



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb.ges, vom 11. April 2006 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 des Finanzamtes X vom 9. März 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend abgeändert, dass die Bemessungsgrundlagen den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen sind.

Die Höhe der für das jeweilige Veranlagungsjahr festgesetzten Umsatzsteuer bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim berufungswerbenden Verein (Berufungswerber, Bw) wurden in den Jahren 2002 und 2003 Betriebsprüfungen durchgeführt. U.a. gegen die in weiterer Folge erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2002 sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 1 bis 10/2003 wurden Berufungen erhoben, worüber der Unabhängige Finanzsenat (UFS) unter GZ RV/4601-W/02, RV/4602-W/02, RV/1068-W/03, RV/0412-W/04 mit Berufungsentscheidung vom 12. Jänner 2005 abweisend entschied.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhob der Bw Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. In einem Nachtrag zur Gegenschrift informierte der UFS den Verwaltungsgerichtshof davon, dass das Finanzamt zwischenzeitig einen Umsatzsteuer(jahres)bescheid für 2003, datiert mit 14. Februar 2005 erlassen hatte, sowie – im wiederaufgenommenen Verfahren – einen mit 9. März 2006 datierten Umsatzsteuer(jahres)bescheid für 2003.

Am 2. September 2009 entschied der VwGH unter Zl. 2005/15/0024, diese Beschwerde – soweit sie Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Oktober 2003 betraf – als unzulässig zurückzuweisen, und sie im Übrigen als unbegründet abzuweisen.

Ab November 2005 führte das Finanzamt beim Bw eine weitere Außenprüfung durch. Darüber erstattete der Prüfer einen mit 17. Februar 2006 datierten Bericht, in welchem für die Jahre 2003 bis 2005 u.a. folgende Feststellungen zu den nunmehrigen Streitpunkten getroffen wurden:

- Nichtvorliegen der Gemeinnützigkeit wegen
 - Öffentlichkeitsarbeit für die L-Innung und Abwicklung von Innungsangelegenheiten;
 - begünstigungsschädlicher Hotel- und Seminarbetrieb;
 - nicht in den Vereinsstatuten angeführte Aktivitäten: Mitfinanzierung der Veranstaltung, Verrechnung von Bauleistungen, Durchführung von Bauaufsichten;
 - keine zweckgebundene Verwendung des Vereinsvermögens bei Auflösung des Bw nach den (damals) aktuellen Statuten;

Konsequenz des Nichtvorliegens der Gemeinnützigkeit: Normalsteuersatz (20%) bei der USt, was sich beim nächsten Streitpunkt auswirkte.

- Einstufung der Subventionen, die der Bw von der Landesinnung für die Öffentlichkeitsarbeit der L-Innung und Abwicklung von Innungsangelegenheiten bezog und bisher nicht der USt unterzog, als unechte Zuschüsse: Umsatzsteuerbares Entgelt wegen Leistungsaustausch. Versteuerung zum Normalsteuersatz (20%).
Die vom Bw erledigte Öffentlichkeitsarbeit befriedige wirtschaftliche Interessen des Subventionsgebers; diesem komme dadurch eigener wirtschaftlicher Nutzen zu.
- Einstufung der Ausbildungsumlagen als Entgelte iSd § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994: unechte Steuerbefreiung mit Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994.
Die vom Bw durchgeführte, kollektivvertragliche Zusatzausbildung für Lehrlinge wird durch Ausbildungsumlagen finanziert, die von der Bundesinnung nach einem Schlüssel an die Einrichtungen ausgeschüttet werden. Durchführung der Schulungen in Einrichtung, Unterbringung und Verköstigung der Lehrlinge in angrenzenden Gebäude (iZm dem vorerwähnten Hotel- und Seminarbetrieb).
Der Bw hatte für die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben Vorsteuer geltend gemacht und die Ausbildungsumlagen steuerfrei belassen.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ die nunmehr angefochtenen, mit 9. März 2006 datierten Umsatzsteuerbescheide 2003 (UFS-Akt BI 15f), 2004 (KSt-Akt BI 40f/2004) und 2005 (KSt-Akt BI 16f/2005).

Mit Schreiben vom 11. April 2006 wurde gegen die am 14. März 2006 eingelangten Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 Berufung erhoben und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Angefochten wurden die Nichtannahme der Gemeinnützigkeit, die Behandlung der zwecks Verrichtung der Öffentlichkeitsarbeit für die L-Innung und Abwicklung von Innungsangelegenheiten bezogenen Subventionen als unechte Zuschüsse, wobei die Anwendung des Normalsteuersatzes als jedenfalls verfehlt bezeichnet wird, und die Einstufung der Ausbildungsumlagen als Entgelte im Sinne des § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994. Aus den nachfolgenden Ausführungen geht hervor, dass die Bw als gemeinnützig iSd BAO angesehen werden will; die Subventionen sollen als nicht umsatzsteuerbar behandelt werden bzw – was hier als Eventualbegehren für den Fall der Umsatzsteuerbarkeit der Subventionen anzusehen ist – wegen Gemeinnützigkeit mit 10% versteuert werden; die Ausbildungsumlagen sollen als nicht steuerbar behandelt werden.

Begründend wurde vorgebracht:

▪ (I.) Zur Gemeinnützigkeit:

– (1.) Zur Öffentlichkeitsarbeit der L-Innung :

Der Begriff der Allgemeinheit sei nicht stets mit der gesamten Bevölkerung gleichzusetzen; eine Einschränkung in sachlicher oder regionaler Hinsicht sei grundsätzlich zulässig. Eine Förderung der Allgemeinheit läge nach der negativen Abgrenzung des § 36 Abs 1 BAO dann nicht vor, wenn der geförderte Personenkreis nach den Rechtsgrundlagen des Rechtsträgers oder durch die tatsächliche Geschäftsführung zu eng begrenzt und dauernd nur klein sei. Zur Annahme der Allgemeinheit sei kein unbegrenzter Personenkreis erforderlich, sondern sei ein Personenkreis ausreichend, der einen genügend großen Ausschnitt der Allgemeinheit darstelle.

Ob eine Personenzahl für die Annahme der Allgemeinheit zu klein sei, richte sich nach den Umständen des Einzelfalles. Als Allgemeinheit gälten zB die Angehörigen eines Berufsstandes, die öffentlich Bediensteten, die Absolventen einer Bildungsstätte, die Heeresangehörigen (VwGH 19.9.1990, 89/13/0177; 8.9.1992, 88/14/0014).

Begünstigungsschädlich seien Einschränkungen der Fördertätigkeit, die nicht am Förderziel, sondern an subjektiven Merkmalen orientiert seien. Das letztgenannte, laut Vorbringen des Bw den Ausbildungsverein der Wirtschaftszweig von Bundesland betreffende Erkenntnis des VwGH sei besonders hervorzuheben, wonach bei der Förderung eines Berufsstandes nicht von vorneherein gesagt werden könne, dass die

Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein werde. Bei Förderung des in Rede stehenden Personenkreises sei jedenfalls die Ausschlussbestimmung des § 36 Abs 1 BAO nicht mehr anwendbar, wobei auch auf VwGH 19.9.1990, 89/13/0177 zu verweisen sei. Demnach sei das Kriterium der Förderung der Allgemeinheit zweifelsfrei anzunehmen.

– (2.) Zum Vereinsvermögen bei Auflösung:

Die Statuten des Bw sähen im § 18.3 vor, dass nach durchgeführter Liquidation das nach Abdeckung aller Passiva verbleibende Vermögen der Landesinnung zuzuführen sei, die es ihrerseits gemeinnützigen und/oder mildtätigen Zwecken zuführen müsse. Mit dieser Formulierung sei kein Zufall des Vermögens an die Landesinnung gemeint, sondern habe die Landesinnung des ggstdl.Gewerbes lediglich die Funktion, im Sinne einer Auflage über die Verwendung eines Sondervermögens sicherzustellen, dass der gemeinnützige und mildtätige Zweck erfüllt werde. Schon die Formulierung sehe eine eindeutige Verpflichtung vor. Die Landesinnung sei als Garant eingesetzt, dass gemeinnützige oder mildtätige Zwecke erfüllt würden.

– (3.) Zum Hotel- und Seminarbetrieb:

Die Führung eines Heimes könne als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden, wenn der begünstigte Zweck ohne den Heimbetrieb nicht erfüllt werden könne, Unterkunft und Verpflegung gegen Pauschalpreis nur für die förderungswürdigen Personen und deren Angehörige geboten würden und der Betrieb zu steuerpflichtigen gleichartigen Betrieben nur in dem zur Erreichung des begünstigten Zweckes erforderlichen Umfang in Wettbewerb trete.

Selbst wenn es sich nicht um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 BAO handle, liege jedenfalls ein entbehrlicher Hilfsbetrieb vor, weil der Betrieb in seiner Gesamtheit auf Erfüllung der begünstigten Zwecke eingestellt sei.

Ein begünstigungsschädlicher Betrieb liege vor, wenn im Falle eines Mischbetriebes die materiellen Teilaktivitäten überwögen, dh mehr als 50% des Jahresumsatzes oder des Auslastungsgrades betrügen. Dies sei hier nicht der Fall, die materiellen Teilaktivitäten überwögen nicht, weil sie weniger als 50% des Jahresumsatzes oder des Auslastungsgrades ausmachten.

▪ (II.) Zu Subventionen:

Nach Ansicht des Finanzamtes stellten die von der Landesinnung bezogenen Subventionen „unechte“ Zuschüsse dar und wären, da ein Leistungsaustausch vorläge, umsatzsteuerbares Entgelt. Die vom subventionsempfangenden Bw erledigte Öffentlichkeitsarbeit würde wirtschaftliche Interessen des Subventionsgebers befriedigen, welchem dadurch ein

eigener wirtschaftlicher Nutzen zukäme. Das Finanzamt bleibe eine nähere Begründung schuldig; die Ausführungen seien auf den konkreten Sachverhalt nicht anwendbar.

Vielmehr handle es sich um echte, nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse, die vorlägen, wenn Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erfolgten oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stünden. Dies sei der Fall, wenn

- (a) ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt werde (zB Zuschuss zur Wohnbauförderung oder Wohnhaussanierung, zur Errichtung einer Ergasversorgung oder einer Park- and Ride-Anlage);
- (b) ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben werde (zB Bund zahle Miete für gemeinnützige Organisation);
- (c) sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richte und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen in Zusammenhang stünden (zB Zuschuss zur Sanierung eines Unternehmens, zu einem Verkehrsverbund);
- (d) wenn durch den Zuschuss der Zuschussempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden solle, das jedoch gleichzeitig im Interesse des Zuschussgebers liegen könne. [Dieser Absatz ist in der Berufungsschrift unterstrichen.]

Jedenfalls verfehlt sei die Anwendung des 20%igen Steuersatzes, weil aufgrund der Gemeinnützigkeit der begünstigte Steuersatz von 10% zu Anwendung gelangen müsse.

▪ (III.) Zur Lehrlingsausbildung:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wären die Ausbildungsumlagen gemäß § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 unecht befreit. Somit wäre gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Ausbildungsumlage werde von der Bundesinnung der Gewerbetreibenden an die Landesinnung aufgeteilt. Rechtliche Grundlagen der Weitergaben fänden sich im Kollektivvertrag. Die Ausbildungsumlage werde für Ausbildung, Unterkunft, Lehrmaterialien der Lehrlinge etc verwendet. Auch hiez u gelte der oben ausgeführte zentrale Leitsatz, dass der Zuschussempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden solle, das ohne weiteres auch gleichzeitig im Interesse des Zuschussgebers liegen könne.

In Zweifelsfällen müsse geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre. Ob eine solche Verknüpfung vorliege oder nicht,

könne anhand des Förderungsansuchens, des Bewilligungsbescheides, der Vergaberichtlinien und einschlägigen Rechtsvorschriften beurteilt werden. Der Zuschuss sei dann nicht umsatzsteuerbar, wenn keine Verknüpfungen wie im vorliegenden Fall gegeben seien. Ohne Bedeutung sei, ob der Zuschuss an den Berechtigten selbst oder zwecks Abkürzung des Zahlungsweges an einen Dritten ausbezahlt werde. In der bloßen Mitförderung der Interessen liege eben weder eine Aberkennung einer Gemeinnützigkeit noch eine Aberkennung der Eigenschaft als echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss.

Mit Bescheid vom 20. Juni 2006 setzte der UFS gemäß § 281 BAO die Entscheidung über die Berufung vom 11. April 2006 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 bis zur Beendigung des o.a., beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2005/15/0024 schwebenden Verfahren aus.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw

- vom 18. November 2009 wurde auf die mündliche Verhandlung verzichtet;
 - vom 14. Dezember 2009 wurden als Berufungsergänzung neugefaßte Statuten eingebracht.
- Letzterem Schreiben lag auch das Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung des Bw vom 23. Juni 2006, bei der u.a. die Statuten geändert worden waren, bei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Gemeinnützigkeit, genaugenommen: zur Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, und deren Voraussetzungen in den §§ 34ff BAO normiert werden:

Die Statuten des Bw wurden mit Generalversammlungsbeschluss vom 23.6.2006 geändert.

Seit dem Inkrafttreten des Vereinsgesetzes 2002 wird eine Statutenänderung nicht mehr mit ihrem Beschluss wirksam, sondern (spätestens) vier Wochen nach Anzeige der Statutenänderung bei der Vereinsbehörde – außer die Vereinsbehörde erlässt vor Ablauf der vier Wochen einen (die Statutenänderung genehmigenden) Bescheid (vgl. *Höhne/Jöchl/Lummers-torfer*, Das Recht der Vereine³, 51).

Dies bedeutet im gegenständlichen Fall – vereinsbehördlicher Eingangsstempel vom 2. August 2006 – ein vereinsrechtliches Wirksamwerden der geänderten Statuten im Laufe des August 2006.

Gemäß § 43 BAO muss die Satzung, um die Voraussetzungen für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, hinsichtlich der Umsatzsteuer den Erfordernissen der BAO im

Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld (Steuerschuld) entsprechen. In die Veranlagungen zur Umsatzsteuer jedes der drei Streitjahre sind genau diejenigen Vorgänge aufzunehmen, hinsichtlich derer die Steuerschuld im jeweiligen Jahr entstanden ist (vgl § 20 Abs 1 UStG 1994); abziehen sind gemäß § 20 Abs 2 Z 1 UStG 1994 die in das jeweilige Veranlagungsjahr fallenden abziehbaren Vorsteuerbeträge. Auch ein Vorsteuerbetrag stellt eine Steuerschuld – wenn auch mit einem negativen Betrag – dar.

Entscheidend ist daher für die Streitjahre 2003 bis 2005 gemäß § 43 BAO noch nicht die neue Fassung der Statuten des Bw, sondern noch die von 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 geltende Fassung, also diejenige Fassung (UFS-Akt RV/4601-W/02, Bl 47ff), die bereits der ha. Entscheidung vom 12. Jänner 2005, RV/4601-W/02 ua, zugrundelag.

In der ha. Entscheidung vom 12. Jänner 2005, RV/4601-W/02 ua, wurde die auch für die nunmehrige Entscheidung maßgeblichen Fassung der Statuten des Bw als begünstigungsschädlich eingestuft.

Unter anderem, weil § 39 Z 5 BAO für die ‘Ausschließliche Förderung’ voraussetzt, dass bei *„Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes ... (ihr) Vermögen ..., soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden“* darf. In diesem Zusammenhang bestimmt § 41 Abs 2 BAO für die Satzung: *„Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.“*

§ 18 Z 3 der hier noch maßgebenden Fassung der Statuten des Bw sahen zur Vermögensbindung vor: *„Nach durchgeführter Liquidation ist das, nach Abdeckung aller Passiven verbleibende Vermögen der landesinnung zuzuführen, die es ihrerseits gemeinnützigen und/oder mildtätigen Zwecken zuführen muß.“*

Damit war [und ist; siehe unten] in den Statuten des Bw keine Vermögensbindung für den Fall des Wegfalles der bisherigen begünstigten Zwecke vorgesehen, was laut VwGH 9.8.2001, 98/16/0395 ein Hindernis für die Gewährung der abgabenrechtlichen Begünstigungen darstellt. Dieses VwGH-Erkenntnis zeigt, dass bereits ein einziger Mangel (in Bezug auf die §§ 34ff BAO) in den Statuten die Nichterfüllung der Anforderungen an die ‘Ausschließliche Förderung’ iVm den Anforderungen an die Rechtsgrundlage bedeutet. Da die Anforderungen der §§ 34ff BAO grobteils kumulativ sind, kann ein Detailmangel bereits für sich allein die Versagung der abgabenrechtlichen Begünstigungen bewirken. Nur das erste Teilkriterium des

§ 39 BAO (arg: „*völlig untergeordnete Nebenzwecke*“) enthält eine Art ‘Toleranzregelung’, wobei die fünf Teilkriterien von § 39 Z 1 bis 5 BAO aber ihrerseits wiederum kumulativ, dh gleichzeitig zu erfüllen sind.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung betreffend die Vorjahre vom 2. September 2009 unter Zl. 2005/15/0024 bestätigt, dass die auch für die nunmehrige Entscheidung maßgebende Fassung der Statuten des Bw die Unzulänglichkeit (im Hinblick auf abgabenrechtliche Begünstigungen wegen Gemeinnützigkeit) aufweist, dass darin nicht in einer dem § 39 Z 5 BAO entsprechenden Weise die Bindung des Vermögens für den Fall des Wegfalles eines begünstigten Zweckes vorgesehen ist.

§ 39 Z 5 und § 41 Abs 2 BAO sehen keine ‘Toleranzregel’ vor.

Wenn § 39 Z 5 und § 41 Abs 2 BAO – wie hier – nicht erfüllt sind, stehen die Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet für Gemeinnützigkeit nicht zu.

Soweit der Bw in seinen im Jahr 2006 geänderten Statuten eine ‘Sanierung’ der Unzulänglichkeiten der früheren Fassung seiner Statuten sieht, ist darauf zu entgegnen:

- Einerseits ist nach der zuvor dargestellten, ha. Ansicht eine ‘rückwirkende Sanierung’ von Unzulänglichkeiten von Statuten nicht möglich (ebenso *Ellinger ua*, BAO, § 43, E4). Dem Bw ist zuzugestehen, dass es auch andere Ansichten gibt (vgl *Höhne/Jöchl/Lummers-torfer*, Das Recht der Vereine³, 361f; vgl auch *Ritz*, BAO³, § 41 Tz 6; jeweils mit Verweisen auf Vereinsrichtlinien), weshalb auch kurz auf die geänderten Statuten eingegangen wird:
- Andererseits enthalten auch die Statuten des Bw in der Fassung aus 2006 keine Vermögensbindung für den Fall des Wegfalles der bisherigen begünstigten Zwecke, sondern weiterhin nur eine – geänderte – Regelung für den Fall der Auflösung des Bw (vgl § 16 der Statuten in der Fassung aus 2006). Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die neue, keine Zweckbestimmung enthaltende Regelung, wonach im Falle der Auflösung des Bw sein Vermögen dem „Fonds“ zuzuführen sei, dem § 41 Abs 2 BAO entspricht.

Die Statuten des Bw entsprechen daher jedenfalls auch für den nunmehrigen Berufszeitraum 2003 bis 2005 nicht gemäß § 39 Z 5 und § 41 Abs 2 BAO den Voraussetzungen für die Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet für gemeinnützige Zwecke.

Da die Statuten des Bw diesen Voraussetzungen nicht entsprechen, entspricht der Bw als Ganzes in den Streitjahren 2003 bis 2005 nicht den Voraussetzungen für die Gewährung von Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet für gemeinnützige Zwecke.

Auf die Erfüllung oder Nichterfüllung anderer Kriterien (vgl auch Punkt I/1 der Berufungsbegründung) oder die Begünstigungsschädlichkeit oder –unschädlichkeit des Hotel- und

Seminarbetriebes (vgl Punkt I/3 der Berufungsbegründung) braucht daher nicht mehr eingegangen werden.

Zur Umsatzsteuerbarkeit der sogenannten Subventionen:

In der auch diesbezüglich vom Verwaltungsgerichtshof bestätigten ha. Entscheidung vom 12. Jänner 2005, GZ. RV/4601-W/02 ua, wurde ausgeführt: „Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellen die gegenständlichen Zahlungen der L-Innung an den Bw Entgelte für Leistungen dar, die der Bw im Rahmen der sog Öffentlichkeitsarbeit erbracht hat. Es ist davon auszugehen, dass der Bw diese Leistungen im Auftrag der L-Innung erbracht hat. Die Annahme, dass diese Leistungen nicht im Auftrag und im vorwiegenden Interesse der L-Innung erbracht worden wären, erscheint angesichts ihrer Bezahlung durch die L-Innung als unrealistisch.“

„Umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger von Öffentlichkeitsarbeit ist nicht die Öffentlichkeit, die die medialen und sonstigen Ausflüsse der Öffentlichkeitsarbeit im Interesse des Auftraggebers der Öffentlichkeitsarbeit wahrnehmen soll; vielmehr ist Leistungsempfänger der Auftraggeber der Öffentlichkeitsarbeit.“

Diese Aussagen sind auf die nunmehrigen Streitjahre 2003 bis 2005 zu übertragen und werden daher auch der nunmehrigen Entscheidung zugrundegelegt.

Die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegende Steuerbarkeit (als Voraussetzung der Steuerpflicht) wird daher bestätigt.

Zu dem auf die sogenannten Subventionen (die tatsächlich eine Bezahlung von Leistungen, die der Bw an die Landesinnung erbrachte, darstellten) anzuwendenden Steuersatz:

Wenn der Bw in seiner Berufung vom 11. April 2006 vorbringt, dass jedenfalls die Anwendung des 20%igen Steuersatzes verfehlt sei, weil aufgrund der Gemeinnützigkeit der begünstigte Steuersatz von 10% zu Anwendung gelangen müsse, so ist darin das Eventualbegehren zu erblicken, im Falle der Umsatzbesteuerung der sogenannten Subventionen statt dem Normalsteuersatz von 20% den begünstigten Steuersatz von 10% anzuwenden.

Hierzu bestimmt § 10 Abs 2 Z 7 (erster Fall) UStG 1994, dass sich die Steuer auf 10% ermäßigt für *„die Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung), soweit diese Leistungen nicht unter § 6 Abs. 1 fallen“*.

Unter § 6 Abs 1 UStG 1994 fallende Leistungen sind von der Umsatzsteuer befreit, was mit Bezug auf Gemeinnützigkeit nur die Förderung des Körpersportes (Z 14) sowie den Betrieb von Krankenanstalten uä (Z 25 iVm Z 18), Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs-

und Erholungsheime für Personen bis 27 Jahre (Z 25 iVm Z 23), Theatern (Z 25 iVm Z 24 lit a), Musik- und Gesangsaufführungen (Z 25 iVm Z 24 lit b), Museen, Naturparks und botanischen oder zoologischen Gärten (Z 25 iVm Z 24 lit c) betrifft und somit für den Streitpunkt – die sogenannten Subventionen – nicht von Belang ist.

Klarzustellen ist, dass die Umsatzsteuerfreiheit der Tätigkeit des Bw hinsichtlich Lehrlingsausbildung gemäß § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 auch die Unterbringung der Lehrlinge als Nebenleistung umfasst, sodass eine nochmalige Befreiung durch die (Nicht)Anwendung von § 6 Abs 1 Z 25 iVm 23 UStG 1994 unerheblich ist.

Wie auch die Aufnahme in Punkt II der Berufung zeigt, ist die Frage der Anerkennung des Bw als gemeinnützig umsatzsteuerlich nur für die Höhe des Steuersatzes auf die sogenannten Subventionen von Belang.

Da der Bw in den Streitjahren die Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen für gemeinnützige Zwecke nicht erfüllte, ist die streitgegenständliche Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes gemäß § 10 Abs 2 Z 7 (erster Fall) UStG 1994 auf 10% nicht anzuwenden, und es ist der Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 iHv 20% anzuwenden.

Auch diesbezüglich werden die angefochtenen Bescheide bestätigt.

Zur Lehrlingsausbildung (Ausbildungsumlagen):

Nach Ansicht der Berufungsbehörde sind die unterrichteten Lehrlinge die Leistungsempfänger der vom Bw durchgeführten Lehrlings(zusatz)ausbildung; die hierfür an den Bw fließenden Anteile an den Ausbildungsumlagen stellen Entgelt von dritter Seite für die vom Bw an die Lehrlinge erbrachten Leistungen dar. Die Leistungen – bzw die damit verbundenen Gegenleistungen (die an den Bw fließenden Anteile der Ausbildungsumlagen) – sind daher steuerbar.

An dieser Ansicht aus der ha. Berufungsentscheidung vom 12. Jänner 2005, GZ. RV/4601-W/02 ua, hält der UFS auch für die vorliegende Berufungsentscheidung fest, denn der Zufluss von Anteilen der Ausbildungsumlagen an den Bw setzt voraus, dass der Bw die Lehrlings(zusatz)ausbildung durchführt. Ohne Durchführung der Lehrlings(zusatz)ausbildung wäre das Zufließen von Anteilen der Ausbildungsumlagen an den Bw widmungswidrig und daher unzulässig gewesen.

Den angefochtenen Bescheiden liegt eine Vorsteuerberichtigung aufgrund der unechten Befreiung der (strittigen) Ausbildungsumlagen und der (unstrittigen) Erlöse Bildungseinrichtung¹ und Bildungseinrichtung² zugrunde (vgl Tz 2, Tz 5 und Tz 6 des Prüfungsberichtes).

Nur steuerbare Umsätze können steuerfrei sein, wie etwa die Formulierung von § 12 Abs 3 Z 3 UStG 1994 zeigt.

Da mit der vorliegenden Entscheidung die Steuerbarkeit der Ausbildungsumlagen bestätigt wird, wird damit auch die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 bestätigt.

Die in den angefochtenen Bescheiden angesetzte Höhe der jeweils abziehbaren Vorsteuern wird daher auch bestätigt.

Jedoch geben die angefochtenen Bescheide den jeweiligen steuerbaren Jahresumsatz, welcher als „*Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)*“ bezeichnet wird, nur in Höhe des jeweiligen steuerpflichtigen Jahresumsatzes an, welcher letzterer bezeichnet wird als: „*Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)*“.

Die – Spruchbestandteile darstellenden – Bemessungsgrundlagen in den angefochtenen Bescheiden erwecken daher den Eindruck, dass gar es gar keine befreiten Umsätze gegeben hätte, was wiederum mit den Vorsteuerkürzungen laut Tz 2, 5 und 6 des Prüfungsberichtes in Gegensatz stünde.

Daher werden mit der vorliegenden Berufungsentscheidung (BE) die angefochtenen Bescheide dahingehend abgeändert, dass die steuerbaren Umsätze um die bisher darin nicht enthaltenen steuerfreien Umsätze erhöht werden und davon dann die steuerfreien Umsätze abgezogen werden, sodass sich wiederum steuerpflichtige Umsätze in denselben Höhen ergeben wie bisher:

Ermittlung der steuerbaren Umsätze	2003	2004	2005
laut angefochtenem Bescheid	985.309,45 €	763.932,43 €	820.157,40 €
unecht steuerfreie Umsätze lt. Tz 2	846.101,58 €	921.620,45 €	1.077.109,67 €
steuerbare Umsätze laut BE	1.831.411,03 €	1.685.552,88 €	1.897.267,07 €
abzüglich steuerfreie Umsätze	-846.101,58 €	-921.620,45 €	-1.077.109,67 €
ergibt wie bisher steuerpflichtige Umsätze	985.309,45 €	763.932,43 €	820.157,40 €

An der für die Streitjahre jeweils festgesetzten Umsatzsteuer tritt dadurch keine Änderung ein.

Erght auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 8. Februar 2010