

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Vs. und die weiteren Senatsmitglieder MG im Beisein der Schriftführerin Sf. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch IB Interbilanz WTP und Stb GmbH&CoKG, Schönbrunner Straße 222-228/St1, 1120 Wien, gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 11. April 2011 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2005 bis 2009 sowie Zeitraum 1-7/2010

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. April 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und Abgabenbeträge sind dem Beilageblatt zu entnehmen und stellen einen Spruchbestandteil dar.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine kirchliche Körperschaft öffentlichen Rechts. Ihre Aufgabe umfasst insbesondere die außerschulische „Arbeit mit Kindern und Jugendlichen“.

Hinsichtlich der durch die Bf. betriebenen Jugendherberge, der in X. gelegenen Herberge, fand zur Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragssteuer für die Jahre 2005 bis 2009 sowie für den Nachschauzeitraum 1/2010 bis 7/2010 eine **Außenprüfung (AP)** statt. Strittig war die Frage des Vorliegens einer steuerlichen Begünstigung gemäß §§ 34 ff. BAO insbesondere im Zusammenhang mit der Bemessung der Umsatzsteuer die genannten Zeiträume betreffend.

Der **Bericht der AP** erging mit Datum 5. April 2011. Auf die Ausführungen in Tz. 1 – 4 wird verwiesen.

Die AP führte in ihrem Bericht aus, dass die Herberge Veranstaltern und Gästen in ökumenischer und internationaler Weise offen steht. Das Angebot der Herberge wird von Kinder-, Jugend- und Familiengruppen, Schulklassen, Jugendherbergsgästen, Radwanderern, Familien, Touristen und Tagesgästen genutzt. Es werden aber auch die Abhaltung und Organisation von Hochzeiten, Taufen, sonstigen Festen, Ausstellungen und kulturellen Veranstaltungen angeboten. Die Saison beginnt Ende April und dauert bis Ende Oktober. Nach Angaben auf der Homepage der Herberge ist sie ein touristischer Leitbetrieb im Gebiet, ein wesentlicher Wirtschaftsfaktor in der Region T., das Wahrzeichen der Gemeinde R., mit Abstand der größte Beherbergungsbetrieb der Region.

Neben dem Beherbergungsbetrieb für Schüler und Jugendgruppen, betreibe die Herberge die so genannte „Naschkammer“ (Kantine), die für Gästegruppen und Touristen ein reichhaltiges Angebot habe. Die Naschkammer sei sowohl für die Beherbergungsgäste als auch für die Touristen während der Saison geöffnet. Es werden ein umfangreiches Angebot an Getränken, auch alkoholische wie der „Burgwein“, und kleinen Speisen, Mittagsmenüs, Süßigkeiten, Eis, Ansichtskarten, Briefmarken sowie Souvenirs (T-Shirts, Pullover, Foto-Posters, CD etc) geboten. Touristen zahlten in der Naschkammer höhere Preise als die Beherbergungsgäste.

Die Versteuerung der Umsätze sei durch die Bf. generell mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% erfolgt, da dieser gem. § 10 Abs. 7 UStG für Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gelte, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Diese Bestimmung erstrecke sich sowohl auf unentbehrliche als auch entbehrliche Hilfsbetriebe. Insgesamt erzielte die Herberge im Prüfungszeitraum Verluste.

Die AP qualifizierte die „Naschkammer“ als begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Tätigkeit gehe über eine bloße Nebenleistung von untergeordneter Rolle zum gesamten Beherbergungsbetrieb hinaus. Dies sei auch schon in der Vorprüfung von 1986 festgestellt worden. Die Umsätze der „Naschkammer“ seien abgrenzbar; es seien eigene Lösungslisten für den Prüfungszeitraum vorgelegen. Grundaufzeichnungen (Rechenstreifen der Registrierkasse) seien nicht vorgelegt worden bzw. nicht mehr vorhanden gewesen.

Für die Konsumation anlässlich von Festen, Sonderveranstaltungen, Hochzeiten und Geburtstagsfeiern seien Ausgangsrechnungen gelegt worden. Der darin ausgewiesene Umsatzsteuersatz für Getränke habe bisher 10% betragen.

Die gesamten Verkaufserlöse der „Naschkammer“ seien bisher mit dem Steuersatz von 10% der Umsatzsteuer unterzogen worden. Die Umsätze hätten in den Prüfungsjahren jeweils Euro 40.000 überstiegen. Die Bf. habe keinen Antrag auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gestellt, um bei der in den Vereinsrichtlinien (Rz 184) angeführten Betätigung den Verlust sämtlicher abgabenrechtlicher Begünstigungen zu vermeiden.

Die AP stellte fest, dass die als Kantine geführte „Naschkammer“ mit anderen steuerpflichtigen Betrieben in der Umgebung in Konkurrenz trete (siehe Werbung auf

der Homepage). Es würden alkoholische und alkoholfreie Getränke ausgeschenkt, Kaffee, Eis, Naschereien angeboten; diverse Feiern und Feste durchgeführt und auch für Tagestouristen Mittagsmenüs angeboten. Der Betrieb der „Naschkammer“ stelle einen schädlichen Betrieb dahingehend dar, als die Bf. gem. § 44 Abs. 1 BAO ihrer abgabenrechtlichen Begünstigung verlustig gehe.

Nach Ansicht der AP sei gem. § 44 Abs. 1 BAO jedenfalls ab dem Veranlagungsjahr 2005 der Eintritt der vollen Steuerpflicht gegeben gewesen.

Die AP stellte fest, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer die Erlöse der „Naschkammer“ für den Prüfungszeitraum nach den gültigen Steuersätzen aufzuteilen seien und die bisher mit 10% versteuerten Umsätze für alle Warengruppen dementsprechend zu berichtigen seien. Dem AP-Bericht lag eine genaue Auflistung dazu in Anlage 1 (Seiten 1 – 4) bei. Jene bisher in den Ausgangsrechnungen mit 10% versteuerten weiteren Getränkeumsätze seien mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuern und seien die Umsätze entsprechend zu berichtigen. Eine Auflistung befand sich in Anlage 2 (Seiten 1 – 5) zum AP-Bericht.

Aufgrund der fehlenden Grundaufzeichnungen zu den Tageslösungssummen seien die Tageslösungen nicht überprüfbar, sodass die AP jährlich Euro 5.000 zu den 20%igen Umsätzen als Sicherheitszuschlag zuschätze. Für den Nachschauzeitraum erfolge eine Zuschätzung iHv Euro 3.000.

In der Anlage 3 (Seiten 1 und 2) zum AP-Bericht waren sämtliche steuerliche Feststellungen der AP dargestellt.

Die Amtsbehörde folgte den Feststellungen der AP und erließ die entsprechenden **Festsetzungsbescheide mit Datum 11. April 2011**. Durch die Feststellungen der AP ergab sich für jedes Jahr eine Umsatzsteuernachforderung.

Gegen sämtliche Bescheide (Umsatzsteuer der Jahre 2005 bis 2009 sowie 1-7/2010) wurde rechtzeitig mit **Schreiben vom 28. April 2011 Berufung** erhoben. Nach Ansicht der Bf. lägen keine Gründe für die Festsetzung von Steuernachforderungen vor.

Die Bf. hielt u. a. fest: es werde den Ausführungen in der Niederschrift (Anmerk.: zum Bericht der AP) zur Frage der Gemeinnützigkeit widersprochen. Die „Naschkammer“ sei eine notwendige Ergänzung des Jugendherbergsbetriebes und stehe in keiner wirtschaftlich relevanten Konkurrenz mit anderen steuerpflichtigen Betrieben der Umgebung. Die Herberge sei von anderen Gaststätten entfernt und außerhalb des Siedlungsverbandes. Es werde auf die Vereinsrichtlinien, Rz. 155, verwiesen.

Der Vergleich mit einer begünstigungsschädlichen Kantine auf einem Fußballplatz sei verfehlt, da es für den Betrieb des Jugendgästehauses notwendig sei, zusätzliche Getränke und Speisen anzubieten. Die Gäste erhielten zwar eine Verpflegung, aber eine entsprechende Ergänzung bzw. Verköstigung und Getränke für zwischendurch müssten zur Verfügung gestellt werden. Ohne ein solches Nebenangebot könne ein

Jugendherbergsbetrieb in exponierter Lage nicht auskommen. Es sei im Sinne der Vereinsrichtlinien, Rz. 166, davon auszugehen, dass es sich beim Gesamtbetrieb der Herberge um einen unteilbaren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handle. Es handle sich auch bei der „Naschkammer“ um keine reine Geldbeschaffungsquelle, sondern um einen Teilbetrieb, der für die Gesamtfunktion des Betriebs Herberge erforderlich sei.

Im Zuge der AP seien die kompletten Getränkeumsätze der „Naschkammer“ mit 20% statt mit 10% Umsatzsteuer erfasst worden. Dies berücksichtige nicht, dass der Steuersatz von 10% ganz allgemein lt. § 10 Abs. 2 Z 14 UStG auf die Leistungen der Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hierbei üblichen Nebenleistungen im Rahmen von Jugendheimen an Personen bis 27 Jahre zu verrechnen sei, unabhängig davon, ob der Leistende als begünstigt anerkannt werde oder nicht. Daher wären die Umsätze, die mit Hausgruppen gemacht werden, unabhängig von der Gemeinnützigkeit des Betriebes mit dem begünstigten Steuersatz zu besteuern. Tatsächlich liege eine Verschmutzung der Umsätze durch Umsätze mit externen Gästen vor. Diese Umsätze bewegten sich jedoch in einem Bereich von deutlich weniger als 10%, sodass sie die Gemeinnützigkeit nicht in Frage stellen könnten.

Die Zuschätzung von Euro 5.000 pro Jahr entbehre jeder Begründung. Dass die Grundaufzeichnungen nicht mehr vorhanden seien, bedeute nicht, dass Umsätze nicht deklariert worden seien. Es liege ein komplettes Rechnungswesen vor aus dem die Umsätze abgeleitet werden könnten. Die AP habe auch keine Nachrechnung über den Wareneinsatz o.ä. zur Begründung vorgelegt. Ferner sei der Jahresabschluss der Herberge aufgrund entsprechender Beschlüsse der Evangelischen Kirche A.u.H.B. von einem Wirtschaftsprüfer zur prüfen. Weder dieser noch die mit der Aufsicht der Herberge befassten drei kirchlichen Gremien hätten jemals nicht deklarierte Umsätze festgestellt.

Zu den in den Jahren 2005 bis 2009 geltenden schriftlichen Rechtsgrundlagen, die nach Ansicht der Bf. für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigungen gem. §§ 34 ff. BAO dienen könnten, werde im Detail angegeben:

Im Voraus werde darauf hingewiesen, dass das evangelische Kirchenrecht naturgemäß nicht vom Aufbau und von der Systematik her vom Vereinsrecht abweiche. Daher sei es selbstverständlich, dass die Ordnungen der evangelischen Werke nicht entsprechend den Musterstatuten des Vereinsrechts aufgebaut sind. Dennoch würden die Kriterien des § 41 BAO durch den Betrieb gewerblicher Art „E.Herberge“ erfüllt. Dazu werde ausdrücklich auf § 41 Abs. 1 2. Satz BAO verwiesen, wonach als Satzung auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft gelte.

Es wurden seitens der Bf. die für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigungen gemäß §§ 34 ff. BAO dienlichen und damit wichtigsten Rechtsgrundlagen beigebracht.

- Protestantengesetz, dazu BGBI xx/1963 und 176/1996 – Kundmachungen betreffend die Bf., insbesondere ihres Status als Rechtspersönlichkeit des öffentlichen Rechts.
- Kirchenverfassung, wesentliche interne Rechtsgrundlage der Evangelischen Kirche.

In deren Abschnitt III wird auf die besonderen kirchlichen Aufgaben eingegangen. Eine dieser Aufgaben ist die außerschulische Jugendarbeit als wesentliche Aufgabe der Kirche

und die Regelung dazu, dass die Jugendarbeit durch die Bf. wahrgenommen wird. Die Einzelheiten dazu sind in der „Ordnung“ geregelt.

- Ordnung der Bf., Amtsblatt, wirksam ab 1.1.2005. Die Herberge wird in § 16 Abs. 2 erwähnt.

Eine Vermögensbindung ist in § 1 Abs. 3 der Ordnung ausdrücklich vorgesehen. „*Im Falle seiner Auflösung geht das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen über auf die Evangelische Kirche A.u.H.B. in Österreich zur Verwendung für Zwecke der Kinder- und Jugendarbeit.*“

- Geschäftsordnung der Bf. aus 1999; Punkt G) betrifft den Geschäftsbereich Herberge. Unter I. sind Ziel und Aufgaben enthalten, die aus abgabenrechtlicher Sicht relevant seien, da auf den Zweck und die ideellen Mittel eingegangen werde.

In Punkt I. 1. Ist festgehalten „*Der Geschäftsbereich Herberge hat seine besondere Aufgabe und Zielsetzung in der verantwortlichen und administrativ selbständigen Führung des Evangelischen Kinder- und Jugendfreizeitheimes Herberge der Bf. sowie in der Erhaltung der Burg als Evangelisches Kinder- und Jugendheim zu Zwecken der J.arbeit in der Sommersaison. Er tut dies im Namen und im Auftrag der Bf.*“

Die Bf. argumentierte, dass die angeführten Rechtsgrundlagen in ihrer Gesamtheit zur Beurteilung heranzuziehen seien und die Kriterien des § 41 BAO so erfüllten. Der Zweck der Bf. ergebe sich aus § 16 Abs. 3 Protestantengesetz („*Die Evangelische Kirche ist berechtigt, Kinder und Jugendliche auch außerhalb der Schule entsprechend der kirchlichen Glaubenslehre zu erziehen. Hiezu kann sie die evangelische Jugend sammeln und organisatorisch zusammenfassen.*“) und Art. 5 Kirchenverfassung (Jugendarbeit) sowie aus § 1 Abs. 2 und 3 der Ordnung der Bf. Diese lauten:

„1) *Die Bf. hat zum Ziel, Kinder und Jugendliche um das Evangelium von Jesus Christus zu sammeln, zu evangelischer Lebensgestaltung und damit zu diakonischem und missionarischem Dienst einzuladen und zu befähigen. Ihr ist die außerschulische Kinder- und Jugendarbeit, deren Förderung und Vertretung aufzutragen.*

2) *Unter „Jugendarbeit“ im Sinn dieser Ordnung ist die Arbeit mit und die Förderung und Vertretung von Kindern, Jugendlichen und jungen Erwachsenen zu verstehen.“*

Auch wenn es in der Ordnung der Bf. in § 1 Abs. 3 lautet: „*Die Bf. ist ein Werk der Evangelischen Kirche A.u.H.B. in Österreich, als solches gemeinnützig und nicht auf Gewinn ausgerichtet*“, ist die Bf. nicht nur gemeinnützig sondern auch kirchlich. Aus Sicht der Evangelischen Kirche ist die Erfüllung kirchlicher Zwecke, wie sie der Bf. übertragen wurden, ein Selbstverständnis, das um die Gemeinnützigkeit ergänzt werde.

Zudem müsse unter Hinweis auf die Kirchenverfassung festgestellt werden, dass die Verfolgung kirchlicher Zwecke häufig auch mildtätige Zwecke einschließe bzw. einschließen müsse.

Für die Herberge werde der Zweck in der gesondert beschlossenen Geschäftsordnung der Bf. konkretisiert.

Zu den ideellen Mitteln werde darauf verwiesen, dass der Bf. als Körperschaft öffentlichen Rechts aufgrund der Übertragung der wesentlichen kirchlichen Aufgabe, der

außerschulischen Jugendarbeit, alle ideellen Mittel zur Verfügung stehen, die auch der Evangelischen Kirche zur Verfügung stehen. Zu den materiellen Mitteln werde angemerkt, dass sich die Arbeit der Bf. auf eine Basisfinanzierung der Evangelischen Kirche stütze.

Zur Tätigkeit der Bf. wurde angeführt, dass diese unmittelbar tätig werde durch u.a. die Weiterbildung der in der Kinder- und Jugendarbeit tätigen MitarbeiterInnen, durch Betreiben eines kinder- und jugendgerechten Web-Portals, durch Zusammenarbeit in Projekten der Evangelischen Kirche und durch Führung der Herberge .

Bezüglich der durch die AP ermittelten und nach Sparten (Küche, Eis, Tee/Kaffee, Bier, Wein offen u. Flaschenwein, Spirituosen, Limo, Ansichtskarten, Briefmarken, Süßigkeiten, Textil, Buch, Führungen) aufgegliederten (Brutto-)Umsätze der Naschkammer komme man nach eigenen Berechnungen zu den (bis auf eine geringe Differenz im Jahr 2007) gleichen Zahlen und Ergebnissen. Die verkauften T-Shirts seien bisher mit 10% verustet worden, da es sich um T-Shirts für die Gäste des Jugendgästehauses handelte.

Den durch die AP unter Berücksichtigung des Steuersatzes von 20% ermittelten Netto-Beträgen aus den bisher mit 10% versteuerten Getränkeumsätzen aus Festveranstaltungen wurde im Rechtsmittel nicht widersprochen.

Die Abgabenbehörde erließ in der Folge eine **teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung (BVE)**; Begründung mit Datum 20. Dezember 2011 samt geänderten Bescheiden vom 20. Jänner 2012 (zugestellt am 25. Jänner 2012) für die Prüfungszeiträume.

Die Amtsbehörde nahm Bezug auf die beigebrachten Rechtsgrundlagen und die für die Bf. maßgeblichen Bestimmungen. Es wurde demzufolge festgestellt, dass die Bf. eine kirchliche Körperschaft öffentlichen Rechts sei der durch die Evangelische Kirchenverfassung hoheitliche Aufgaben übertragen worden seien. Im Rahmen der Verfolgung ihrer Hauptaufgaben werde sie hoheitlich tätig.

Die Begünstigungsbestimmungen der §§ 34 ff. BAO seien als Grundvoraussetzung für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigungen vor, dass die begünstigten Zwecke eigenverantwortlich und selbstbestimmt gewählt werden. Eine Körperschaft, der die Verfolgung kirchlicher Zwecke übertragen und damit aufgetragen werde, könne sich nicht auf die Verfolgung kirchlicher Zwecke iSd § 38 BAO berufen. Die Bf. sei daher nicht als steuerlich begünstigt iSd § 38 BAO anzuerkennen.

Die Bestimmung in § 1 Abs. 3 der Ordnung der Bf., wonach die Bf. gemeinnützig sei, sei unerheblich, da die Bf. nur in untergeordnetem Ausmaß gemeinnützige Zwecke verfolge. Die Haupttätigkeit bestehe in der Erfüllung kirchlicher Aufgaben.

Die Bf. verfüge über keine den Begünstigungsbestimmungen entsprechende Rechtsgrundlage. Die ideellen Mittel zur Zweckverfolgung seien nicht umfassend aufgezählt, eine Aufzählung der finanziellen Mittel sowie eine Vermögensbindung bei Wegfall des bisher begünstigten Zweckes fehlten zur Gänze. Daher sei die Bf. nicht als steuerlich begünstigt iSd §§ 34 ff. BAO anzuerkennen.

Ob der Betrieb gewerblicher Art, die Herberge, als steuerlich begünstigt anzusehen sei, wäre grundsätzlich dann möglich, wenn dafür eine taugliche schriftliche Rechtsgrundlage (eine Geschäftsordnung) vorliege und die tatsächliche Geschäftsführung der Geschäftsordnung bzw. den Bestimmungen zur Gemeinnützigkeit entspräche.

Abschnitt G der Geschäftsordnung der Bf. umfasse den Geschäftsbereich Herberge. In dieser Textpassage müssten also alle für eine Zuerkennung von steuerlichen Begünstigungen notwendigen Inhalte vorhanden sein. Tatsächlich fehlten aber der Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht, eine Aufzählung der finanziellen Mittel sowie eine Vermögensbindung bei Auflösung des Betriebes bzw. Wegfall des bisher begünstigten Zweckes. Es liege zudem eine Zweck-Mittel-Vermischung vor. Somit sei auch der Betrieb gewerblicher Art „Herberge“ nicht als steuerlich begünstigt iSd §§ 34 ff. BAO zu behandeln.

In der Berufung wendete sich die Bf. auch gegen die jährlichen Zuschätzungen zu den Umsätzen der Naschkammer. In diesem Punkt werde der Berufung seitens der Abgabenbehörde statt gegeben.

Hinsichtlich der bisher generellen Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 10% auf die Erlöse der Naschkammer durch die Bf., werde festgehalten, dass die Bf. bzw. ihr Betrieb gewerblicher Art, die Herberge, iSd §§ 34 ff. BAO nicht steuerlich begünstigt sei. Aufgrund dessen sei es unerheblich in welche Betriebskategorie die Naschkammer bzw. die Durchführung von Veranstaltungen falle und ob ein Verschmutzungseffekt auftrete. Die Behauptung der Bf., dass alle Umsätze der Naschkammer unter § 10 Abs. 2 Z 14 UStG fielen, sei unrichtig. Diese Bestimmung sei nur auf bestimmte Leistungen von begünstigten Körperschaften und auf Körperschaften öffentlichen Rechts, die eine Artikel-XIV-Option abgegeben haben, anzuwenden. Zu diesen Leistungen zählten die Beherbergung und Verköstigung von Jugendlichen, als auch Betreuungsleistungen. Als übliche Nebenleistungen kämen auch z.B. die Zurverfügungstellung von Spiel- und Sportplätzen bzw. –einrichtungen in Betracht. Die Steuerbefreiung gelte aber nur für Leistungen an Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.

Auf nicht den begünstigten Leistungen zuzurechnende Umsätze wie z.B. Getränkeumsätze, Verkauf von Gebrauchsgegenständen, Ansichtskartenverkauf und andere Hilfsgeschäfte sei der ermäßigte Steuersatz gem. der genannten Bestimmung nicht anzuwenden.

Die Erlöse aus den Ausgangsrechnungen für Getränkeumsätze im Zusammenhang mit Festen und Veranstaltungen seien bisher ebenfalls durch die Bf. mit dem begünstigten Steuersatz versteuert worden. Da jedoch keine steuerliche Begünstigung vorliege, seien diese Umsätze mit dem dafür vorgesehenen Steuersatz von 20% zu versteuern.

Nach mehreren Fristverlängerungen wurde rechtzeitig mit Schreiben vom **20. April 2012** ein **Vorlageantrag** eingebracht. Es wurde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung beantragt und weiter ausgeführt.

Die angefochtenen Bescheide seien aufzuheben und die Umsätze generell mit 10% zu versteuern.

Die Bf. stützte ihren Antrag auf die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 7 UStG; demnach fielen Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, unter den begünstigten Steuersatz von 10%.

Die Herberge werde als Betrieb gewerblicher Art (BgA) einer Körperschaft öffentlichen Rechts, nämlich der Bf., tätig. Die Frage einer abgabenrechtlichen Begünstigung der Bf. habe mit dem Sachverhalt nichts zu tun, da im Bereich der Umsatzsteuer nach § 2 Abs. 3 UStG öffentlich-rechtliche Körperschaften i.A. nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art gewerblich oder beruflich tätig werden und damit als Unternehmer iSd UStG anzusehen seien.

Für diese Betriebe gelten die Vorschriften der §§ 34 ff. BAO.

Die Herberge habe als BgA der Bf. keine eigene Rechtspersönlichkeit und setze sich daher ihre Rechtsgrundlage nicht aus einem einzigen Statut, sondern aus mehreren Elementen (Ordnung der Bf. und Geschäftsordnung der Bf., insbesondere Punkt G derselben) zusammen. § 41 BAO verlange nicht, dass als Satzung eine einzige Urkunde vorliegen müsse.

Die Ordnung der Bf. enthalte sowohl, dass die Bf. nicht auf Gewinn ausgerichtet sei, als auch eine Bestimmung zur Vermögensverwendung im Fall der Auflösung. Damit seien diese Voraussetzungen auch für die Herberge fixiert.

Zudem sei die Bestimmung des § 41 Abs. 2 BAO über die erforderliche Zweckbindung des Vermögens bei BgA nicht gleich zu sehen, wie bei Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Bindung des Vermögens kann im Fall des BgA einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht so wie bei einem Verein in Statutenbestimmungen geregelt sein. Sinn und Zweck der Vermögensbindung sei es zu vermeiden, dass die begünstigt besteuerten Vermögenswerte ohne Besteuerung in eine steuerpflichtige Sphäre transferiert werden können (vgl. Stoll, BAO, Kommentar zu § 41 S. 478; es sei nur die gesicherte Vorsorge dafür erforderlich, dass das Vermögen im abgabenbefreiten Bereich verbleibe.) Auch bei einem begünstigten eigenständigen Rechtsträger werde die Verlagerung von Vermögen innerhalb der begünstigten Körperschaft nicht als schädlich angesehen.

Insgesamt seien daher die Zweckbindung und der Gewinnausschluss für die gesamte Körperschaft öffentlichen Rechts und damit auch für den BgA ausdrücklich und ausreichend in der Rechtsgrundlage festgelegt.

Zur Feststellung der Behörde zur Zweck-Mittel-Vermischung bzw. zum Fehlen der Aufzählung der finanziellen Mittel sei zu sagen, dass in der Geschäftsordnung der Bf. unter Punkt G zur Herberge deutlich zwischen dem Ziel, nämlich der Förderung von Zwecken der J.arbeit und den Mitteln, die unter I. a) – h) angeführt sind, unterschieden werde. Auch wenn der erste Absatz etwas klarer hätte unterscheiden können und die Führung des Heimes und dessen Erhaltung unter den Mitteln hätte eingeordnet werden

können, scheine eine dem § 41 Abs. 1 BAO entsprechende ausreichend klare Angabe des gemeinnützigen bzw. kirchlichen Zwecks und eine Beschreibung der Betätigung vorzuliegen. Eine getrennte Aufzählung und Unterscheidung von Zwecken und Mitteln in der Rechtsgrundlage sei vom Gesetz nicht ausdrücklich gefordert.

Sollte die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Voraussetzungen für die Begünstigungen der §§ 34 ff. BAO als nicht gegeben ansehen, werde auf einen weiteren Grund verwiesen, weshalb der 10%-ige Umsatzsteuersatz auf einen Großteil der Umsätze der Herberge und zwar auch auf die Getränke- und Speisenumsätze der Naschkammer anzuwenden sei. Dies ergebe sich aus der gesetzlichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 14 UStG. Demnach sind Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit die Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hierbei üblichen Nebenleistungen bestehen mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu besteuern. Dies gelte auch, wenn derartige Leistungen nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Rechtsträgern erbracht werden. Somit wären, unabhängig davon, ob der Leistende als gemeinnützig anerkannt werde oder nicht, die Umsätze der Herberge jedenfalls mit dem Satz von 10% zu besteuern. Dies gelte auch für die Umsätze der sogenannten Naschkammer. Diese sei eine notwendige Ergänzung des Jugendherbergsbetriebs. Der im Gesetz verwendete Begriff der „üblichen Nebenleistungen“ sei nicht näher definiert. Nur die Umsatzsteuerrichtlinien führen an, dass die Begünstigung nicht auf Getränkeumsätze, Verkauf von Gebrauchsgegenständen, Ansichtskartenverkauf und andere Hilfsgeschäfte anzuwenden sei. Es müsse näher untersucht werden, ob die Umsätze der Naschkammer als „übliche Nebenleistungen zur Betreuung und Verköstigung“ zu rechnen oder als eigenständig anzusehen seien.

Nach Ansicht der Bf. sei es für den Betrieb eines Jugendgästehauses in der heutigen Zeit nicht mehr ausreichend ein fixes Speisenangebot und ein Getränk bei Tisch anzubieten. Es sei als selbstverständliche Nebenleistung zu erwarten, dass die Jugendlichen die Kost aufbessern und zusätzliche Getränke im Rahmen des Beherbergungsbetriebes und im Rahmen der Verköstigung erwerben können. Ohne ein Nebenangebot von Getränken und Speisen könne ein Jugendherbergsbetrieb, der noch dazu in exponierter Lage gelegen ist, nicht auskommen. Gerade deswegen sei die Naschkammer auch als notwendiges Element des Gesamtbetriebes der Herberge zu sehen. Die Leistungen der Naschkammer müssten somit als zur Betreuung, Beherbergung und Verköstigung der Kinder und Jugendlichen übliche Nebenleistung angesehen werden.

Da die 10%-Begünstigung nur für Personen bis 27 Jahre zustehe wäre aus diesem Grund ein Teil der Umsätze nicht dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen. Mangels konkreter diesbezüglicher Aufzeichnungen müsste dieser Anteil geschätzt werden und würde dieser im Jahr 2011 bei ca. 20% liegen.

Die Rechtsansicht der Finanzbehörde, wonach weder die Begünstigungsbestimmungen der §§ 34 ff. BAO noch die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 10 Abs. 2 Z 14 UStG vorlägen, finde keine gesetzliche Deckung.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde zur Ergänzung des Vorlageantrages mit Schreiben vom 16. Februar 2015 die Neufassung der Ordnung der Bf. idF 2012 vorgelegt. Darin seien aufgrund der erfolgten Betriebsprüfung verschiedene Klarstellungen vorgenommen worden. Damit werde dokumentiert dass die von der BAO geforderten Voraussetzungen immer schon in der Rechtsgrundlage enthalten gewesen seien, nun aber klarer herausgearbeitet worden seien.

Die Ladungen zur seitens der Bf. beantragten mündlichen Verhandlung ergingen an die Parteien mit Datum 11. März 2015.

Im Zuge der am 16. April 2015 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** wurden durch die Parteien nachstehend angeführte, in der Niederschrift festgehaltene, Ergänzungen und Ausführungen vorgebracht.

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass die Niederschrift zur AP nicht unterschrieben worden sei, da die getroffenen Feststellungen der AP nicht mitgetragen wurden. Nach ihrer Ansicht hätte die AP bei der Beurteilung der Herberge das Augenmerk auf die Darstellung auf der Homepage gelegt und weniger auf die "reale Welt". Die Burg liege von der Ortschaft entfernt. Der Fußweg betrage hinauf 25 Minuten und hinunter 10 Minuten. Mit dem Auto kann nicht hinaufgefahren werden. Es liegt keine Konkurrenz zu den im Ort liegenden Gastwirtschaften vor. Das Angebot der Naschkammer entspricht nicht dem eines Gasthauses; mehr als Würstel werden nicht angeboten; die Speisekarte ist eher klein. Die Nächtigungen umfassen im Jahr 2014 ca 10.000 Nächtigungen, wobei der Anteil von Personen über 16 Jahre rund 1600 beträgt. Die Umsätze der Naschkammer betreffen zum Großteil Umsätze mit Personen, die auch nächtigen und nicht sogenannte Tagesgäste. Nach Einschätzung der steuerlichen Vertretung betreffen ca. 10% des Umsatzes der Naschkammer Umsätze mit Personen, die nicht nächtigen; in Zahlen ca. 5.000 bis 7.000 Euro pro Jahr. Die Naschkammer ist nicht als eigenständige "Kantine, Gasthof" zu sehen, da die dort tätigen Personen auch jene Personen sind, die für die Herberge tätig sind. Die Naschkammer hat keine Möglichkeit zu kochen, sodass angefragte Speisen aus der Küche der Burg angefordert werden und auch die Produkte aus dem gemeinsamen Lager genommen werden. Es wird betont, dass die Naschkammer nicht als eigenständiges Objekt zu sehen ist, sondern als notwendiger Teil des Ganzen, d.h. der Herberge. Bezuglich der Darstellung auf der Homepage wird angegeben, dass diese natürlich touristisch zu sehen ist und auch im Zusammenhang mit den Wünschen der Gemeinde steht. Das entspricht nicht ganz der Intention der Burg.

Die Vertreterin der Bf., die seit zwanzig Jahren in der Herberge tätig ist, gibt an, dass sich die Größe der Besuchergruppen in den Jahren geändert hat; waren sie früher ca. 50 Personen groß, sind es heute ca. 25 Personen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf die Wesentlichkeit der tatsächlichen Geschäftsführung. Die Naschkammer ist in ihrer Gesamtheit zu beurteilen und nicht nur aufzuteilen, ob Speisen und Getränke den Jugendlichen angeboten werden. Tatsache ist, dass auch Erwachsene das Angebot annehmen. Dies zeigt sich durch die Umsätze mit alkoholischen Getränken. Der Vergleich mit Buffetbetrieben in Krankenanstalten ergibt,

dass auch diese die Speisen aus der Krankenhausküche beziehen und trotzdem in der Verwaltungsübung als (begünstigungs)schädliche Betriebe zu beurteilen sind. Ebenso handelt es sich bei Kantinenbetrieben bei Fußballspielen um begünstigungsschädliche Betriebe; auch wenn diese von Gästen des Spieles frequentiert werden.

Der steuerliche Vertreter lässt den Vergleich mit einem Kantinenbetrieb hier nicht gelten, da eine zusätzliche Verköstigung der Gäste auf der Burg mittels der Naschkammer notwendig ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Zuständigkeit:

Im Sinne des **§ 323 Abs. 38 BAO gF** sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Gegenständlich ist somit über die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung der Bf. zu entscheiden.

Umsatzsteuer 2005 bis 2009 und Monate 1-7/2010

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine kirchliche Körperschaft öffentlichen Rechts. Sie ist seit 1963 mit Rechtspersönlichkeit des öffentlichen Rechts ausgestattet (Kundmachung BGBI xx/1963). Ihre Aufgabe umfasst insbesondere die außerschulische „Arbeit mit Kindern und Jugendlichen“.

Hinsichtlich des durch die Bf. betriebenen Kinder- und Jugendfreizeitheims und der Jugendherberge, auf der in X. gelegenen und im Eigentum der Bf. stehenden Herberge, fand zur Umsatz-, Körperschafts- und Kapitalertragssteuer für die Jahre 2005 bis 2009 sowie für den Nachschauzeitraum 1/2010 bis 7/2010 eine **Außenprüfung (AP)** statt.

Infolge dieser AP war nunmehr hinsichtlich der **Umsatzsteuer** strittig, ob für diesen Betrieb der Bf., die Herberge, die Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff. BAO zum Tragen kommen und mit welchem Steuersatz die getätigten Umsätze, insbesondere die Umsätze der betriebenen sogenannten „Naschkammer“, zu versteuern waren.

Die Bf. hat gemäß ihrer Ordnung (Ordnung2005), § 1 Aufgaben, Abs. 1 *zum Ziel Kinder und Jugendliche um das Evangelium von Jesus Christus zu sammeln, zu evangelischer Lebensgestaltung und damit zu diakonischem und missionarischem Dienst einzuladen und zu befähigen. Ihr ist die außerschulische Arbeit mit Kindern und Jugendlichen, deren Förderung und Vertretung aufgetragen.*

Sie ist gemäß

§ 1 Abs. 3 ein Werk der Evangelischen Kirche A.u.H.B. in Österreich, als solches gemeinnützig und nicht auf Gewinn ausgerichtet.

In § 1 Abs. 3 der Ordnung ist weiter ausgeführt: „*Im Falle seiner Auflösung geht das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen über auf die Evangelische Kirche A.u.H.B. in Österreich zur Verwendung für Zwecke der Kinder- und Jugendarbeit.*“

Laut § 3 Z 9 der Ordnung kommt der Bf. Rechtspersönlichkeit zu.

In der **Novelle** der Ordnung aus dem Jahr 2007 wurde nach § 16 (Die Bundesgeschäftsführung) ein eigener Abschnitt „Herberge“, §§ 17 – 19, eingefügt. § 17 Abs. 1 lautet: „*Die Herberge ist ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb für die Arbeit mit Kindern und Jugendlichen in der Bf. ...*“

In der **Geschäftsordnung** der Bf. vom November 1996 bzw. November 1998 (beschlossen vom Rat, einem Organ der Bf.) ist unter Punkt G) der „Geschäftsbereich Herberge“ angeführt. In dessen Abschnitt I. Ziel und Aufgabe ist unter 1. festgehalten „*Der Geschäftsbereich Herberge hat seine besondere Aufgabe und Zielsetzung in der verantwortlichen und administrativ selbständigen Führung des Evangelischen Kinder- und Jugendfreizeitheimes Herberge der Bf. sowie in der Erhaltung der Burg als Evangelisches Kinder- und Jugendheim zu Zwecken der J.arbeit in der Sommersaison. Er tut dies im Namen und im Auftrag der Bf.*“

Weiters ist angeführt: Der Geschäftsbereich erfüllt seine Aufgabe insbesondere durch:

- a) *Verwaltung des Heimes*
- b) *Finanzverwaltung und –gebarung im Rahmen des Haushaltsplanes*
- c) *Vermietung an Gruppen der Bf., an andere Gruppen, insbesondere im ökumenischen Sinn, an Schulen, Seminare u.a., sowie Vermietung zu anderen Zwecken wie z.B. Kulturveranstaltungen, Hochzeiten u.a., sofern diese Veranstaltungen den angestammten Gruppenbetrieb nicht oder nur unwesentlich beeinträchtigen.*
- d) *Durchführung eigener Veranstaltungen, insbesondere auf Herberge, welche dem Ziel und der Aufgabe des GB Figrü dienen;*
- e) *Werbung und Öffentlichkeitsarbeit*
- f) *Akquisition von Subventionen, Spenden, Sponsorgeldern u.ä.*
- g) *Zusammenarbeit mit dem „Freundeskreis Herberge“*
- h) *Erarbeitung von Strategien zur Erreichung der Ziele.*

Zur Erfüllung der Aufgaben und Führung der Geschäfte ist der BRat im Namen der Bf. berufen.

Zum Begriff der außerschulischen Jugendarbeit findet sich in der Verfassung der Evangelischen Kirche A.u.H.B. (Kirchenverfassung) idF 2005 in Abschnitt III. Besondere kirchliche Aufgaben, 2. Jugendarbeit, Artikel 5 Abs. 1 Folgendes: „*Die außerschulische Jugendarbeit ist eine wesentliche Aufgabe der Kirche. Ihr Ziel ist die Sammlung der J. um das Evangelium von Jesus Christus und die Zurüstung zum diakonischen und missionarischen Dienst im Auftrag Jesu Christi.*“

Abs. 2 „*Die Jugendarbeit ist vor allem eine Aufgabe der Pfarrgemeinden. In der Superintendenz, der Kirche H.B. und der Landeskirche wird sie durch die entsprechenden*

Gliederungen der J. wahrgenommen. Die Einzelheiten werden durch die Ordnung der J. geregelt.“

Nach Abschnitt X. Art. 70 Abs. 1 der Kirchenverfassung kann *die Generalsynode von der Landeskirche errichtete kirchliche Einrichtungen wie die der J. , die Frauenarbeit, die Kirchenmusik als Werke der Kirche anerkennen und sie über weiteren Antrag mit Rechtspersönlichkeit ausstatten.*

Abs. 3 lautet „*Die Werke der Kirche regeln und verwalten ihre Aufgaben selbständig im Rahmen der Kirchenverfassung, der Kirchengesetze und der sonstigen kirchenrechtlichen Regelungen.*“

Ob für die Bf. bzw. deren Betrieb die Begünstigungsbestimmungen der §§ 34 ff. BAO anzuwenden waren, war anhand des Vorliegens der gesetzlich geforderten Voraussetzungen zu prüfen.

Im Sinne der Bestimmungen der **§§ 34 ff. BAO** stehen in Abgabenvorschriften vorgesehene Begünstigungen zu, wenn die begünstigten Zwecke (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke) sowohl nach der Rechtsgrundlage als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gefördert werden.

Gemäß **§ 35 Abs. 1 BAO** sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Nach **Abs. 2** liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Gemäß **§ 38 BAO** sind solche Zwecke kirchlich, durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gefördert werden. Nach Abs. 2 gehören zu den kirchlichen Zwecken insbesondere die Errichtung, Erhaltung und Ausschmückung von Gottes(Bet)häusern und kirchlichen Gemeinde(Pfarr)häusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, von kirchlichen Andachten und sonstigen religiösen oder seelsorglichen Veranstaltungen, die Ausbildung von Geistlichen und Ordenspersonen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und Pflege des Andenkens von Toten in religiöster Hinsicht, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen und der kirchlichen Dienstnehmer, die Alters- und Invalidenversorgung dieser Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen einschließlich der Schaffung und Führung besonderer Einrichtungen (Heime) für diesen Personenkreis.

Die Ausschließlichkeit der Förderung liegt nach **§ 39 BAO** vor wenn die folgenden fünf Voraussetzungen zutreffen.

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.
2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.
3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.
4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.
5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall des bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, 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.

Nach **§ 41 Abs. 1 BAO** muss die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft. Gemäß **Abs. 2** liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 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.

Nach **§ 42 BAO** muss die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

Die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42) müssen nach **§ 43 BAO**, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen der BAO bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.

Prüft man das Vorliegen der o.a. Voraussetzungen der §§ 34 ff. BAO für die Bf., so führt dies zum Schluss, dass die Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum mit ihrem Aufgabenbereich weder als gemeinnützig, noch als kirchlich iS dieser gesetzlichen Bestimmungen zu beurteilen war.

Die Bf. als Körperschaft öffentlichen Rechts und Werk der Evangelischen Kirche A.u.H.B. wurde mit der laut Kirchenverfassung „Besonderen kirchlichen Aufgabe“, der Jugendarbeit, durch die Evangelische Kirche beauftragt. Die Bf. erfüllte dadurch hauptsächlich kirchliche Aufgaben, jedoch im hoheitlichen Bereich und nicht iSd BAO in Form einer eigenständigen und unmittelbaren Verfolgung kirchlicher Zwecke, sondern nur durch die Wahrnehmung der ihr durch die Evangelische Kirche übertragenen Aufgabe. Dazu ist festzuhalten, dass die gesetzlich anerkannten Kirchen, wozu die Evangelische Kirche zählt, Körperschaften des öffentlichen Rechts sind und nicht dem § 38 BAO unterliegen.

Die Beauftragung war konkret in der Ordnung der Bf. in § 1 Abs. 1 angeführt. Für die Bf. waren daher mangels Vorliegens kirchlicher Zwecke iSd § 38 BAO die Voraussetzungen für eine steuerliche Begünstigung nach dieser gesetzlichen Bestimmung nicht gegeben.

Aufgrund der Erfüllung der übertragenen kirchlichen Aufgaben lag weiters keine hauptsächlich gemeinnützige Tätigkeit vor. Die Bf. konnte sich daher auch nicht auf die Begünstigung iSd § 35 BAO berufen. Dass sich die Bf. in ihrer Ordnung (§ 1 Abs. 3) als gemeinnützig bezeichnete, konnte an dieser Beurteilung aufgrund des tatsächlichen Sachverhaltes nichts ändern.

Selbst wenn die Bf. die Voraussetzungen der §§ 35 bzw. 38 BAO erfüllt hätte, erfüllte sie die erforderliche ausschließliche Förderung eines begünstigten Zweckes aufgrund ihrer Rechtsgrundlage, der Ordnung, nicht.

Aus abgabenrechtlicher Sicht ist es erforderlich, dass in der Rechtsgrundlage, hier in der Ordnung der Bf. (wobei die Bezeichnung als Ordnung, Statut oder Satzung etc. nicht maßgeblich ist), eindeutig und klar die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke angeführt und die ideellen und finanziellen Mittel zur Ziel-/Zweckverfolgung sowie eine Vermögensbindung enthalten sind.

Die Rechtsgrundlage muss so genau und eindeutig gestaltet sein, dass allein aufgrund der Rechtsgrundlage geprüft werden kann, ob die Voraussetzungen für eine in Betracht kommende Abgabenbegünstigung gegeben sind.

So ist die Bf. zwar laut ihrer Ordnung nicht auf Gewinn ausgerichtet, jedoch enthält die Ordnung und damit ihre Rechtsgrundlage keine Vermögensbindung iSd § 39 Z 5 BAO sowie § 41 Abs. 2 BAO für die Fälle der Aufhebung der Körperschaft oder des Wegfalles des bisherigen Zweckes. Die in der Ordnung in § 1 Abs. 3 enthaltene Vermögensbindung bezieht sich lediglich auf den Fall der Auflösung der Bf. Dadurch wurde nicht für sämtliche Fälle eines Vermögensübergangs und Erhaltung des Vermögens für begünstigte Zwecke iSd § 34 BAO Vorsorge getroffen.

Des Weiteren war in der Rechtsgrundlage keine Aufzählung der finanziellen Mittel zur Erreichung des Zweckes enthalten. Die Bf. argumentierte damit, dass eine „Basisfinanzierung“ durch die Evangelische Kirche gegeben gewesen sei. Aus der Rechtsgrundlage ging dazu nichts hervor, sodass dieses Argument die fehlende Angabe in der Rechtsgrundlage nicht ersetzen konnte. Ein etwaiger Verweis auf die angeführte „Basisfinanzierung“ fand sich in der Ordnung ebenfalls nicht. Damit wurde durch die

Ordnung der Bf. der Forderung nach eindeutigen und klaren Angaben in der Rechtsordnung nicht Rechnung getragen.

Wenn gemäß § 41 Abs. 1 BAO als Satzung iSd §§ 41 bis 43 auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft gilt, bedeutet dies, dass es sich um Rechtsgrundlagen der jeweiligen Körperschaft in Form einer „Verfassung“, eines „Gesellschaftsvertrages“, von „Statuten“, eines „Stiftungsbriefes“ oder um die Rechtsgrundlage konkret ergänzende Schriftstücke, etc. handeln kann. Es kann daraus jedoch nicht abgeleitet werden, dass sich einzelne und für die Bf. erforderliche und konkrete Satzungsbestimmungen, wie die Bf. vermeint, auch in anderen Rechtsgrundlagen anderer Körperschaften (wie z.B. in der Kirchenverfassung) befinden können um sodann zum Bestandteil und Inhalt der Rechtsgrundlage der Bf. zu werden. Dies könnte nur dann denkmöglich sein, wenn in der Rechtsgrundlage wiederum Hinweise oder Verweise auf konkrete Bestimmungen in anderen Rechtsgrundlagen enthalten wären. Ein allgemeiner Verweis auf z.B. „die Kirchenverfassung“ und „die Kirchengesetze“ erfüllt diese Anforderung nicht.

Die abgabenrechtlich geforderte präzise und inhaltlich klar definierte Rechtsgrundlage war in Form der vorliegenden Ordnung der Bf. nicht gegeben.

Die Bf. selbst war daher mangels Vorliegens einer begünstigten Tätigkeit und aufgrund von Satzungsmängeln im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht zu den begünstigten Körperschaften iSd §§ 34 ff. BAO zu zählen.

Die Bf. führte aber im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auch die in ihrem Eigentum befindliche Herberge als Kinder- und Jugendfreizeitheim und gleichzeitig als Jugendherberge.

Die Herberge stand in der Saison jeweils von April bis Ende Oktober Veranstaltern und Gästen in ökumenischer und internationaler Weise offen. Das Angebot wurde von Kinder-, Jugend- und Familiengruppen, Schulklassen, Jugendherbergsgästen, Radwanderern, Familien, Touristen und Tagesgästen genutzt. Es wurden auch Hochzeiten, Taufen, sonstige Feste, Ausstellungen und kulturellen Veranstaltungen durchgeführt. Nach Angaben auf der Homepage der Herberge bzw. des Tourismusverbandes ist sie ein touristischer Leitbetrieb im östlichen L. ein wesentlicher Wirtschaftsfaktor in der Region, das Wahrzeichen der GemeindeR. und mit Abstand der größte Beherbergungsbetrieb der Region.

Das Beherbergungsangebot umfasste Nächtigung/Frühstück, Halb- und Vollpension. Neben dem Beherbergungsbetrieb wurde auch die so genannte „Naschkammer“ (Kantine), betrieben. Die Naschkammer war sowohl für die Beherbergungsgäste als auch für die Touristen, d.h. für jedermann, während der Saison geöffnet. Es wurde ein umfangreiches Angebot an Getränken, auch alkoholischen wie der „Burgwein“, und kleinen Speisen, Mittagsmenüs, Süßigkeiten, Eis, Ansichtskarten,

Briefmarken sowie Souvenirs (T-Shirts, Pullover, Foto-Posters, CD etc) geboten. Touristen zahlten in der Naschkammer höhere Preise als die Beherbergungsgäste.

Der Betrieb, der unstrittig wirtschaftlich selbstständig war und einer nachhaltigen, privatwirtschaftlichen Tätigkeit diente, war als Betrieb gewerblicher Art (BgA) der Bf. zu beurteilen. Der Beurteilung seitens der Bf., dass der Betrieb der Herberge einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO darstellte und dies auch so in der Ordnung der Bf. in § 17 Abs. 1 angeführt war, war nicht zu folgen.

Gemäß **§ 45 Abs. 2 BAO** muss ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb einer begünstigten (Abs. 1) Körperschaft drei Voraussetzungen erfüllen:

- a)** Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken eingestellt sein.
- b)** Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.
- c)** Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

Wie oben ausgeführt, erfüllte die Körperschaft, die Bf. selbst, die Begünstigungsvorschriften der BAO nicht, sodass schon aus diesem Grund kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb der Bf. iSd BAO vorliegen konnte.

Zudem erfüllte der Betrieb Herberge keine der für das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetrieb notwendigen Voraussetzungen. Hinsichtlich der lit a – c) par cit ist festzuhalten, dass der Betrieb als Beherbergungsbetrieb und Gaststättenbetrieb nicht nur den Jugendgruppen der Bf. im Hinblick auf die Jugendarbeit sondern auch Schulen, Familien, Touristen, Radwanderern und Tagesgästen sowie als Veranstaltungsort zur Verfügung stand. Dieses Angebot wurde zudem sowohl auf der Homepage der Herberge als auch auf der Homepage des Tourismusverbandes R. beworben. Der Beherbergungsbetrieb war somit nicht auf die Erfüllung begünstigter Zwecke ausgerichtet.

Der Betrieb der Herberge war daher als ein im Bereich des Fremdenverkehrs tätiger Wirtschaftsbetrieb zu beurteilen.

Durch diese Bewirtschaftung wurde dem notwendigen Überwiegen einer, iSd BAO, begünstigten Tätigkeit nicht Rechnung getragen. Auch konnte, entgegen der Ansicht der Bf., nicht von der Hand gewiesen werden, dass der Betrieb mit anderen Beherbergungsbetrieben und Gaststättenbetrieben der näheren Umgebung aufgrund seines Angebotes vergleichbar war und somit auch in Konkurrenz stand.

So liegt die Burg zwar außerhalb des Ortes R., ist jedoch von diesem und von dort vorhandenen Beherbergungsbetrieben nicht weit entfernt. Die Burg ist laut eigenen Angaben zur Anreise auf der Homepage zu Fuß vom Bahnhof in ca. 10 Minuten zu erreichen; auch die Zufahrt mit dem PKW auf einen Parkplatz nahe der Burg ist möglich. Eine exponierte und folglich schwer zugängige Lage, wie sie die Bf. anführte, war somit nicht gegeben. Die Nächtigungsmöglichkeiten umfassten Nächtigung mit Frühstück, Halb- und Vollpension. Zusätzlich konnten gegen Aufpreis Frühstücksbuffet, Kaffeejausen

und Festessen im Rittersaal bestellt werden. Die Räumlichkeiten der Burg wurden zur Nutzung für Events, Hochzeiten, Taufen, Familienfeiern, Betriebsausflüge und gemütliche Runden, für Gruppen und Einzelgäste angeboten.

Die Bf. brachte dazu in der mündlichen Verhandlung vor, dass diese Angaben und Darstellungen auf der Homepage aus touristischer Sicht und im Zusammenhang mit den Wünschen der Gemeinde zu sehen seien und nicht den Intentionen der Herberge entsprechen.

Diesem Argument war nicht zu folgen, da nicht davon auszugehen war, dass der BgA der Bf., die Herberge, auf ihrer Homepage mit Angaben beworben wird, die nicht der Realität entsprechen und nicht ihre Richtigkeit haben.

Zudem war auch aufgrund der erzielten Umsätze darauf zu schließen, dass die Angebote und Möglichkeiten angenommen wurden, wurden doch Umsätze aus dem Verkauf zusätzlicher Speisen, Eis und Süßigkeiten, aber auch aus dem Verkauf von Kaffee und Tee sowie in nicht zu vernachlässigbaren Ausmaß von alkoholischen Getränken in der Naschkammer als auch bei durchgeführten Veranstaltungen erzielt.

Aufgrund der Beurteilung des Betriebes Herberge aus abgabenrechtlicher Sicht als Betrieb gewerblicher Art (BgA) der Bf. unterlag dieser, auch ohne Gewinnerzielungsabsicht, grundsätzlich iSd § 2 KStG mit seinen Einkünften sowie iSd § 1 iVm § 2 Abs. 3 UStG 1994 mit seinen Umsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht.

Im gegenständlichen Fall waren nur die umsatzsteuerrechtlichen Aspekte der im Rahmen des BgA getätigten Umsätze in Bezug auf die Anwendung von Steuerbefreiungen bzw. die Zuordnung zu den Steuersätzen strittig.

Erfüllt der BgA die Voraussetzungen der Bestimmungen der §§ 34 ff. BAO so könnten auch hier die entsprechenden abgabenrechtlichen Begünstigungen zum Tragen kommen.

Durch den BgA müssten daher begünstigte Zwecke (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke) sowohl nach der (eigenen) Rechtsgrundlage iSd § 41 BAO als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung (§ 42 BAO) ausschließlich und unmittelbar gefördert werden.

Als Rechtsgrundlage waren zum einen die **Geschäftsordnung** der Bf. vom November 1996 bzw. November 1998, insbesondere Punkt G) – Geschäftsbereich Herberge –, als auch in einem weiteren Schritt die für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum gültige Rechtsgrundlage, die Ordnung der Bf., heranzuziehen.

Dabei war festzustellen, dass im genannten Punkt G) Ziel und Aufgabe I. 1.) die gesetzlich geforderte ausdrückliche Darstellung und Umschreibung eines begünstigten Zweckes nicht enthalten war.

Mit der Angabe „*Der Geschäftsbereich Herberge hat seine besondere Aufgabe und Zielsetzung in der verantwortlichen und administrativ selbständigen Führung des Evangelischen Kinder- und Jugendfreizeitheimes Herberge der Bf. sowie in der Erhaltung der Burg als Evangelisches Kinder- und Jugendheim zu Zwecken der J.arbeit in der Sommersaison. Er tut dies im Namen und im Auftrag der Bf.*“ wurde

der Forderung nach präziser Angabe einer ausschließlichen und unmittelbaren Förderung eines begünstigten Zweckes nicht Rechnung getragen. In einem wurden sowohl mögliche Zwecke als auch die Mittel zur Erreichung der Zwecke angeführt. Weitere, für die Erlangung einer Begünstigung erforderliche, Bestimmungen wie z.B. Gewinnerzielungsausschluss, Konkretisierung der finanziellen und ideellen Mittel zur Zweckerfüllung und eine Vermögensbindung bei Auflösung oder Wegfall des Betriebes waren hier nicht enthalten.

Da die Geschäftsordnung der Bf. einen Teil der Ordnung der Bf. bildete, wurde auch die Ordnung der Bf. in einem weiteren Schritt zur Prüfung des Vorliegens der Begünstigungsvoraussetzungen für den BgA herangezogen. Wie jedoch schon weiter oben ausgeführt wurde, entsprach die Ordnung der Bf. nicht den gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 34 ff. BAO, sodass auch ein Rückgriff darauf für den BgA nicht zu einer den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechenden Rechtsgrundlage führte. Eine Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung wäre aufgrund der den Begünstigungsvorschriften nicht entsprechenden Rechtsgrundlage nicht mehr erforderlich gewesen, da schon dieser Mangel allein zur Versagung der abgabenrechtlichen Begünstigungen führt. Es wird der Vollständigkeit halber festgehalten, dass die tatsächliche Geschäftsführung des BgA aufgrund der o.a. Tätigkeit als Beherbergungsbetrieb mit Kantinenbetrieb nicht auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung von begünstigten Zwecken gerichtet war.

Die „Naschkammer“, auch "Burgstüberl" genannt, war als Kantine bzw. Gaststätte zu beurteilen. Dass vom Vorliegen einer Gaststätte, Kantine, auszugehen war, ergab sich aus der Tatsache, dass die Lokalität öffentlich und für jedermann zugängig war. Zudem war sie auf der Homepage des Tourismusvereins unter „Gasthöfe/Cafe“ zu finden und wurde der „Einkehrschwung im Burgstüberl – Herberge“ beworben. Auch die weiteren Angebote für Feste, Hochzeiten, Ritteressen und Veranstaltungen ließen auf einen Gaststättenbetrieb schließen.

Aus den neben den Umsätzen aus der Beherbergung im gegenständlichen Zeitraum unstrittig erzielten weiteren Umsätzen aus dem Verkauf von Speisen, Eis und Süßigkeiten sowie alkoholfreien und alkoholischen Getränken ging hervor, dass das Angebot durch die Gäste genutzt wurde. Ob die Konsumation großteils, wie die Bf. vorbrachte, durch Nächtigungsgäste erfolgte, konnte an der Charakterisierung der "Naschkammer" als Kantine nichts ändern. Veranstaltungen wurden durchgeführt und, wie die AP feststellte, die dabei konsumierten Getränke extra in Rechnung gestellt. Selbst wenn das Angebot an Speisen nicht groß gewesen sein sollte, wie die Bf. in der mündlichen Verhandlung vorbrachte, änderte dies nichts daran, dass die Naschkammer als Kantinenbetrieb bzw. als ein einer kleinen Gaststätte ähnlicher Betrieb zu beurteilen war. Auch das Argument der Bf., dass in der Naschkammer, also der Räumlichkeit, nicht gekocht werden konnte und man auf die Küche der Herberge angewiesen war, führte zu keiner anderen Beurteilung. Es liegen keine Gründe dafür vor, dass für die Bewirtung in der "Naschkammer", die ja ein Teil des BgA der Bf. war, nicht die Küche der Herberge

zur Verfügung stehen sollte und dass der Einkauf für die "Naschkammer" nicht über den allgemeinen Einkauf des BgA, d.h. über den Betrieb Herberge erfolgen sollte.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes, insbesondere im Hinblick auf die festgestellte Form der tatsächlichen Geschäftsführung, war dem Argument der Bf., dass die „Naschkammer“ lediglich eine notwendige Ergänzung des Beherbergungsbetriebes darstellte, nicht zu folgen.

Der BgA der Bf., der Betrieb der Herberge, entsprach somit weder nach der Rechtsgrundlage noch nach der tatsächlichen Geschäftsführung den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff. BAO.

Somit waren gegenständlich die umsatzsteuerrechtlichen Aspekte der Tätigkeit des BgA der Bf. zu beurteilen. Zur Bemessung der Umsatzsteuer im Prüfungszeitraum waren folgende Bestimmungen maßgeblich:

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß **§ 2 Abs. 3 UStG 1994** sind die Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gewerblich oder beruflich tätig.

Gemäß **§ 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994** sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 leg cit fallenden Umsätzen 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 und diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden, steuerfrei.

Nach **Art XIV BGBI 21/1995** sind die Befreiungen gem. Z 23 und 25 nicht anzuwenden, wenn gegenüber dem für die USt-Erhebung zuständigen Finanzamt schriftlich erklärt wird, dass die Betätigung in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet ist und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte.

Eine Erklärung über die Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung gem. **§ 6 Abs. 1 Z 23 UStG** wurde seitens der Bf. hinsichtlich der Umsätze aus der Jugendherberge Herberge bereits im Jahr 1995 abgegeben und somit in die Steuerpflicht optiert, was auch die Berechtigung zum vollständigen Vorsteuerabzug zur Folge hatte. Die unechte Steuerbefreiung kam somit für die Bf. nicht zum Tragen.

Die erbrachten Leistungen aus der Beherbergung von Personen bis zum 27. Lebensjahr unterlagen daher dem ermäßigten Steuersatz (§ 10 Abs. 2 Z 14).

Die Bf. vertrat jedoch die Meinung, dass sämtliche Umsätze des Beherbergungsbetriebes, und somit auch die Umsätze aus der „Naschkammer“, mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern seien. Die Bf. hatte daher im Prüfungszeitraum auf sämtliche Umsätze der Herberge den begünstigten Steuersatz von 10% zur Anwendung gebracht.

Nach **§ 10 Abs. 1 UStG 1994** beträgt die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage.

Gemäß **§ 10 Abs. 2 UStG 1994** ermäßigt sich der Steuersatz auf 10% u.a.

- für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke 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 b par cit**);

- für 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 par cit**);

- für 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 par cit**) und sie nicht unter die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 23 oder 25 fallen.

Auf den BgA der Bf. waren die Begünstigungsbestimmungen der §§ 34 ff. BAO und somit die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 nicht anzuwenden. Aufgrund der Option zur Steuerpflicht seitens der Bf. aus dem Jahr 1995 lag auch keine unechte Steuerbefreiung iSd § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 vor.

Da der BgA, die Herberge, sowohl Leistungen als Kinder- und Jugendfreizeitheim gegenüber Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet hatten, als auch als Beherbergungsbetrieb Leistungen gegenüber älteren Personen erbrachte, war auf die gesamten Umsätze aus dem Titel Beherbergung der ermäßigte Steuersatz iHv 10% gem. § 10 Abs. 2 Z 4 lit b und Z 14 UStG 1994 anzuwenden. Es konnte daher unberücksichtigt bleiben wie hoch der Anteil der Leistungen an Personen über 27 Jahre war.

Blieb für den Prüfungszeitraum noch die strittige Frage zu beurteilen inwieweit der Teil der Umsätze aus dem gesondert geführten und buchhalterisch abgegrenzten Betriebsteil der „Naschkammer“ dem allgemeinen Steuersatz von 20% oder, wie die Bf. argumentierte, dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu unterziehen waren.

Nach Ansicht der Bf. lagen bei diesen Umsätzen, die u.a. aus Verkauf von Speisen und alkoholischen wie alkoholfreien Getränken, auch im Rahmen von Veranstaltungen, bestanden, Nebenleistungen zum Beherbergungsbetrieb vor, ohne diese „in der heutigen Zeit“ der Betrieb eines Jugendgästehauses nicht mehr denkbar wäre. Die Umsätze der

„Naschkammer“ seien daher in ihrer Gesamtheit ebenfalls mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern.

Eine derartige Überlegung wäre dann möglich, wenn es sich bei den Umsätzen um reine unselbständige Nebenleistungen zur Beherbergung, wie z.B. einem ortsüblichen Frühstück, dessen Preis im Beherbergungsentgelt enthalten ist, gehandelt hätte. Dies war jedoch nicht der Fall.

Wie der VwGH und auch der EuGH in ihrer ständigen Rechtsprechung ausführen, ist eine unselbständige Nebenleistung, die das Schicksal der Hauptleistung trägt, nur dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist. D.h. wenn sie eng mit der Hauptleistung zusammenhängt und üblicherweise in deren Gefolge vorkommt. Eine Leistung ist dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck darstellt, sondern das Mittel um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Vergleiche dazu VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140; VwGH 25.7.2013, 2010/15/0082; EuGH Rs. C-34/99.

Tatsache war, dass die Leistungen des Beherbergungsbetriebes sowie die zusätzlich mögliche Konsumation in der „Naschkammer“ (auch „Burgstüberl“) und die infolge von Veranstaltungen konsumierten und gesondert verrechneten Getränke, unabhängig voneinander in Anspruch genommen werden konnten und auch tatsächlich wurden. Auch wenn es vielleicht richtig sein mag, dass Beherbergungsgäste zusätzliche Angebote erwarten, folgte daraus nicht, dass dieses zusätzliche Angebot der Naschkammer nur ein Mittel war um die Beherbergungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können bzw. diese zu fördern. Die zusätzlichen Konsumationen in der „Naschkammer“ waren im Vergleich zur Hauptleistung, der Beherbergung, nicht als nebensächlich zu beurteilen. Die Konsumation von u.a. alkoholfreien und alkoholischen Getränken und Spirituosen war nicht als Leistung zu verstehen, die sich als üblicherweise im Gefolge einer Beherbergungsleistung vorkommend darstellt. Vielmehr erfüllte die „Naschkammer“ durch ihr umfangreiches Angebot ihren eigenständigen Zweck als Kantine und gaststättenähnlicher Betrieb sowohl für die Beherbergungsgäste als auch Touristen und Tagesgäste und im Rahmen von Festveranstaltungen wie Hochzeiten, Taufen etc.

Die Umsätze der „Naschkammer“ waren daher, wie durch die Abgabenbehörde festgestellt, nicht in ihrer Gesamtheit mit dem begünstigten Steuersatz von 10% zu versteuern, sondern entsprechend der Waren- und Umsatzgruppen mit 20% bzw. 10% (Küche, Nahrungsmittel) der Umsatzsteuer zu unterziehen. Ebenso waren die im Rahmen von Veranstaltungen konsumierten und gesondert fakturierten Getränkeumsätze mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Für die seitens der Abgabenbehörde durchgeführte pauschale Zuschätzung (Sicherheitszuschlag ca. 15%) zu den 20%-igen Umsätzen von jährlich Euro 5.000,00 bzw. Euro 3.000,00 im Nachschauzeitraum war jedoch dem Bericht der AP keine ausreichende Begründung zu entnehmen. Auch wenn das Fehlen von Lösungsstreifen grundsätzlich einen formalen Mangel darstellte, lagen keine Angaben

der Abgabenbehörde vor inwieweit es sich um einen wesentlichen Mangel handelte um begründete Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen entstehen zu lassen. Eine pauschale Zuschätzung war somit nicht als gerechtfertigt zu beurteilen. Diese Ansicht wurde in der Berufungsvorentscheidung auch durch die Abgabenbehörde vertreten.

In diesem Punkt war daher dem Rechtsmittel stattzugeben.

Aufgrund der vorgenannten Ausführungen war über die Beschwerde spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und Abgabenbeträge sind dem Beilageblatt zu entnehmen und stellen einen Spruchbestandteil dar.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VwGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des VwGH auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Wien, am 23. April 2015