



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch StB., vom 9. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch FA-Vertr., vom 9. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 sowie Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume Februar bis Dezember 2002 und Jänner bis Juli 2003 nach der am 6. März 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Betriebsprüfungsbericht führt das Finanzamt sinngemäß folgendes aus:

Im Jahr 2000 wurde unter Initiative der Familie S. (Obmann: Herr Mag. S. , Kassier: Frau Mag. S.) der Verein gegründet, welcher fast ausschließlich aus Familienmitgliedern bestehe. Laut Statuten sollte er vorwiegend zur Förderung der Kommunikation, Kreativität, Erholung und Bildung dienen und einer Reihe von Zielpersonen (Kindern, Pensionisten, Berufsweiterbildung am PC-Sektor) unter besonderen Aspekten eine alternative Ausbildungsmöglichkeit bieten. Gleichzeitig betrieb die Kassierin am Vereinssitz (Wohnhaus der Familie S.) einen Gewerbebetrieb mit der Gewerbeberechtigung „Organisation und Durchführung von Seminaren, Schulungen und Veranstaltungen“, die vorwiegend für den Verein als Geschäftsführerin und als pädagogische Leiterin mit jeweils 20 Wochenstunden

tätig war. Die Bezahlung der vereinbarten Honorare erfolgte in Raten nach Vorhandensein der erforderlichen Mittel.

Zu Beginn der Tätigkeit war eine Reihe von verschiedensten Kursen entsprechend den Statuten geplant und terminisiert, die jedoch auf Grund fehlender Nachfrage zum Großteil nicht zustande kamen. Neben einzelnen Kinderveranstaltungen (Chorwochen, animierte Schullandwochen und Schulprojekttage) wurden hauptsächlich Vorbereitungskurse für den Europäischen Computerführerschein (ECDL) in sieben Modulen in den ersten beiden Jahren und an deren Stelle eine Ausbildung zu einem „Senioreentrainer“ abgehalten.

Laut Statuten des Vereins sei er als ein nicht auf Gewinn gerichteter, interkonfessioneller und überparteilicher, sowie gemeinnütziger Verein konzipiert. Nach tatsächlicher Tätigkeit bestehe der Hauptzweck des Vereins in der Abhaltung von Kursen gegen Entgelt. Diese wurde im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeübt. Grundsätzlich sei für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit eine in § 39 BAO (Ausschließlichkeit der Förderung begünstigter Zwecke), § 40 BAO (Unmittelbarkeit der Förderung), sowie § 41 (Satzung) und §§ 42 und 43 (Tatsächliche Geschäftsführung) Voraussetzung.

Eine ausschließliche Förderung liege nur bei Erfüllung folgender Voraussetzungen vor:
Verfolgung ausschließlich begünstigter Zwecke, Verneinung jeglichen Gewinnstrebens, Ausschluss einer Erfolgs- und Vermögensbeteiligung der Mitglieder, Pflicht zur sparsamen Verwaltung, Zweckbindung des Liquidationsvermögens. Als Nachfolgerechtsträger dürfe in der Satzung nur wieder ein begünstigter Rechtsträger genannt werden. Die bloße Nennung eines begünstigte Zwecke verfolgenden Vereins mit gleichen oder ähnlichen Zwecken als Empfänger des Restvermögens ohne gleichzeitige Anordnung über die Verwendung des übertragenen Vermögens erfülle die gesetzliche Anordnung nicht.

Weiters gefährde eine Begünstigung von Mitgliedern oder Dritte durch satzungsfremde bzw. unangemessene hohe Ausgaben (Gehälter, Honorare) die Eigenschaft einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft bzw. Vereins.

Grundsätzlich müssten die Funktionäre ehrenamtlich für die Leitung und Geschäftsführung tätig sein. Der Einsatz einer bezahlten Geschäftsführerin (je 36.000,00 S brutto monatlich für Geschäftsführung und pädagogische Leitung) für die im Verein auch als Funktionärin tätige Frau Mag. S. würde im Falle der vollständigen Auszahlung eine Gewinnverschiebung zu Gunsten des Gewerbetriebes der Frau Mag. S. bedeuten und widerspreche der Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft.

Nach der Satzung des Vereins steht ihm der Obmann als Vertretungsorgan vor. Laut tatsächlicher Geschäftsführung werde der Verein nach außen hin jedoch ausschließlich durch Frau Mag. S. vertreten. Der Obmann trete nach außen hin nicht in Erscheinung. Im Vorstand

seien noch zwei weitere Mitglieder der Familie (H. S. und T.T. – Sohn) tätig.

Obmannstellvertreter ist Herr Mag. P., der teilweise auf Honorarbasis tätig sei und als Schriftführer sei Herr B.G. tätig, der als Vertragender und für organisatorische Arbeiten hauptberuflich mit 30 Wochenstunden angestellt ist. Der Sitz des Vereins befindet sich im Wohnhaus der Familie S. . Das Büro sei mit dem der Firma S. Seminare (Gewerbebetrieb) identisch. Auf Grund der Tatsache, dass Frau Mag. S. im Verein als Kassierin tätig ist, habe sie zusammen mit ihrem Gatten die Geldvollmacht und könne sich sämtliche Ausgaben zwischen dem Verein und der Firma aufteilen. Viele Ausgaben (wie Fachbücher, Computeranlagen und Musikinstrumente) wurden über den Gewerbebetrieb angeschafft und bei Bedarf an den Verein vermietet. Nur begünstigungsschädliche Kurse würden über die Firma S. durchgeführt, wobei jedoch dieselben beteiligten Personen wie im Verein eingesetzt werden. Eine Aufteilung der anfallenden Kosten etwa nach einem Umsatzschlüssel erfolgte nicht. Außerdem sei das Honorar der Frau Mag. S. in der Kalkulation der diversen Kurskosten nicht berücksichtigt: Umsatz im ersten vollen Geschäftsjahr 1.170.000,00 S, Nettohonorar Frau Mag. S. 864.000,00 (bei voller Auszahlung).

Die tatsächliche Geschäftsführung müsse in den Rechtsgrundlagen Deckung finden und der ausschließlichen und unmittelbaren Verwirklichung der begünstigten Zwecke dienen. Würden vom Rechtsträger Zwecke verwirklicht, die in der Rechtsgrundlage nicht enthalten sind, oder werden Mittel zur Erreichung der verankerten begünstigten Zwecke ohne entsprechende Verankerung in der Rechtsgrundlage eingesetzt, könnten abgabenrechtliche Begünstigungen unter Beachtung des § 43 BAO nicht gewährt werden. Begünstigungen kämen dem Rechtsträger auch dann nicht zu, wenn die verankerten begünstigten Zwecke überhaupt nicht oder nur unzureichend verwirklicht werden.

Die Verwirklichung begünstigter Zwecke unter Einsatz von Mitgliedern als unselbständig oder selbständig Erwerbstätige beeinträchtigte die begünstigten Zwecke grundsätzlich nicht, es dürfe dadurch aber nicht die Ausschließlichkeit der Verfolgung begünstigter Zwecke oder das Erfordernis der Selbstlosigkeit beeinträchtigt werden. Weder bei Gründung noch während des Bestandes dürfen gemeinnützige Zielsetzungen für die Gründer bzw. für einen nicht unwesentlichen Teil der Mitglieder (mit-)entscheidend sein. Nach Ansicht des Finanzamtes sei dies jedoch in Hinsicht auf die unverhältnismäßig hohe Abgeltung der Arbeitsleistung der Kassierin ohne konkrete Leistungsaufstellung (z.B. Abrechnung der Geschäftsführung und Pädagogischen Leitung des Vereins für vier Monate des Jahres 2000 im September 2001). Die Bezahlung könne ebenfalls in Raten erfolgen und sei nicht konkretisiert. Als Grundlage für die Berechnung wurde das Vortragshonorar für eine Stunde (394,00 S) für eine 40-Stunden-Woche angesetzt, dies aber auf selbständiger Honorarbasis. Auch sei in keiner Weise eine Tragung der Kosten vereinbart.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Kursbeiträge:

Die Umsätze aus den Kursbeiträgen wurden vom Verein gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 als unecht befreit eingestuft, mit der Begründung, dass ein Schreiben des BM für Bildung, Unterricht und Kunst vorlag, in dem es sich beim Verein laut Verordnung des BM für Arbeit, Generationen und Soziales um eine Einrichtung der Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes handle und nur für Zwecke der Behandlung bestimmter beitragsfreier pauschalierter Aufwandsentschädigungen für Lehrende an Erwachsenenbildungseinrichtungen ausgestellt wurde.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 seien 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 dienender Fertigkeiten handle und nachgewiesen werden könne, dass eine der öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werde, unecht von der Umsatzsteuer befreit.

Nach herrschender Rechtsprechung des VwGH sei unter einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung ein schulähnlicher Betrieb anzusehen, der über die organisatorischen Voraussetzungen (Schulräume, ein über längeren Zeitraum feststehendes Bildungsangebot, erforderliches Personal nach Art eines Lehrkörpers und ein Sekretariat) verfüge, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine Tätigkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 auszuüben.

Ein weiterer Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen sei primär der Lehrstoff. Der in der Privatschule vorgetragene Stoff müsse auch dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen. Die Übereinstimmung im Lehrstoff dürfe sich nicht bloß auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände beschränken. Nicht anwendbar sei die Steuerbefreiung u.a. auf Computerkurse (keine vergleichbare Tätigkeit mit öffentlichen Schulen), Lernhilfekurse, Managementkurse, Maschinschreibkurse (Umfang und Lehrziel entspricht nicht dem an öffentlichen Schulen Gebotenen) u.v.a. s. Umsatzsteuerrichtlinien Rz. 874 bis 878.

Da weder die Struktur für den Betrieb einer Schule vorliege (die Lehrveranstaltungen werden in einem Gasthof durchgeführt), noch über einen Lehrkörper bzw. ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot verfüge, könne eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 nicht anerkannt werden.

Umsatzsteuerbefreiungen für Vereine im Zusammenhang mit Bildungsangeboten sind daneben vor allem im § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 betreffend Volksbildungsvereine geregelt. Als Volksbildungsverein gilt ein Verein, der für eine breite Masse der Bevölkerung zu einem annehmbaren Preis Kurse anbiete, welche allgemein bildendes Wissen, technische und

handwerkliche Fähigkeiten zur Ausübung praktischer Berufe vermittelt. Nicht begünstigt seien Veranstaltungen künstlerischer und unterhaltender Art. Die Einnahmen müssten so niedrig sein, dass sie zur Bestreitung der Regien gerade noch ausreichen und wesentliche Gewinne nicht zulassen. Vereine, die lediglich einzelne Fähigkeiten vermitteln (Tanzen, Maschinschreiben und dgl.) oder spezielle Adressaten haben, seien keine Volksbildungsvereine. Weiters ist die Befreiung davon abhängig, dass die Einnahmen vorwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

In seiner Berufung führt der Verein aus, sowohl Satzung als auch die tatsächliche Geschäftsführung erfüllen die Richtlinien der Gemeinnützigkeit. Es würden Maßnahmen zur Förderung der Allgemeinheit unter Anwendung von allgemein bildenden, berufsbildenden und praktischen Kursen zur ausschließlichen und unmittelbaren Förderung der in der Satzung genannten Zwecke abgehalten.

Die angebotenen Lehrveranstaltungen würden nach einem allgemeinen Lehrplan bzw. allgemeinen Modulen angeboten, es sei ein ständiger Lehrkörper im Auftragsverhältnis zur Unterrichtstätigkeit beschäftigt als auch eine ständige Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung wie öffentlich-rechtliche Fortbildungseinrichtungen, die unter die Steuerbefreiung fallen. Im Abschnitt 10 Art 13 lit. A Abs. 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sei weiters ausgeführt, diese Befreiungen dürften nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen. Dieselben Lehrveranstaltungen würden auch im Rahmen von Wifi oder BFI abgehalten. Andererseits werde vom Verein ebenso ein Senioreentrainerlehrgang angeboten. Die Festsetzung der Umsatzsteuer stelle einen Wettbewerbsnachteil gegenüber den anderen Anbietern dar, da die Leistungen hauptsächlich selbst erbracht werden und die Umsatzsteuer wegen der meistens nichtunternehmerischen Teilnehmer zum Kostenfaktor werde. Im Übrigen wird auf die bereits erwähnte Bestätigung des Bundesministeriums für Unterricht und Kunst für die Tätigkeit in der Erwachsenenbildung, hingewiesen.

Der Verein wendet sich weiters gegen die Feststellung, er habe eine wechselnde Anzahl von Mitgliedern und auch der Vorstand bestehe nicht ausschließlich aus der Familie S. . Bezugnehmend auf den PC-Sektor sei eine falsche Feststellung getroffen worden, indem behauptet wurde, dass hauptsächlich Kurse für den europäischen Computerführerschein abgehalten werden und dies den Statuten widerspreche. Dies sei unrichtig, zumal in § 2, Punkt 1 sich von 16 Zielen dezidiert auf PC bezogen und neue Technologien mit eingeschlossen werden.

Dass Leistungen willkürlich abgerechnet wurden, sei unrichtig. Es liegen nachvollziehbare Abrechnungen vor, jedoch konnten nicht die Honorare zur Gänze entrichtet werden, da im

Verein das entsprechende Geld gefehlt habe und er nicht mit einem Kontominus belastet werden sollte.

Bei den animierten Schullandwochen handelte es sich nicht um eine Spaßlehrveranstaltung, sondern um einen mit lehrplangemäß beinhalteten Themenschwerpunkten nach einem Stundenplan ablaufenden Unterricht mit Praxisbezug.

Zur Erreichung des Vereinsziels sei die Abhaltung von Kursen bzw. der Kursbetrieb ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb. Durch den Betrieb der Erwachsenenbildung sei somit kein Verstoß gegen die Ausschließlichkeit als auch die Unmittelbarkeit der Förderung begünstigter Zwecke gegeben, weil die Kurse die Förderung der Allgemeinheit ermöglichen und für jedermann zugänglich seien.

Die Behauptung, die Begünstigung von Mitgliedern oder Dritten durch satzungsfremde bzw. unangemessen hohe Ausgaben (Gehälter und Honorare) sei unrichtig, da die Höhe der gezahlten Honorare fremdüblich sei. Die Funktionäre seien grundsätzlich ehrenamtlich tätig. Die in Rechnung gestellte Geschäftsführung und pädagogische Leitung habe sich ausschließlich auf den unentbehrlichen Hilfsbetrieb bezogen und sich am Jahresgehalt eines Direktors mit akademischer Ausbildung mit etwa 55.000,00 Euro orientiert. Bei zu leistenden 1.700 Arbeitsstunden pro Jahr ergäbe dies einen Stundensatz von 32,35 Euro. Es wurde von einem monatlichen Stundenaufwand von ca. 160 Stunden ausgegangen.

Die Feststellung, dass bei einem Nettoumsatz von 1.170.000,00 S Frau Mag.S. 864.000,00 S an Honorar erhalten sei nicht richtig, weil nur 522.000 S ausbezahlt wurden.

In den Akten befindet sich weiters eine undatierte Stellungnahme der Prüferin zum Berufungsvorbringen. Sie wies darauf hin, die als Vereinskassierin agierende Frau verfüge über eine Gewerbeberechtigung für die Durchführung von Seminaren und betreibe ein Einzelunternehmen, welches vom Verein auf Honorarbasis mit der pädagogischen Leitung und Geschäftsführung beauftragt wurde. Es sei laut ihren eigenen Angaben ein Fixhonorar von monatlich 30.000,00 S zuzüglich 36.000,00 S für jeweils 20 Wochenstunden vereinbart worden. Die Auszahlung erfolgte nach Verfügbarkeit der Geldmittel des Vereins und nicht näher konkretisierten Raten. Der Gewerbebetrieb erzielte weiters Einnahmen aus einem Telefontrainingskurs und der Vermietung von Anlagevermögen an den Verein. Die Software wurde jedoch vom Verein angeschafft. Sowohl Verein als auch Einzelunternehmen werden von einem gemeinsamen Büro aus betrieben, wobei Herr B.G. als Vortragender und Bürokraft mit 30 Wochenstunden und später eine geringfügig Beschäftigte angestellt wurden. Eine genaue Trennung der Aufwendungen zwischen Verein und Einzelunternehmen wurde vom Finanzamt aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht vorgenommen, zumal sich die Auswirkungen hauptsächlich hinsichtlich der Umsatzsteuer zeigten.

Im Übrigen verwies die Prüferin darauf, unter Berücksichtigung sämtlicher Kosten, vor allem des vereinbarten Honorars der Kassierin, könne nicht kostendeckend gearbeitet werden.

In der weiteren Folge wurden die Berufungen unter Hinweis auf die Strittigkeit der unechten Steuerbefreiung bei der Umsatzsteuer und die Gemeinnützigkeit dem unabhängigen Finanzsenat zur weiteren Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsauftrag wurde der Verein zu weiteren Sachverhaltsaufklärungen und Vorlage von Unterlagen wie der Generalversammlungsprotokolle, des Status des Vereinsvermögens, der Mitgliederverzeichnisse, der in der Satzung angesprochenen Differenzierung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Mitgliedern, Stundenanzahl der entgeltlichen und unentgeltlichen Vereinsveranstaltungen samt Kursprogrammen, ev. Verträgen über die pädagogische Leitung und Geschäftsführung und Stundenaufzeichnungen, Dienstverträgen und Verträgen über die Anmietung des Anlagevermögens ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung wurden folgende Ergänzungen (auszugsweise) zum Sachverhalt gemacht.

Mitgliederstruktur:

Mitglieder/Jahr	2000	2001	2002	2003
ordentliche	10	10	10	10
außerordentliche	67	120	129	76

Entsprechend § 3 Abs. 2 der Statuten sind ordentliche Mitglieder jene, die sich voll an der Vereinsarbeit beteiligen. Die Teilnahme an Kursen ist entsprechend der Vereinsinformation an die Mitgliedschaft gebunden.

Den Jahresversammlungsprotokollen ist zu entnehmen, dass lediglich solche ordentliche Mitglieder, die überwiegend als Vereinsfunktionäre (wie Obmann, Obmann-Stellvertreter, Schriftführer, Schriftführer-Stellvertreter, Kassier, Kassier-Stellvertreter, Beiräte, Kassenprüfer) tätig waren, an der Jahreshauptversammlung teilnahmen.

Weiters wurde eine Aufstellung (Punkt 5) über die abgehaltenen entgeltlichen und unentgeltlichen Kurse nach Stunden und Teilnehmeranzahl vorgelegt, woraus sich folgendes Ergebnis ersehen lässt:

entgeltliche Veranstaltungen:

Jahr	2000	2001	2002	2003
Kursstunden	935	1460	884	638
Teilnehmeranzahl	346	628	201	107

unentgeltliche Veranstaltungen:

Jahr	2000	2001	2002	2003
Stunden	9	9	10	50

Was die Kursstruktur anlangt, wurden von 2000 und 2001 – in etwa bis zum Ausscheiden des Angestellten und Schriftführers des Vereins – vorwiegend Computerkurse verschiedenster Teilnehmer- und Altersgruppen sowie Projekt-, Feriensport-, Chor- und Kinderchorwochen, 2002 und 2003 neben Projekt- und Chorwochen hauptsächlich die Seniorentrainerausbildung angeboten.

Aus der abgeforderten Kalkulationsunterlage errechnet sich bezogen auf die über **mehrere Jahre** erzielten Einnahmen unter Berücksichtigung der kursbezogenen Ausgaben und den Fixausgaben **eines Jahres**, die auch die Kosten für die Pädagogische Leitung und Geschäftsführung beinhalten, ein ausgeglichenes Betriebsergebnis. In der Übersichtstabelle werden allerdings lediglich Fixausgaben eines Jahres in Abzug gebracht.

Zur Pädagogischen Leitung und Geschäftsführung wurde ein umfangreiches Tätigkeitsprofil vorgestellt, zumal die durch die Statuten und den Anspruch einer modernen, lernfördernden Methodik gegebenen Anforderungen der Kurse sehr viel Vor- und Nachbereitungen mit sich bringen. Unabhängig von den im Prüfungszeitraum als Referentin verrechneten 500 Unterrichtsstunden habe die Kassierin zusätzlich unzählige Assistenzstunden geleistet. Allein im Zeitraum von Juni 2001 bis Oktober 2003 (29 Monate) erschienen 57 Beiträge in Printmedien, was auf ihren Einsatz schließen lässt. Die Beispiele für Bürgerinformationen, Flugblätter, PR-Texte, Infotexte, Checklisten, Leitfäden etc. zeigen, dass diese Produkte nicht nebenbei entstehen können.

Ausgehend vom Tätigkeitsprofil wurde ein monatliches Stundenausmaß von 160 Stunden bei einem Stundenhonorar von 450,00 S (32,70 €) vereinbart. Dies ergibt einen Monatsbetrag von etwa 72.000,00 S (5.232,44 €). Bei einer sich über einen Zeitraum von 47 Monaten erstreckenden Tätigkeit ergebe dies ein vereinbartes Gesamthonorar von 3.384.000 S (245.924,87 €), das vom Verein mit 1.021.179,20 S (74.211,99 €) ausbezahlt wurde. Daneben wurden im Zeitraum von Juni 2002 bis Dezember 2003 577 Übungseinheiten an Referentenhonorare in Höhe von 566.580,35 S (41.175,00 €) dem Bw. gesondert verrechnet. Für mehr als 1.100 Übungseinheiten seien keine Honorare verrechnet worden. Laut Statuten orientieren sich die Vergütungen an den ortsüblichen Tarifen, weshalb keinerlei weitere Beschlüsse des Vereins für erforderlich gehalten wurden. In der im Anschluss an die konstituierende erste Vereinsvollversammlung beschlossenen Geschäftsordnung wurden die Mitgliedsbeiträge, die Einstellung eines Arbeitsnehmers mit einem Beschäftigungsausmaß von 30 Stunden, dass weitere Mitarbeiter nach Bedarf für die vorgesehenen Kurse engagiert

werden können, für die zu Investitionszwecken und als Betriebsmittel aufgenommenen Kredite des Vereins ein im Besitz der Familie S. befindliches Grundstück belehnt werde, die pädagogische Leitung und Geschäftsführung, EDV und sonstige externe Beratung auf Honorarbasis erfolge und je nach Verwendungsdauer und Hauptberuf Referenten und Jugendbetreuer über Honorare oder Angestellte entlohnt werden, festgelegt.

Im Zeitraum Juni 2000 bis Jänner 2002 wurde der Schriftführer des Vereins als Arbeitnehmer im Ausmaß von 30 Wochenstunden beschäftigt. Der Monatsbezug betrug 12.000,00 S (872,07 €) brutto, zuzüglich Sonderzahlungen. Entsprechend der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung oblag ihm die Mitarbeit bei der Planung diverser Kurse, die grafische Bearbeitung und Umsetzung von diversen Kursunterlagen, die Leitung von PC- Kursen, Sport (Tennis) sowie Kinderbetreuung und –Begleitung und diverse Büroaktivitäten im Zusammenhang mit den angebotenen Kursen. Für die gesamte Beschäftigungsdauer liegt ein über ein Excel-Programm vom Dienstnehmer geführtes Arbeitszeitprotokoll vor.

Vom 24. Oktober 2001 bis 31. Oktober 2003 war für den Bw. eine als Seminarassistentin eingesetzte Angestellte mit einem sechsständigen Wochenstundenausmaß – 2 Tage je 3 Stunden - und einem Monatsbezug von 2.600 S (188,95 €) tätig.

Hinsichtlich der PC-Nutzung im Seminarraum und Büro wurde eine Rechnung vom 25. September 2000 der Einzelfirma vorgelegt, aus der eine stundenweise Anmietung (162) von 12 Computerarbeitsplätzen, 1 Ersatzarbeitsplatz, 1 Lehrerarbeitsplatz, 1 Laser- und 1 Tintenstrahldrucker, Scanner, Netzwerk und Zubehör hervorgeht. Für eine Stunde wurde 375,00 S (27,25 €) und für das Büro die Vermietung eines Laptops und 1 PCs inklusive Drucker für 60 Tage á 100,00 S (7,27 €) insgesamt netto 66.750,00 S (4.850,91 €) verrechnet. In einer weiteren Rechnung wurde für die Nutzung von Bibliothek, Noten, Sportgeräten, Spielen, Keyboard, Mikrophone, Verstärker etc. Lehraufwand im Ausmaß von 19 Tagen á 750,00 fakturiert.

In der am 6. März 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Voraussetzungen gemäß § 2 Privatschulgesetz über ständig vorhandene Schulräume, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsprogramm, der erforderliche Lehrkörper und ein Sekretariat vorhanden seien. Die Schulräume seien gemietet. Weiters wurde ein Ausbildungsprogramm mit zwei Curricula und 9 Modulen (Freitag Nachmittag bis Samstag/Sonntag Nachmittag) zwischen 10 und 24 Übungseinheiten vorgelegt, in denen folgende Fächer angeboten wurden: Pädagogik-Geragogik, Methodik-Didaktik, Gedächtnis und Lernen, Psychologische Grundlagen des Alterns, Spiritualität, Medizinische Grundlagen, physiotherapeutische Grundlagen und praktische Übungen, Motogeragogik, Psychotherapie, Krisenintervention, Beratung, Kommunikation, Eigenständigkeit, Kursmanagement und

Gründungsberatung, Kursplanung und praktische Übungen, Musik, Gedächtnis und Bewegung, Kommunikation, Gedächtnis und Mobilität trainieren durch Spiele, Netzwerke, Schreibwerkstatt und Biografiearbeit.

Die Befreiungsbestimmung sei zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen von Privatschulen mit anderen Anbietern wie BFI- Seniorenanimateure auszulegen. Die angebotenen Kinderchorwochen seien ebenfalls nach einem feststehenden Lehrplan durchgeführt worden und nehmen im Verhältnis zu den Gesamtumsätzen ein untergeordnetes Ausmaß ein. Bezuglich der ECDL-Computerkurse werde ebenfalls auf den Lehrplan des BFI verwiesen. Zur Differenzierung zwischen Seniorenntrainer und diplomierten Altenbetreuer gibt die Kassierin des Bw. an, der Seniorenntrainer dürfe keine pflegende Tätigkeit ausüben, es zählen wohl aber Information, Förderung und Begleitung im Alltag zu seinen Tätigkeiten.

In einem nach der mündlichen Verhandlung überreichten ergänzenden Schriftsatz führt der Bw. aus, durch seine Tätigkeit die organisatorischen Voraussetzungen des § 2 Privatschulgesetz zu erfüllen. Für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 sei der Nachweis erforderlich, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werde. Als Maßstab der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen sei primär der Lehrstoff und bezog sich auf die beiden Erkenntnisse des VwGH vom 25.2.1997, 95/15/0126 und 17.3.1986, 84/15/0001. Der Verein unterrichte nicht einzelne Gegenstände, sondern biete eine komplette Ausbildung in verschiedenen Modulen, bestehend aus verschiedenen Gegenständen. Weiters sei das Lehrziel im gesamten auf den Abschluss des „Seniorenntrainers“ gerichtet, wobei ein Teil davon auch der Umgang mit moderner Technik für Senioren, wie z.B. ECDL-Ausbildung. Bezogen auf die Vergleichbarkeit mit Umfang und Lehrziel zu öffentlichen Schulen sei nicht zwingend vorgesehen, das eine öffentlichen Schule genau dasselbe Ausbildungsziel anbieten müsse, sondern viel mehr, dass eine vergleichbare Gesamtausbildung zur Anwendung der Steuerbefreiung ausreiche.

Auf Grund einer telefonischen Nachfrage beim Dachverband des BFI in Wien habe dieser ausgeführt, dass dieses Institut für einzelne Lehrgänge, die unter anderem auch den Seniorenntrainer beinhalten, eigene Lehrpläne erstelle, die nicht in öffentlichen Lehrplänen festgeschrieben seien und ebenso mit einem feststehenden Angebot, mit einem Zertifikat oder einer externen oder internen Prüfung eine fertige Berufsausbildung angeboten werde. Eine Andersbehandlung von gleichen Privatschulen (z.B. BFI) und dem Bw. führe zu einer Ungleichbehandlung und Unregelmäßigkeit in der Besteuerung und im Wettbewerb.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Körperschaftsteuer:

Die maßgeblichen Bestimmungen der BAO lauten:

„§ 34 Abs. 1: Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke aus abgabenrechtlichen Gründen in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

....

§ 35 Abs. 1: Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Abs. 2: Eine Förderung der Allgemeinheit liegt 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.

§ 39: Ausschließliche Förderung liegt vor, wenn folgende 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 anstreben.*
3. *Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert der Sacheinlagen zurückerhalten,*
4. *Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben ... oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen ... begünstigen.*
5. *Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres 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.*

§ 41 Abs. 1: Die Satzung der Körperschaft muss 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.

Abs. 2: Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

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

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

Die Bestimmung des § 41 BAO normiert somit das zwingende Erfordernis der formellen Satzungsmäßigkeit. Sowohl die Satzungszwecke wie auch die Mittel zu ihrer Verwirklichung müssen in der Satzung so genau bezeichnet sein, dass allein mit dieser Satzung die Voraussetzungen für die in Betracht kommenden Abgabenbegünstigungen geprüft werden können (*Stoll, BAO-Kommentar, S 476*).

Selbst wenn der Rechtsträger aufgrund seiner tatsächlichen Geschäftsführung etwa ausschließlich eine gemeinnützige Tätigkeit ausüben würde, würde das einen Satzungsmangel nicht heilen (*Lachmair, RdW 2001, 186*). Die Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit der Betätigung zur Förderung gemeinnütziger Zwecke müssen nach § 41 BAO vielmehr bereits in der Satzung entsprechend verankert sein (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317). Erweist sich die Satzung als unzureichend und entspricht diese nicht einwandfrei den Gemeinnützigkeitsvorschriften der BAO, ist es nach der ständigen Judikatur des VwGH nicht mehr nötig, die tatsächliche Geschäftsführung näher zu untersuchen. Die Begünstigungsvorschriften der Abgabengesetze sind von vornherein nicht anwendbar (vgl. etwa VwGH 11.10.1977, 97/77; 20.2.1996, 93/13/0210; 20.7.1999, 99/13/0078 u. a.). Aus diesem Grund sollen vorweg die Satzungsbestimmungen untersucht werden: Im Hinblick auf die Vermögensbindung normiert § 41 Abs. 2 BAO ausdrücklich, dass der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung des Vereines oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, bereits in der Satzung genau und einwandfrei zu bestimmen ist. Es muss schon nach der Satzung als gewiss angesehen werden können, dass das verbleibende Vermögen ausschließlich für begünstigte Zwecke verwendet wird (VwGH 22.4.1982, 2545/80; 15.2.1968, 1381/67 u. a.). In diesem Zusammenhang führt der VwGH im Ergebnis aus (VwGH 9.8.2001, 98/16/0395): § 39 Z 5 BAO stellt das Erfordernis, dass das Vermögen (nach Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder) bei Wegfall des bisherigen Zweckes für die gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke gebunden bleibt, zusätzlich zu der in der Z 1 genannten Voraussetzung der gegenwärtigen Verfolgung dieser Zwecke auf (Grundsatz der Vermögensbindung, *Stoll, BAO, S 470*).

Eine Körperschaft kann eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nur dann beanspruchen, wenn sie sicherstellt, dass nach Beendigung ihrer Tätigkeit - worunter auch ein Wegfall des bisherigen begünstigten Zwecks zu verstehen ist - das verbleibende Vermögen auch weiterhin steuerbegünstigten Zwecken erhalten bleibt.

Diese Sicherung kann nur durch eindeutige Satzungsbestimmungen erreicht werden. Die Bestimmungen müssen daher so beschaffen sein, dass eine andere Verwendung des Vermögens ausgeschlossen ist, was bedeutet, dass der Verwendungszweck jedenfalls so präzisiert sein muss, dass eine Prüfung, ob es sich tatsächlich um einen steuerbegünstigten

Zweck handelt, leicht möglich ist (VwGH 24.4.1978, 1054/77). Nach dem Vorgesagten bedarf es neben einer Regelung für den Fall der freiwilligen Auflösung der Körperschaft jedenfalls auch einer Vorsorge für den Fall, dass sich eine Änderung des begünstigten Satzungszweckes ergeben sollte. In der Satzung des Bw. wurde weder in der betreffenden Auflösungsbestimmung (§ 16) noch in einer sonstigen Bestimmung für den Fall der Änderung des Vereinszweckes irgendeine Regelung getroffen, sodass in einem solchen durchaus denkbaren Fall von einem Verbleib des Vermögens beim Verein ausgegangen werden kann. Damit wurde aber lediglich für den Fall der freiwilligen Auflösung des Vereines, nicht aber auch für den Fall des **Wegfalles des bisherigen Vereinszweckes** ausdrücklich und eindeutig sichergestellt, dass das Vereinsvermögen weiterhin begünstigten Zwecken erhalten bleibt. Es fehlt in der Satzung eine klare Bestimmung, dass das Vermögen bei Wegfall des begünstigten Zweckes im abgabenfreien Bereich verbleibt, womit eine Zuführung des Vereinsvermögens nach Zweckwegfall zu nicht begünstigen Zwecken nicht ausgeschlossen werden kann.

Die Mittelverwendung im Falle der Auflösung wird in der Satzung der Bw. dergestalt geregelt, dass das Vermögen, "soweit dies möglich und erlaubt ist, einer Organisation zufallen soll, die gleiche oder ähnliche gemeinnützige Zwecke wie dieser Verein verfolgt". Der Verwaltungsgerichtshof hat exakt diese Formulierung als nicht ausreichend und damit schädlich beurteilt (VwGH 20.2.1996, 93/13/0210). Er führte dazu aus: Darüber hinaus liegt aber auch eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinne des § 39 Z 5 BAO nicht vor: Zutreffend wurde vom Finanzamt die Rechtsmeinung vertreten, dass insbesondere auf Grund der Passagen in der in Rede stehenden Satzungsbestimmung "soweit es möglich oder erlaubt ist, einer Organisation zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke verfolgt", nicht sichergestellt ist, dass das Vermögen des Beschwerdeführers im Falle einer Auflösung oder Aufgabe einem nach § 34 BAO begünstigten Zweck erhalten bleibt. Demzufolge entspricht die Satzung im Hinblick auf die ausreichende Bestimmtheit der Vermögensbindung nicht den zwingenden Anforderungen nach § 41 Abs. 2 BAO iVm § 39 Z 5 BAO. Die Satzung ist zumindest in diesem Teil als begünstigungsschädlich einzustufen.

Eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke liegt nur bei Erfüllung aller im § 39 BAO aufgezählten Voraussetzungen vor (Verfolgung ausschließlich begünstigter Hauptzwecke, Verneinung jeglichen Gewinnstrebens, Ausschluss einer Erfolgs- und Vermögensbeteiligung der Mitglieder, sparsame Verwaltung, Bindung des Restvermögens). Die Körperschaft muss nachweisen, dass ihre Tätigkeit auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung begünstigter Zwecke gerichtet ist und mit der Satzung übereinstimmt.

Ob die satzungsmäßige Bestimmung, nicht nur den Interessen der Mitglieder, sondern der Allgemeinheit durch allgemein zugängliche Vorträge zu dienen, dadurch entwertet wird, dass

daneben auch nur für Mitglieder bestimmte Vorträge und Kurse angeboten werden, ist nach der Art der Kurse und den Kriterien für die Aufteilung zu beurteilen. Zu überprüfen ist auch, ob der Verein damit eine wirtschaftliche, unternehmerähnliche Erwerbstätigkeit entfaltet oder ob diese ausgeschlossen werden kann. Die Unmittelbarkeit der Förderung ist dann gegeben, wenn die Kursbesucher dank des jedermann gewährleisteten Zuganges als „Allgemeinheit“ qualifiziert werden kann.

§ 2 Abs. 1 der Satzung spricht zwar von der Erreichung der Ziele durch Bildungsveranstaltungen aller Art, Versammlungen und Informationsveranstaltungen, durch eine geeignete Öffentlichkeitsarbeit, durch Herausgabe von Publikationen (Vereinsnachrichten, kursbezogenen Medien und Software) und durch die Entwicklung von Bildungskonzepten, welche nach Abs. 2 durch Mitgliedsbeiträge und Einschreibgebühr, öffentliche und private Subventionen sowie Sachspenden, freiwillige Spenden und sonstige Zuwendungen, Sponsorunterstützung, Kursbeiträge, Erlös aus Veranstaltungen, die die Vereinsziele unterstützen verwirklicht werden sollen. In tatsächlicher Hinsicht unterscheidet sich die Tätigkeit des Bw. nicht von gewerblichen, kommerziellen Unternehmen, wenn auch betont wird, den Unterricht nach pädagogischen Konzepten gestaltet zu haben. Daran ändern auch die weitwendig erstatteten Vorbringen über die angewandte Unterrichtsmethodik wenig, deren fachliche Beurteilung der Abgabenbehörde der Abgabenbehörde nicht zusteht, weshalb sich entsprechende Auseinandersetzungen als entbehrlich erweisen.

Entsprechend der Gegenüberstellung der nach Stunden aufgelisteten gesamten Veranstaltungen 2000-2003 in Höhe von 3.995 Stunden entfallen 3.917 (ca. 98%) auf entgeltliche und 78 (ca. 2%) auf unentgeltliche Veranstaltungen, wobei von diesen noch ein Großteil als Werbeauftritte für den Besuch entgeltlicher Veranstaltungen zu werten wären. Da die entgeltlichen Kurse im Verhältnis zur Gesamtaktivität einen überragenden Teil einnehmen, ist eine Förderung der Allgemeinheit nicht verbunden. Außerdem sind die allgemein zugänglichen Kurse, vornehmlich mit Leistungsinformation für entgeltliche Seminare etc. verbunden und die Förderung der Allgemeinheit tritt dabei völlig in den Hintergrund. Mit derart bescheidenen Tätigkeiten allein können die laut Satzung verfolgten Vereinsziele nicht erreicht werden. Daher besteht die tatsächliche Geschäftsführung in einer konventionell wirtschaftlichen Tätigkeit und Förderung eigener Erwerbszwecke.

Eine Betätigung, die an sich als Förderung eines nicht zu engen Personenkreises anzusprechen sei, kann dann nicht als gemeinnützig anerkannt werden, wenn auch nur fallweise, aber doch nicht in nebensächlicher Weise, „eigenwirtschaftliche Belange der Beteiligten“, d.h. derer, die auf die Verwendung der Mittel und der Tätigkeit des Unternehmens Einfluss haben, verfolgt werden. Weder bei der Gründung noch während des Bestandes der Körperschaft dürfen eigennützige Zielsetzungen der Gründer oder eines nicht

nur unwesentlichen Teiles der Mitglieder im Vordergrund stehen, wobei in diesem Zusammenhang festzustellen ist, dass gerade die bw. Ausführungen, wonach für die Festsetzung des an die Kassierin vereinbarten Honorars das Jahressalär eines Direktors mit akademischer Ausbildung von rd. 55.000 € herangezogen wurde (vgl. Berufung, Seite 4) in diese Richtung hindeuten. Aus der vorliegenden Gebarung des Bw. ist zu ersehen, dass sich die Auszahlung der Honorare für Geschäftsführung und pädagogische Leitung vornehmlich an den erzielten Einnahmen orientiert. Auch deutet die Bezeichnung „Geschäftsführung“ und die Auskehrung der Ertragsüberschüsse des Vereins durch Geschäftsführungshonorare auf eine begünstigungsschädliche eigennützige Zielsetzung des Vereins hin, weil es gemeinnützigen Zielsetzungen widerspricht, dass nahezu ausschließlich entgeltliche Veranstaltungen und Kurse angeboten werden, die eine entsprechende Werbetätigkeit und Vermarktung bedingen. Das bw. Vorbringen, dass ohne Abhaltung von Kursen der Vereinszweck nicht möglich sei, womit inzident die Rechtsbehauptung des Vorliegens eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO aufgestellt wird, ist wenig überzeugend und entspricht ausschließlich subjektiven Vorstellungen des Bw. Im Übrigen konnte bei Wegdenken des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes allenfalls ein lediglich geringfügiger gemeinnütziger Bereich erblickt werden. Die Auszahlung von Honoraren für Geschäftsführung und pädagogische Leitung, die nahezu das Vierfache des angestellten Mitarbeiters übersteigen, ist mit einem gemeinnützigen Handeln nicht in Einklang zu bringen, weshalb das Vorliegen von Gemeinnützigkeit verneint werden muss. Förderer und Geförderte dürfen keinesfalls ident sein.

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass die Zahl der ordentlichen Mitglieder von 10, die regelmäßig an den jährlichen Vereinsversammlungen und damit an den „Unternehmensentscheidungen“ teilnehmen, einen verhältnismäßig geringen Anteil von 7-13% der Gesamtmitglieder ausmacht. Hinzu kommt, dass hiervon mehrere Personen miteinander verwandt sind und der Vereinsobmann und die Kassierin für die Verbindlichkeiten eines aufgenommenen Kredites mit ihrer Liegenschaft haften. Damit weist der Verein in seiner tatsächlichen Gestionierung gewisse Ähnlichkeiten mit einer Familien-GmbH auf, deren Gesellschafter in den Geschäftsführungsorganen vertreten sind und für aufgenommene Bankkredite oft persönliche oder dingliche Haftungen übernehmen.

Die Ausschreibung von Seminaren und die damit verbundene Vergabe von Mitgliedschaften durch zusätzliche Einhebung des Mitgliedschaftsbeitrages – außerordentliche Mitglieder sind i.w. die Kursteilnehmer - zeigt die Absicht des Vereins, Einnahmen für eine von ihm zu erbringende Leistung zu erzielen und erfüllt damit die Voraussetzungen eines Unternehmers. Aus der bloßen Bezeichnung von Kursbeiträgen lässt für sich selbst noch nichts ableiten, allerdings sollte hier nicht unerwähnt bleiben, dass bspw. Kurseinnahmen 2001 von 1.167.200,00 S (brutto) lediglich 11.300,00 S (brutto, lt. Kontoblatt 4010) an

Mitgliedsbeiträgen ordentlicher und außerordentliche Mitglieder gegenüber stehen, wobei auf die Frage, ob die Beiträge letzterer in Wahrheit nicht zum Leistungsentgelt zu zählen seien, nicht weiter releviert wird. Daher leitet sich ein Bewusstsein der Kursteilnehmer unschwer ab, für die Inanspruchnahme einer angebotenen Leistung ein Entgelt zu bezahlen. Die Frage der Mitgliedschaft tritt zwangsläufig in den Hintergrund, weil jeder, der sich der entgeltlichen Dienste des Vereins bedient, Mitglied des Vereins wird. Gefördert wird in erster Linie, wer die entgeltlichen Dienste in Anspruch nimmt (VwGH 26.5.1982, 39/79, 20.5.1987, 84/13/0267).

2. Umsatzsteuer:

Die Frage des Leistungsaustausches wurde vorhin bereits bejaht und auch vom Bw. nicht näher bestritten. Die Einrichtung von Seminaren und die Verbindung von Seminarbesuchen mit der Aufnahme als außerordentliches Mitglied, zeigt die Absicht des Bw., Einnahmen für einem von ihm zu erbringende Leistung zu erzielen.

In den Jahren 2000-2003 wurden entsprechend Punkt 5 der Vorhaltsbeantwortung folgende Veranstaltungen und Kurse angeboten:

2000: Projekttage VS DL, Feriencamps, Projektwochen HS, PC-Kurse

2001: Projektwochen Schulen, PC-Kurse, Feriencamps, EULE-Startseminare- und –Ausbildung

2002: EULE-Startseminare und –Ausbildung, Projektwochen Schulen, Feriencamp

2003: EULE-Startseminare- und –Ausbildung, Feriencamp

Entsprechend der veröffentlichten Leistungsinformation wird eine vierstufige Ausbildung bis zum EULE-Seniorentrainer (EULE= Eigenständigkeit und Lebensfreude erhalten) angeboten. Es sollen dabei folgende Betreuungsleistungen vermittelt werden: Pflege der Geselligkeit und Gemeinschaft, Tagesgestaltung, Organisation von Beratung und Information in Gesundheitsfragen, kulturellen Veranstaltungen, Feiern, Ausflügen, Exkursionen, Anbahnung von Kontakten mit Vereinen und Schulen des Ortes und ehrenamtlichen Besuchsdiensten, Erstellung von Jahresprogrammen, Veranstaltungsplanung und musischer Anregung, weiters fördern und entwickeln EULE-Seniorentrainer vorhandene Ressourcen von Menschen, um deren Eigenständigkeit sowie geistige und körperliche Mobilität zu erhalten.

In Abgrenzung zum Pflege- und Altenhelfer leisten Seniorenbetreuer, Seniorenanimateure und EULE- Trainer keinerlei Pflegedienste, einzel- oder gruppentherapeutische Arbeit, ärztliche Behandlung oder Beratung. Daraus ergibt sich, dass sie in medizinischen, physio- und psychotherapeutischen Bereichen ausreichend geschult sein müssen, um die Grenzen ihrer eigenen Tätigkeit und die Notwendigkeit der Beratung und Betreuung durch andere Professionisten eindeutig erkennen zu können. Ihre Dienstleistung ist die Begleitung, Aktivierung und Förderung älterer Menschen mit dem Ziel der Verbesserung von Lebensqualität.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind 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 Fähigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, befreit.

Gemeinschaftsrechtlich beruht die Befreiung auf Art 13 Teil A Abs. 1 lit. i und j der 6. MWSt-RL. Nach lit. i sind zu befreien, der Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Die Richtlinienregelung gibt dem Mitgliedstaat somit eine gewisse Freiheit bei der Auswahl der Einrichtungen. Ist aber eine anerkannte vergleichbare Zielsetzung gegeben, müsste jede Art der Aus- oder Fortbildung gegeben sein (*Ruppe, UStG 1994³, § 6, Tz. 301*). Der Zweck der Befreiung der Schulen ist nach den Materialien zum UStG 1972 (383 BlgNR 13. GP, 3) die Förderung der Allgemeinbildung. Zugleich sollen durch die weite Fassung Wettbewerbsverzerrungen zwischen mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Privatschulen und anderen Privatschulen vermieden werden. Den Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Befreiungsbestimmung erblickt der EuGH im Urteil 20.6.2002, Rs C-287/00 – im Zusammenhang mit dem Hochschulunterricht – darin, dass der Zugang zum Hochschulunterricht nicht durch die höheren Kosten versperrt werden soll, die im Fall der Steuerpflicht entstünden (*Ruppe, UStG 1994³, § 6, Tz. 302*).

Befreit sind nur die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen. Privatschulen sind solche, deren Erhaltung und Errichtung nicht einen gesetzlichen Schulerhalter trifft und eine Mehrzahl von Schülern, gemeinsam, nach einem festen Lehrplan unterrichtet werden und im Zusammenhang mit der Vermittlung allgemeinbildender oder berufsbildender Kenntnisse oder Fertigkeiten ein erzieherisches Ziel angestrebt wird (vgl. § 2 PrivSchG). Erforderlich ist aber, dass es sich um eine Einrichtung allgemein- oder berufsbildender Art handelt wie etwa Maturaschulen, Sprachschulen und Musikschulen, Kenntnisse berufsbildender Art etwa in Handels- und Gewerbeschulen, Wirtschaftsförderungsinstituten, Fachhochschulen. Einrichtungen, die sportliche oder technische Fertigkeiten vermitteln oder Fertigkeiten, die im gesellschaftlichen Umgang nützlich sind, fallen nicht darunter (z.B. Schischulen, VwGH 22.4.1998, 95/13/0129, ÖStZB 1998, 143), Tanz- und Fahrschulen).

Die Tätigkeit von Privatschulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen muss der Tätigkeit der öffentlichen Schulen vergleichbar sein. Als Maßstab für diesen Vergleich ist der Inhalt des Lehrstoffes heranzuziehen, wobei dieser dabei auch dem

Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen (VwGH 20.3.1980, 246/79, 29.11.1984, 83/15/0133, 25.2.1997, 95/15/0126). Der Nachweis, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, hat nach dem Gesetz der Steuerpflichtige zu führen (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139). Der Bw. bringt sinngemäß vor, hinsichtlich der EDV-Kurse eine Tätigkeit auszuüben, die auch in öffentlichen Schulen im Gegenstand Informatik unterrichtet wird, wo auch die Möglichkeit bestehe, eine externe Zertifizierung (ECDL) zu erlangen. In diesem Zusammenhang übersieht er allerdings, dass es keine öffentliche Schule gibt, die ausschließlich das Fach Informatik anbietet, daher ist keine Vergleichbarkeit mit einer öffentlichen Schule gegeben, da bloß ein einzelnes Fach angeboten wurde, denn die Übereinstimmung im Lehrstoff darf sich aber nicht bloß auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände beschränken (VwGH 5.3.1981, 1762/80, 4.12.1989, 87/15/0139, 25.2.1997, 95/14/0126). Eine Steuerbefreiung in Sachgebieten, die in öffentlichen Schulen nicht oder nur am Rand angeboten werden, ist im Interesse einer Wettbewerbsneutralität nicht zu gewähren.

Nach der Rechtsprechung nicht anwendbar ist die Befreiungsvorschrift auf persönlichkeitsfördernde Kurse (VwGH 15.9.1976, 519/75, ÖStZB 1977, 39), Eurhythmieschulen (VwGH 23.1.1978, 1851/76, ÖStZB 1978, 198), weil eine Übereinstimmung bloß mit einem Bruchteil des Lehrstoffes einer allgemeinbildenden Schule vorliege. Ebenso liege beim Betrieb einer Kurzschule (4-wöchige Kurse über allgemeinbildende oder berufsbildende Themen, keine Vergleichbarkeit hinsichtlich Umfang und Lehrziel vor (VwGH 20.3.1980, 246/79, ÖStZB 1980, 299) vor, ähnlich die Privatschule für Sprache und Kommunikation (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139, ÖStZB 1990, 266). Selbst Maschinschreibkurse in der Dauer von ein oder zwei (!) Jahren entfalten keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit (VwGH 5.3.1990, 88/15/0042, ÖStZB 1990, 455), die im Hinblick auf die geänderte Bürotechnik mit Computerkursen durchaus vergleichbar erscheinen.

Die vom Verein ins Treffen geführte Feststellung des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur zur Verordnung der BMAG, BGBl. II 1999, 248, wonach er eine Einrichtung sei, die Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung betreibt, kann keineswegs einer schulähnlichen Einrichtung im Sinne der oben referierten Gesetzesbestimmung erblickt werden, weil diese Verordnung ausschließlich beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen für Lehrende an Erwachsenenbildungseinrichtungen betrifft. Gegenstand der Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln (BGBl. Nr. 171/1973) sind Einrichtungen und Tätigkeiten, die im Sinne einer ständigen Weiterbildung die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten sowie der Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsbewusstem Urteilen und Handeln und die Entfaltung der persönlichen Anlagen

zum Ziele haben, wobei in § 2 Abs. 1 bezeichneten als förderungswürdigen Aufgaben wie politische und sozial- und wirtschaftskundliche Bildung, berufliche Weiterbildung, Vermittlung der Erkenntnisse der Wissenschaften, Bildung als Hilfe zur Lebensbewältigung, sittliche und religiöse Bildung, musiche Bildung, Nachholung und Fortführung und Erweiterung der Schulbildung, Führung von Volksbüchereien, Aus- und Fortbildung von Erwachsenenbildnern und von Volksbibliothekaren, Bildungsinformation, Bildungsberatung und Bildungswerbung, Veröffentlichungen über die Erwachsenenbildung und das Volksbüchereiwesen weit über die in der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 genannten Bereiche der Kenntnisse allgemein- und berufsbildender Art hinausgehen. Im Übrigen ist zu bemerken, dass es sich bei den angebotenen Computerkursen und Sommersportwochen für Kinder um keine Erwachsenenbildung handeln kann, sodass eine Rekurrenz auf Erwachsenenbildung bereits vom Ansatz her verfehlt erscheint.

Ebenso ist der Hinweis des Bw., die von ihm veranstalteten Kurse würden auch beim Wirtschaftsförderungsinstitut (WIFI) und beim Berufsförderungsinstitut (BFI) angeboten werden, nicht geeignet, die gegenständliche Einrichtung zu einer allgemein- und berufsbildenden Art zu machen, zumal er nur einen sektoralen Abschnitt von Kursen und kein durchgehendes Bildungsangebot durchführt. Im Übrigen wurde die Sparte der EDV-Kurse bereits wieder aufgegeben und bei der Ausbildung zum Seniorenntrainer wurde nicht näher aufgezeigt, dass der Lehrstoff und das Lehrziel dem von öffentlichen berufsbildenden Schulen Gebotenen entsprechen, wobei es nicht genügt, dass bloß eine Teilübereinstimmung des Lehrstoffes in den Lehrplänen an öffentlichen Schulen übereinstimmt (*Kolacny/Caganek, UStG 1994³, § 6, Anm. 43, S. 328*). Was die Seniorenntrainerausbildung anlangt, wird lediglich auf das nicht weiter ausgeführte Bildungsangebot des BFI verwiesen, welches zwar nach Rz. 877 UStR nach Rechtsmeinung die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen könne. Bei dieser Einrichtung handelt es sich allerdings keineswegs um eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit (vgl. *Kolacny/Caganek, UStG 1994³, Anm. 43*, die diese Ansicht als bedenklich einstufen). Bildungseinrichtungen, die der Umsetzung der dahinter stehenden öffentlich-rechtlichen Trägerorganisationen gesetzlich aufgetragenen besonderen Aus- und Weiterbildungsaufgaben dienen, können grundsätzlich nicht als Vergleichsmaßstab für die Lehrstoffübereinstimmung herangezogen werden, da sie keine öffentlichen Schulen sind. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang auf Art. 13 Teil A Abs. 2 lit. a der 6. MWSt-RL (RL 77/388/EWG) zu verweisen, wonach die Mitgliedstaaten die Zuerkennung der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. MWSt-RL (entspricht § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994) an Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig machen können (z.B. fehlende Gewinnerzielungs- bzw. Gewinnausschüttungsabsicht etc.). Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht

haben die Mitgliedsstaaten daher bei der Auswahl der Einrichtungen, für die die Steuerbefreiung gelten soll, einen gewissen Spielraum.

Inhaltlich führte der Bw. mehrmals ausdrücklich aus, der Senioreentrainer dürfe keine pflegende Tätigkeit wie ein diplomierte Altenbetreuer ausüben. Den Nachweis einer an einer öffentlichen Schule nach Maßgabe einer Berufsausbildung angebotenen Tätigkeit hat er somit nicht geführt, sondern lediglich auf eine im Auslegungsbehelf des BMF genannte Bildungseinrichtung, die ähnliche Kurse anbiete, verwiesen. Abgesehen davon ist festzustellen, bei diesem Vorbringen handelt es sich um einen eher allgemein gehaltenen Hinweis und außerdem sind die Abgabenbehörden nicht weiter gehalten, Beweise über Bildungsangebote von im Gesetz nicht genannten privaten nicht als öffentliche Schulen zu qualifizierende Einrichtungen aufzunehmen. Im Übrigen wurde zur Führung eines Vergleiches mit einer öffentlichen Schule angebotenen Lehrstoffes im bisherigen Verfahren kein substantiiertes Vorbringen erstattet, geschweige denn vergleichbare Einrichtungen benannt, wobei in diesem Zusammenhang wieder auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.12.1989, 87/15/0139 zu verweisen ist, dass der Nachweis, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, der Steuerpflichtige zu führen hat, zumal ihm größere Sachverhaltsnähe zuzubilligen ist. Daran vermögen auch die ergänzend nach dem Schluss der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen nichts zu ändern. Gemäß § 115 BAO tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach Ansicht des VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (VwGH 18.11.2003, 98/14/0008, 17.12.2003, 99/13/0070, 25.2.2004, 2003/13/0117). Die noch im Betriebsprüfungsbericht erwähnte Steuerbefreiung für Umsätze aus den von Volksbildungsvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher, unterrichtender oder belehrenden Art, wenn die Einnahmen vorwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, wird in der Berufung nicht mehr releviert, sodass weitere Erörterungen dahingestellt bleiben können. Abgesehen davon sind kommerziell ausgerichtete Einrichtungen von der Bestimmung nicht erfasst (*Ruppe, UStG 1994³, § 6, Tz. 326*).

Graz, am 23. März 2007