

GZ. RV/2638-W/02, RV/3034-
W/02, RV/3741-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Dipl.Ing. Gertraude Ritz, Brigitte Samitz und KomzIR. Johann Fröhlich am 24. April 2003 über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Kurt Kozlik,, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 2000 und Einkommensteuer 1997 bis 2000 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird für 1995 festgesetzt mit **11.167,93 €** (153.674 S).

Die Umsatzsteuer wird für 1996 festgesetzt mit **13.923,82 €** (191.596 S).

Die Umsatzsteuer wird für 1997 festgesetzt mit **7.401,29 €** (101.844 S).

Die Umsatzsteuer wird für 1998 festgesetzt mit **9.786,27 €** (134.662 S).

Die Umsatzsteuer wird für 1999 festgesetzt mit **13.216,14 €** (181.858 S).

Die Umsatzsteuer wird für 2000 festgesetzt mit **8.618,71 €** (118.596 S).

Die Einkommensteuer wird für 1997 festgesetzt mit **14.118,88 €** (194.280 S).

Die Einkommensteuer wird für 1998 festgesetzt mit **21.507,53 €** (295.950 S).

Die Einkommensteuer wird für 1999 festgesetzt mit **28.516,82 €** (392.400 S).

Die Einkommensteuer wird für 2000 festgesetzt mit **15.392,69 €** (211.808 S).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielt als Psychotherapeutin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Sie erzielt weiters Einkünfte aus einer Vortragstätigkeit für den G-Verein. Als Vereinsfunktionärin (Schriftführerin) des G-Verein bezieht sie zudem Funktionsentschädigungen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob

1. die Einnahmen aus der Vortragstätigkeit gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit sind;
2. die Funktionsentschädigungen der Umsatzsteuer zu unterziehen oder als umsatzsteuerfreie oder nicht umsatzsteuerbare Entgelte zu behandeln sind;
3. die Funktionsentschädigungen um das in den Vereinsrichtlinien vorgesehene Betriebsausgabenpauschale (bzw. Werbungskostenpauschale) in Höhe von 1.000 S monatlich zu kürzen sind.

Die Bw. legte im Zuge des Berufungsverfahrens ein Schreiben des G-Verein vom 1. Dezember 1999 vor, in welchem bezüglich der Funktionsentschädigungen ausgeführt wird, diese seien pauschale Aufwandsentschädigungen für Vereinsfunktionäre. Sie würden ausschließlich gemäß den Beschlüssen der hiefür zuständigen Vereinsgremien nach Vorlage eines entsprechend ausgefüllten Formulares (der betreffende Vordruck war dem Schreiben angeschlossen) ausbezahlt.

Zu den vom Verein ausbezahlten Vortragshonoraren wird im Schreiben vom 1. Dezember 1999 im Wesentlichen ausgeführt, der G-Verein führe Ausbildungen (ein psychotherapeutisches Propädeutikum, psychotherapeutische Fachspezifika, eine Supervisionsausbildung, eine Organisationsentwicklungsausbildung usw.), welche Kenntnisse berufsbildender Art bzw. der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittelten, durch. Vergleichbare Ausbildungsgänge würden an öffentlichen Schulen und Universitäten angeboten. Der G-Verein hebe daher für die Ausbildungsbeiträge keine Umsatzsteuer ein (alle von ihm ausgestellten Rechnungen enthielten den Vermerk "umsatzsteuerfrei") und nehme von den Vortragenden ausschließlich umsatzsteuerfreie Honorarnoten (im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 und § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994) entgegen.

Beim G-Verein handelt es sich um einen gemeinnützigen Verein.

Nach § 8 der Vereinsstatuten sind Organe des Vereines die Generalversammlung, der Vorstand und das Präsidium, die Rechnungsprüfer und das Schiedsgericht.

Nach § 11 der Vereinsstatuten ist der (die) Schriftführer(in) Mitglied des Vorstandes und des Präsidiums.

Nach § 15 Abs. 5 der Vereinsstatuten hat der Schriftführer den Generalsekretär bei der Führung der Vereinsgeschäfte zu unterstützen. Ihm obliegt die Führung der Protokolle der Generalversammlung, des Vorstandes und des Präsidiums.

Der Senat hat erwogen:

1. Vortragshonorare

Nach § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 sind steuerfrei:

a) die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird;

b) die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne des lit. a.

Mit der Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 erfolgte eine Umsetzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RI. Nach der 6. EG-RI. hat sich die Befreiung auf "den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" zu beziehen. Danach sollte offenbar neben

den Leistungen der Schulen (bzw. Einrichtungen) auch der Privatunterricht durch selbständige Lehrer, die nicht an Schulen tätig sind, befreit werden. Der Begriff der öffentlichen Schulen (und Schulen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994) ist daher richtlinienkonform und teleologisch weit auszulegen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, S 644). Die Befreiung umfasst zB auch die Entgelte der selbständigen tätigen Vortragenden am Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer (WIFI) und am Berufsförderungsinstitut (vgl. BM für Finanzen, 9. August 1996, ÖStZ 1996, 443; BM für Finanzen, 27. August 1996, ÖStZ 1996, 443).

Gleiches hat aber auch für die vom G-Verein an die Bw. ausbezahlten Vortragshonorare zu gelten.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung der Funktionsentschädigungen

Nach § 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. 2 Z 1 UStG 1994 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Die oben angeführten Definitionsmerkmale des Unternehmerbegriffes sind im vorliegenden Fall gegeben.

Sind Personen für einen Verein als Funktionär tätig, ohne dass ein Dienstverhältnis begründet wird, so stellen die Vergütungen für erbrachte Leistungen Umsätze dar. Dabei sind sie entweder Teil einer schon bestehenden gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit oder sie begründen die Unternehmereigenschaft, wenn die für den Verein ausgeübte Tätigkeit nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen erbracht wird. Ob bei der leistungserbringenden Person Gewinnerzielungsabsicht besteht oder nicht, ist hiebei nicht relevant (vgl. Kohler/Quantschnigg/Wiesner/Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Wien 2002, S 514, C.7.2 Umsätze der für einen Verein tätigen Personen).

Ein Dienstverhältnis wird bei einer Tätigkeit als Vereinsfunktionär nur im Ausnahmsfall begründet und ist im gegenständlichen Fall unbestrittenmaßen nicht gegeben.

Die Funktionsentschädigungen sind daher umsatzsteuerbar und – da im UStG 1994 hiefür keine Steuerbefreiung vorgesehen ist – auch umsatzsteuerpflichtig.

3. Betriebsausgabenpauschale

Personen, die für einen Verein – beispielsweise durch Wahl der Vereinsmitglieder in bestimmte in der Rechtsgrundlage vorgesehene Funktionen – tätig sind (zB als Vereinskassier, Vereinsobmann oder Rechnungsprüfer) beziehen aus dieser Funktion, insoweit sie gegen Auszahlung sogenannter "Aufwandsentschädigungen" (zB Sitzungsgelder, Ersätze für Reisekosten usw.) und somit nicht unentgeltlich erfolgt, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (vgl. Kohler/Quantschnigg/Wiesner/Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Wien 2002, S 494, C.7.1.4.1 Vereinsfunktionäre; vgl. auch VwGH 30.1.2001, 95/14/0043).

Von derartigen Aufwandsentschädigungen sind bei sonstigen selbständigen Einkünften Betriebsausgaben zu berücksichtigen, die auch gemäß § 184 BAO geschätzt werden können.

Da davon auszugehen ist, dass im vorliegenden Fall Betriebsausgaben (zB für Arbeitsmittel) in Höhe von 1.000 S monatlich angefallen sind, werden in der Berufungsentscheidung, entsprechend dem Berufungsantrag, Betriebsausgaben in Höhe von 12.000 S jährlich berücksichtigt.

Auf Grund der obigen Ausführungen waren die angefochtenen Bescheide wie folgt abzuändern:

Bei den Umsatzsteuerfestsetzungen für 1995 bis 2000 wurden die Funktionsentschädigungen in Höhe von 66.666,67 S und 11.666,67 S (für 1995), in Höhe von 100.000 S (für 1996), in Höhe von 129.168,33 S (für 1997), in Höhe von 127.250 S (für 1998), in Höhe von 130.625 S (für 1999) sowie in Höhe von 149.995 S (für 2000) berücksichtigt. Die abziehbaren Vorsteuern wurden, entsprechend den geänderten Anteilen der steuerpflichtigen Umsätze, für 1995 mit 28.990,00 S (100 %), für 1996 mit 42.628,12 S (100 %), für 1997 mit 11.674,46 S (55,69 %), für 1998 mit 21.478,23 S (66,61 %), für 1999 mit 15.085,03 S (72,09 %) und für 2000 mit 24.006,24 S (75,58 %) angesetzt.

Bei den Einkommensteuerfestsetzungen für 1997 bis 2000 wurden die Funktionsentschädigungen mit den oben angeführten Nettobeträgen, vermindert um Betriebsausgaben in Höhe von 12.000 S jährlich, als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt.

Weiters wurden die als Betriebsausgaben zu berücksichtigenden Beträge der nicht abzugsfähigen Vorsteuern den obigen Ausführungen entsprechend angesetzt. Die diesbezüglichen Gewinnerhöhungen betragen 2.880,36 S (für 1997), 1.312,36 S (für 1998), 2.245,28 S (für 1999) und 5.635 S (für 2000).

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerfestsetzungen für 1999 und 2000 erfolgten – abgesehen von den oben angeführten Änderungen – gemäß den erstmals im Berufungsverfahren vorgelegten Steuererklärungen.

Nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können, abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO, bis zum 31. Jänner 2003 für Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Für Berufungen, über die bereits nach der bisherigen Rechtslage der Berufungssenat zu entscheiden hatte, kann ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht in einem späteren Schriftsatz nachgeholt werden.

Da die Entscheidung über die gegenständlichen Berufungen bereits nach der bisherigen Rechtslage in die Senatszuständigkeit fiel, war der im Schreiben vom 31. Jänner 2003 gestellte diesbezügliche Antrag verspätet.

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung konnte daher unterbleiben.

Beilagen: 20 Berechnungsblätter

Wien, 30. April 2003