



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WB, vertreten durch die Weger & Comp. Steuerberatungsges.m.b.H., 8900 Spittal an der Drau, Villacher Str. 34/1, vom 5. Mai 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 6. April 1999 betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1995 und 1996 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1995 und 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 werden abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist ein ins deutsche Vereinsregister eingetragener Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck es ist, aufgrund des "Wortes Gottes christliches Leben zu wecken und zu pflegen". Dazu veranstaltet der Berufungswerber sog. Freizeiten mit einem intensiven und für die Teilnehmer verbindlichen Programm für Kinder, Jugendliche, Familie und Erwachsene sowie durch die Unterhaltung von Freizeit- und Jugendhäusern, Bewegungs- und Bildungseinrichtungen". Die von den Teilnehmern an den Freizeiten geleisteten Aufenthaltsbeiträge wurden vom Berufungswerber mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % für die die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 lit. b UStG 1994 versteuert.

Diese steuerliche Behandlung der Aufenthaltsentgelte wurde anlässlich einer Betriebsprüfung der Jahre 1994 bis 1996 betreffend in Streit gezogen: nach Meinung des Prüfers stand die Erbringung von kirchlichen und seelsorgerischen Leistungen eindeutig im Vordergrund, sodass diese Entgelte nicht mit dem ermäßigten, sondern mit dem Normalsteuersatz von 20 % zu versteuern sei.

Das Finanzamt nahm in der Folge mit Bescheid vom 6. April 1999 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1994 bis 1996 wieder auf und erließ gleichzeitig neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1996, mit denen den Feststellungen des Prüfers betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung der Aufenthaltsentgelte Rechnung getragen wurde. Für das Jahr 1997 erließ es gemäß § 200 Abs 1 BAO einen vorläufigen Bescheid mit dem Hinweis auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung 1994 bis 1996.

Mit Schriftsatz vom 5. Mai 1999 erhob der Berufungswerber Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1995 und 1996 sowie gegen die neuen Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sich gemäß § 10 Abs 2 Z 14 UStG 1994 für Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet hätten, die Steuer auf 10 % ermäßige, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hierbei üblichen Nebenleistungen bestünden und sie nicht bereits unter § 6 Abs 1 Z 23 oder 25 UStG 1994 fielen. Die Freizeitleistungen des Berufungswerbers seien daher zumindest in dem Ausmaß, in dem sie an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht erreicht hätten, erbracht würden, mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Außerdem seien mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 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 nachgekommen. Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. I der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie sehe eine Steuerbefreiung für Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen vor, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgten, ihren Mitgliedern in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbrächten, vorausgesetzt, diese Befreiung führe nicht zu Wettbewerbsverzerrungen. Diese Befreiungsbestimmung sei ab 1.1.1995 in Österreich zu berücksichtigen und auf die Umsätze des Berufungswerbers anzuwenden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 1999 gab das Finanzamt der Berufung betreffend die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 insofern statt, als es auf die Entgelte für die sog. Freizeiten den ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994 im vom Berufungswerber beantragten Ausmaß anwandte. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des Art 13 Teil A Abs. 1 lit. I der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie wies es die Berufungswerber als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 20. August 1999 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Berufungsentscheidung vom 24. Oktober 2000 wies der Berufungssenat als Organ der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997 als unbegründet ab und setzte gleichzeitig die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 endgültig fest. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 gab er in einem nicht mehr strittigen Punkt statt, im Übrigen wies er sie als unbegründet ab.

Gegen diese Entscheidung erhob der Berufungswerber Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob mit Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, Zl. 2001/15/0004-8, die angefochtene Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz hat daher über die durch die Aufhebung der angefochtenen Berufungsentscheidung wieder offene Berufung im fortgesetzten Verfahren zu entscheiden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zunächst ist festzuhalten, dass der Berufungswerber ursprünglich nicht nur ua. gegen die neuen Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1996, sondern auch gegen die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide berufen hat. Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 1999 lediglich über die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Sachbescheide, nicht aber über die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide selbst entscheiden. Auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat, da sich der Vorlageantrag nur auf die neuen Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 bezogen hat, nur über diese abgesprochen. Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide ist daher nach wie vor offen. Da bei Berufungen, die sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen Sachbescheide gerichtet sind, stets zunächst die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden ist (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 7), ist im fortgesetzten Verfahren daher zuerst über die Berufung betreffend die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1995 und 1996 abzusprechen. Hierzu ist zu sagen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren durch das Finanzamt erfolgte deshalb, weil die vom Berufungswerber angebotenen sog. Freizeiten erst im Zuge der Betriebsprüfung genauer steuerlich geprüft wurden. Aufgrund der dabei eingeholten Informationen und schriftlichen Unterlagen wie Prospekte, Satzungen etc. gelangte die Betriebsprüfung zu ihrer vom Berufungswerber abweichenden umsatzsteuerlichen Beurteilung der Aufenthalte im Rahmen der Freizeiten. Das Finanzamt stützte die Wiederaufnahme daher auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel. Da diese zu im Spruch anders lautende Bescheide zumindest hätten führen können (nur auf die Möglichkeit eines im Spruch anders lautenden Bescheides kommt es an), erfolgte die Wiederaufnahme zu Recht. Im Übrigen hat der Berufungswerber in der Berufung auch nicht weiter dargelegt, weshalb die Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt sein soll. Die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1996 stützte das Finanzamt zudem noch auf einen anderen, nicht angefochtenen, Wiederaufnahmegrund (Tz 16 des Prüfberichtes). Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend 1995 und 1996 war daher als unbegründet abzuweisen.

Was die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 anlangt ist zu sagen: Bereits in der angefochtenen Berufungsentscheidung vom 24. Oktober 2000 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgeführt, dass die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. I der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie auf die berufsgegenständlichen Umsätze nicht anwendbar sei, weil die in dieser Bestimmung enthaltenen Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt seien und im Übrigen die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen des Art 13 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie umschrieben seien, eng auszulegen seien. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Meinung an und verweist auf die diesbezüglichen, auch im bescheidaufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Dezember 2005 wiedergegebenen, Ausführungen. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof im obzitierten Erkenntnis zur im Beschwerdeverfahren strittigen Frage, ob aus Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie eine Steuerbefreiung für die berufsgegenständlichen Umsätze abzuleiten sei, trotz der Bescheidaufhebung darauf hingewiesen hat, dass die Ansicht des Beschwerdeführers, 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 Art. 13 Teil A Abs. 1 gemeint sein müssten, nicht zielführend sei. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH würden nach Art. 13 Teil A der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie nämlich nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten befreit, sondern nur diejenigen, die einzeln angeführt und sehr genau beschrieben seien (so z.B. die Urteile des EuGH vom 12. November 1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industrie*, RdNr. 18, und vom 1. Dezember 2005, C-394/04 und C-395/04, *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE*, RdNr. 16).

Zu klären bleibt somit, welcher Steuersatz auf die in Rede stehenden Umsätze anzuwenden ist. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz (so wie auch die Betriebsprüfung) hat in der Berufungsentscheidung vom 24. Oktober 2000 die Anwendung eines ermäßigten Steuersatz (sowohl den in der Berufungsvorentscheidung herangezogenen § 10 Abs. 2 Z 14 UStG als auch § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu Wohnzwecken) und § 10 Abs. 2 Z 4 lit. b (Beherbergung in Wohn- und Schlafräumen) mit der Begründung versagt, das Angebot der Freizeiten sei als einheitliche Leistung zu werten, bei der die kirchlichen oder seelsorgerische Leistungselementen überwiegen und die daher dem Normalsteuersatz unterliege. Dazu stellte der Verwaltungsgerichtshof in dem in Rede stehenden bescheidaufhebenden Erkenntnis fest, dass im Allgemeinen nicht von einer Überlagerung von Beherbergungsleistungen durch Betreuungsleistungen etwa während eines Urlaubsaufenthaltes gesprochen werden könne, vielmehr handle es sich bei Betreuungs- und Beherbergungsleistungen grundsätzlich um eigene Leistungen (so auch Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 10 Tz 72).

Hiezu ist festzustellen, dass gerade bei Beherbergungsleistungen im Rahmen von Urlaubsaufenthalten regelmäßig Betreuungsleistungen mitumfasst sind. Nach der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis erstreckt sich die Begünstigung auch auf Betreuungsleistungen, wenn diese als mit der Beherbergung regelmäßig verbundene Nebenleistungen anzusehen sind. Regelmäßige Nebenleistungen sind damit jedenfalls die Bereitstellung von Beleuchtung und Beheizung, Wäsche und Handtüchern, Wasser, die Reinigung und sonstige Servicearbeiten. Bei den sog. Pauschalangeboten und all-inklusive-Angeboten werden von der Verwaltung als regelmäßige Nebenleistungen, sofern dafür kein gesondertes Entgelt verrechnet wird, zB auch die Kinderbetreuung, die Zur-Verfügung-Stellung von Fernsehgeräten, Sportgeräten und Fahrrädern, Sauna, Solarium, Dampf- und Schwimmbad, Fitnessräume, Verabreichung von Massagen, Verleih von Liegestühlen, geführte Wanderungen, Zur-Verfügung-Stellung von Sportanlagen einschließlich Sportlehrern, Abgabe von Liftkarten, Eintrittskarten, der Autobahnvignette sowie Animation angesehen (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 10 Tz 73).

Bei den in Rede stehenden Aufenthalten handelt es sich laut dem zu den Akten liegenden Katalog um Urlaubsaufenthalte mit einer speziellen religiösen Ausrichtung. Die dort angegebenen Preise beinhalten die Unterkunft in Zwei- und Mehrbettzimmern, Vollpension, Organisation und Betreuung sowie die Unfall-, Haftpflicht- und Krankenversicherung für die Dauer der Freizeit. Auch wenn bei den Freizeitaufenthalten die kirchlichen und seelsorgerischen Zielsetzungen im Vordergrund stehen mögen, ändert dies nichts daran, dass in umsatzsteuerlicher Hinsicht eine Beherbergungsleistung vorliegt. Der Fall ist nicht anders zu beurteilen als etwa ein Wellness-Urlaub, bei dem ja auch das körperliche Wohlfühl im Vordergrund steht, ohne dass deshalb die Beherbergungsleistung verdrängt werden würde. Die mit den Freizeiten verbundene und im Preis enthaltene Betreuungsleistung ist wie etwa die Betreuung in Form der Verabreichung von Massagen oder der Animation bei all-inclusive-Angeboten als unselbständige Nebenleistung zu behandeln. Abgesehen davon ist den Akten nicht zu entnehmen, welche Teile des Gesamtpreises auf die einzelnen Leistungen entfallen, so dass eine Aufteilung der Gesamtleistung in eine Beherbergungs- und einen Betreuungsleistung auch gar nicht möglich wäre. Die Aufenthaltsentgelte sind daher gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994 mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu versteuern. Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 war daher teilweise stattzugeben. Gleichzeitig war der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Feldkirch, am 6. März 2006