artikel 13 Teil A Abs. 1 gemeint sein müssen", kann er für seinen Standpunkt nichts gewinnen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH werden nach Art. 13 Teil A der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie nämlich nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten befreit, sondern nur diejenigen, die einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (vgl. z.B. die Urteile des EuGH vom 12. November 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry, RdNr. 18, und vom 1. Dezember 2005, C-394/04 und C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE, RdNr. 16).

Weiters ist anzumerken, dass bei Berufungen, die sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen Sachbescheide gerichtet sind, zunächst die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 22. Mai 1990, 87/14/0038, sowie Ritz, BAO3, § 307 Tz 7). Nach dem oben geschilderten Inhalt der - allerdings offenbar nicht vollständig vorgelegten - Verwaltungsakten wurde mit der Berufung gegen die Sachbescheide 1995 und 1996 zugleich gegen die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide berufen. Im

fortzusetzenden Verfahren wird zu beachten sein, ob diese Berufung bereits einer Erledigung zugeführt wurde. Keine Rechtswidrigkeit wird allerdings durch das Beschwerdevorbringen aufgezeigt, die belangte Behörde hätte den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1997 nicht für endgültig erklären dürfen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 99/13/0187).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 22. Dezember 2005

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004J0041 Levob Verzekeringen und OV Bank VORAB
EuGH 61997J0149 Institute of the Motor Industry VORAB
EuGH 62004J0394 Diagnostiko und Therapeftiko Kentro VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150004.X00

Im RIS seit

13.02.2006

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at