

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.03.2010

Geschäftszahl

2007/15/0108

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der S in T, vertreten durch die Writzmann & Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 2500 Baden, Wassergasse 22- 26/1, Top 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 28. März 2007, Zl. RV/0566-G/05, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 als unbegründet ab. Das Finanzamt habe im Zuge einer Außenprüfung folgende Feststellungen getroffen:

Neubau Gebäude in S.

Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 2000 und 2001 ein Gebäude errichtet, das nach den vorliegenden Einreichplänen ein aus Erd- und Dachgeschoß bestehendes Einfamilienhaus samt Nebengebäude darstelle. In der Baubewilligung vom 13. September 2000 sei über die Errichtung eines Einfamilienhauses abgesprochen worden, wobei das Dachgeschoß nicht ausgebaut werde. Im Zuge der Erteilung der Benützungsbewilligung habe die gemeindebehördliche Begehung am 27. September 2001 ergeben, dass das Erdgeschoß im Wesentlichen dem Bauplan entsprochen habe. Im Dachgeschoß sei bereits eine Raumaufteilung vorgenommen worden. In der am Tage der Begehung vorgelegten händischen Bleistiftskizze der Beschwerdeführerin seien die im Dachgeschoß befindlichen Räumlichkeiten erstmalig mit Abstellraum, Rezeption, zwei Seminarräume und zwei Toilettenräume bezeichnet worden. Die Benützungsbewilligung für das Einfamilienhaus sei am 8. Oktober 2001 erteilt worden.

Die Beschwerdeführerin habe das Haus von Oktober 2001 bis Jänner 2002 zu Wohnzwecken und einen im Erdgeschoß gelegenen Büroraum zu betrieblichen Zwecken genutzt. Anschließend sei sie auf Grund festgestellter Baumängel ausgezogen.

Im Zuge eines Telefonates am 6. April 2005 habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, es sei von Anfang an nicht geplant gewesen, den Dachboden zu adaptieren. Sodann sei geplant gewesen, ein Englischsprachzentrum für Kindergartenkinder, Jugendliche und Erwachsene zu errichten. Dieses Vorhaben sei nach außen hin nicht in Erscheinung getreten. Es sei auch keine Werbung dafür gemacht worden. In einem weiteren Telefonat am 14. April 2005 habe die Beschwerdeführerin erklärt, dass die Räume im Dachgeschoß nicht eingerichtet gewesen seien und dort auch kein Seminar abgehalten worden sei. Nachweisliche Maßnahmen für eine mögliche betriebliche Nutzung seien nicht getroffen worden.

Der Prüfer habe auf Grund der vorgelegten Pläne und der durchgeführten Betriebsbesichtigung eine betriebliche Nutzung des Gebäudes im Ausmaß von 5,1 % (Büro im Erdgeschoß) und die darauf entfallenden Vorsteuern anerkannt. Für die Anerkennung als Betriebsausgaben (Vorsteuern) reichten bloße

Absichtserklärungen über die geplante Abhaltung von Englischseminaren im Dachgeschoß ebenso wenig aus, wie der Umstand, dass die Beschwerdeführerin lediglich die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus diesen Seminaren ins Auge gefasst habe. Voraussetzung sei vielmehr, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden könne. Dabei müsse der auf die Nutzung des Dachgeschoßes gerichtete Entschluss der Beschwerdeführerin klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Gewerbliche Genehmigungsverfahren und eine Mitteilung an das Stromversorgungsunternehmen seien bislang unterblieben. Da auch Anhaltspunkte für eine ernsthafte Einnahmenerzielungsabsicht wie Werbemaßnahmen, Information der Gemeinde und Nachbarn nicht dargelegt hätten werden können, könnten die im Zusammenhang mit dem Dachgeschoß stehenden, für das Jahr 2002 nachgebuchten, tatsächlich aber das Jahr 2001 betreffenden Rechnungen hinsichtlich der damit geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt werden.

Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994

Die Beschwerdeführerin sei laut Gewerbeschein vom 8. Oktober 1998 Inhaberin einer Gewerbeberechtigung für die Ausübung des reglementierten Gewerbes Reisebüro, eingeschränkt auf die Vermittlung und Besorgung von für Reisende bestimmte Unterkunft und Verpflegung. In ihrer homepage beschreibe sie ihr Leistungsspektrum dahingehend, dass sie seit 21 Jahren Jugend-Urlaube in Österreich (konzessionierter Veranstalter von Jugendurlauben) veranstalte. Sie biete an vier wunderschönen Standorten eine bunte Palette von Jugendferien an. Die Angebote zeichneten sich durch hohe Qualität, Erfahrung aus 21-jähriger Tätigkeit im Bereich von Jugendurlauben und einem hochqualifizierten Team aus. Es würden Englisch-Sprachferien, Computer-Urlaube und Talente-Urlaube angeboten. Die Sportler könnten zwischen Segel-, Surf-, Sportmix- oder Reitangeboten wählen. Abenteurer würden für sich das Richtige beim Erlebnis-Aktions-Urlaub in der Obersteiermark finden. Einzigartig in Österreich seien die Aufbauurlaube mit Kinesiologie zur Steigerung von Leistung, Motivation und Konzentration sowie die Persönlichkeitstrainings-Urlaube. Ein Erfolg sei auch der Knigge-Urlaub, bei dem in lockerer Urlaubsatmosphäre ein Kurs über gute Umgangsformen angeboten werde.

Die Beschwerdeführerin schließe jeweils vor Saisonbeginn mit österreichischen Jugendhäusern ein gewisses Kontingent an Unterkünften ab, die dem interessierten Publikum (Jugendliche zwischen 10 und 16 Jahren) in einem nach Zielgebieten geordneten Prospekt angeboten würden. Die Trainer verpflichteten sich, entsprechend den Werkverträgen an einem bestimmten Standort für die Beschwerdeführerin zu arbeiten.

Der Reisepreis für einen einwöchigen Aufenthalt sei ein Pauschalpreis und umfasse Unterkunft und Verpflegung (Vollpension), ausgewähltes Kursprogramm (Englisch-, Computer-, Aufbau-, Persönlichkeitstrainings-, Knigge-, Surf-, Sportmix-, Reit- und Segelkurs, Talentprogramm bzw. Erlebnis-Aktions-Programm) und Betreuung. Die Buchung des entsprechenden ein- bis dreiwöchigen Urlaubes erfolge unmittelbar bei der Beschwerdeführerin, die diese mit einer Anmeldebestätigung quittiere. Eine gesonderte Rechnung werde nicht ausgestellt. Die Kunden seien verpflichtet, bei Anmeldung eine Stornoversicherung abzuschließen, wobei die Beschwerdeführerin mit dem Versicherer eine Rahmenversicherung abgeschlossen habe. Da ausschließlich Jugendliche Leistungsempfänger seien, denen gegenüber sich die Beschwerdeführerin laut Abrechnungsbeleg als Leistungserbringer ausweise und Reisevorleistungen - Unterbringung, Verpflegung, Freizeitgestaltung, Kegeln, Transfer, Mietwagen, Tennis, Minigolf, Reiten und Fischen - in Anspruch genommen würden, sei die Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994 anzuwenden.

Die Beschwerdeführerin habe gegen die diesen Feststellungen folgenden Bescheide des Finanzamtes Berufung erhoben und darin ausgeführt wie folgt:

Neubau Gebäude in S.:

Es sei richtig, dass der ursprünglich der Baubehörde vorgelegte Bauplan keine Hinweise auf eine betriebliche Nutzung enthalten habe. Am Tage der baubehördlichen Begehung sei die geplante betriebliche Nutzung angezeigt und auch ein entsprechender Raumaufteilungsplan für das Dachgeschoß vorgelegt worden. Dass eine entsprechende betriebliche Nutzung nicht möglich gewesen sei, sei darauf zurückzuführen, dass auf Grund von schwer wiegenden Baumängeln Wasserschäden aufgetreten seien, die die Nutzung des gesamten Gebäudes unmöglich gemacht hätten. Im Zuge der Betriebsprüfung sei ein entsprechendes Fotomaterial über den Zustand des Dachbodens vorgelegt worden, aus dem eindeutig hervorgehe, dass die betreffenden Räumlichkeiten nur betrieblich genutzt werden könnten, weil eine private Nutzung nicht möglich bzw. nicht sinnvoll wäre. Das Dachgeschoß sei mit zwei nach Geschlechtern getrennten WC-Anlagen ausgestattet worden und es seien eine Rezeption mit Glasabtrennung und zwei große Seminarräume eingebaut worden. Die bloß vorübergehende Unmöglichkeit einer betrieblichen Nutzung durch den Wasserschaden könne nicht dazu führen, dass der Abzug der mit dem Dachgeschoßausbau zusammenhängenden Vorsteuern versagt werde.

Margenbesteuerung nach § 23 UStG 1994

Die Beschwerdeführerin veranstalte Jugendaufenthalte für 11- bis 16-jährige Kinder ausschließlich auf österreichischem Bundesgebiet. Alle diese Aufenthalte würden ein umfangreiches Lern- und Kursprogramm mit einem ausgeklügelten Stundenplan, der ähnlich einem Schulbetrieb erstellt sei (an den Vormittagen finde immer ein Unterricht statt), umfassen. Zur Durchführung dieser Kurse miete sie jeweils vor Saisonbeginn die Jugendhäuser an, in denen schließlich die Kurse einschließlich Beherbergung und Verpflegung abgehalten würden. Für die Abhaltung der Kurse und die Beaufsichtigung der Kinder auch in der Freizeit werde geeignetes Personal mittels Werkvertrag beauftragt. Der Reisepreis beinhalte Kurs, Unterkunft und Verpflegung. Die

Kosten für die Freizeitgestaltung seien zusätzlich zu entrichten. Die Umsatzbesteuerung sei im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 14 UStG 1994 erfolgt.

Der Begriff Reiseleistung im Sinne des § 23 UStG 1994 werde vom Gesetz nicht näher definiert und müsse daher nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bestimmt werden. Eine Reise setze demzufolge begriffsnotwendig die Überwindung einer größeren räumlichen Distanz voraus, sodass eine Reiseleistung erst dann vorliegen könne, wenn auch eine Reise besorgt werde. Im vorliegenden Fall werde von der Beschwerdeführerin niemals eine eigentliche Reise angeboten oder besorgt. In Einzelfällen würden Bahnkarten reserviert, die aber auch von den Kunden sofort zu begleichen seien. Es könne daher schon allein mangels Besorgung einer Reise von keiner Reiseleistung gesprochen werden. Dass im gegenständlichen Fall die Anwendung des § 23 UStG 1994 an der Zielsetzung dieser Bestimmung vorbeigehe, sei auch daran erkennbar, dass sie ihre gesamten Leistungen auf österreichischem Bundesgebiet erbringe und daher bezogen auf den Leistungsort ein Abweichen von der Regelbesteuerung unbegründet sei. Die Anwendung der Margenbesteuerung würde dazu führen, dass die bei Anwendung der Regelbesteuerung zum überwiegenden Teil dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätze (Unterkunft und Verpflegung) dem Normalsteuersatz unterzogen würden. Bei Betrachtung der angebotenen und verrechneten Leistungen (Unterkunft, Verpflegung, Kurs und Beaufsichtigung von Kindern im Alter von 11 bis 16 Jahren) werde aber deutlich, dass es sich dabei um die typischen, nach § 10 Abs. 2 Z. 14 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Leistungen handle.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - aus, die streitgegenständlichen Rechnungen betreffend Neubau Gebäude in S. wiesen ein Ausstellungsdatum aus dem Jahr 2001 auf. Die Vorsteuern könnten daher keinesfalls im Streitjahr 2002 zum Abzug gebracht werden. Auch ein Abzug im Jahr 2001 scheitere: Es sei unbestritten, dass der bei der Baubehörde eingereichte Bauplan keinen Hinweis auf eine geplante unternehmerische Nutzung des Dachgeschoßes enthalten habe. Erst im Zuge der baubehördlichen Begehung am 27. September 2001 im Rahmen der Erteilung der Benützungsbewilligung habe die Beschwerdeführerin eine entsprechende Planskizze für die behauptete beabsichtigte unternehmerische Nutzung des Dachgeschoßes präsentiert. Da bis zu diesem Zeitpunkt die behauptete Absicht, das Dachgeschoß unternehmerisch nutzen zu wollen, in keiner Weise durch nach außen gerichtete Anstalten erkennbar gewesen sei, könnten die mit dem Dachgeschoß im Zusammenhang stehenden Vorsteuern keinesfalls abgezogen werden. Im Zeitpunkt des Bezuges der Bauleistungen sei die ernsthafte Absicht, das Dachgeschoß unternehmerisch nutzen zu wollen, in keiner Weise objektiv erkennbar gewesen. Diese Vorleistungen könnten daher nicht als für das Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeführt qualifiziert werden. Durch die bloße Vorlage einer Planskizze mit entsprechenden Raumbezeichnungen an die Baubehörde könne nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Wille der unternehmerischen Nutzung des Dachgeschoßes bereits zum Zeitpunkt des tatsächlichen Bezuges der Bauleistungen mit ziemlicher Sicherheit bestanden habe. Dafür müssten weitere nach außen gerichtete Anstalten hinzutreten.

Nach auszugsweiser Zitierung des § 23 UStG 1994 führte die belangte Behörde aus, weil der Begriff der Reiseleistung weder im UStG 1994 noch in der dieser Bestimmung zu Grunde liegenden "6. EG-Richtlinie" definiert sei, müsse er nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bestimmt werden. Dazu zählten neben der Beförderung auch Beherbergung, Verpflegung, Reisebegleitung, Führungen, Besichtigungen, Rundfahrten, Besuch von Veranstaltungen usw. Diese besondere Besteuerungsform gelte nicht, soweit der Unternehmer im eigenen Namen Reiseleistungen mit eigenen Mitteln und Einrichtungen erbringe, also keine Reisevorleistungen in Anspruch nehme. Reisevorleistungen seien alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zu Gute kämen. Hiefür seien nicht die zivilrechtlichen, sondern die tatsächlichen Umstände maßgebend. Als Reisevorleistungen seien insbesondere anzusehen die Beförderung (zu den einzelnen Reisezielen, Transfer, Rundreisen, Stadtrundfahrten, Ausflugsfahrten mit Beförderungsmitteln jeder Art), die Unterbringung (in Hotels, Pensionen, Ferienhäusern), Vermietung von Unterkünften, die Verpflegung, die Betreuung durch selbständige Reiseleiter und Nebenleistungen (Besichtigungen, Führungen, Rundfahrten, Sportveranstaltungen, Sprachkurse, Opernbesuche, Festspielbesuche, Autorennen). Die Besteuerung nach § 23 UStG 1994 komme auch für kurzfristige Sprach- und Studienreisen in Betracht. Diese Bestimmung sei auch anzuwenden, wenn im Rahmen einer Reise nur eine Reisevorleistung in Anspruch genommen werde. So auch dann, wenn nicht die Beförderung des Reisenden übernommen werde, sondern dem Reisenden nur eine Ferienwohnung zur Verfügung gestellt werde. Diese Bestimmung finde auch auf Dienstleistungen Anwendung, die nur in einem Mitgliedstaat erbracht würden.

Dem Antrag der Beschwerdeführerin, die gegenständlichen Umsätze nach § 10 Abs. 2 Z. 14 UStG 1994 zu besteuern, könne nicht entsprochen werden. Die Beschwerdeführerin, die Inhaberin einer Gewerbeberechtigung für die Ausübung des Gewerbes Reisebüro, eingeschränkt auf die Vermittlung und Besorgung von für Reisende bestimmte Unterkunft und Verpflegung, sei, habe in den Streitjahren kein Heim im Sinne dieser Bestimmung durch Erbringung von entsprechenden Eigenleistungen betrieben. Sie habe die angebotenen Leistungen im Wesentlichen unter Inanspruchnahme von Reisevorleistungen erbracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Versagung des Vorsteuerabzuges für den Neubau (Gebäude in S.) sei rechtswidrig. Im Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 hätten Lieferungen und sonstige Leistungen, die auch nur zu einem Bruchteil unternehmerischen Zwecken dienten, ex lege als zu 100 % für das Unternehmen ausgeführt gegolten. Die unternehmerische Nutzung sei anzunehmen, wenn die bezogene Leistung mit der Unternehmenstätigkeit in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehe und diese fördern solle. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass es sich diesbezüglich um den Veranlagungszeitraum 2001 handelt.

Die belangte Behörde ist zu ihrer Feststellung, im Zeitpunkt des Bezuges der Bauleistungen sei die ernsthafte Absicht, das Dachgeschoß unternehmerisch nutzen zu wollen, in keiner Weise objektiv erkennbar gewesen, auf Grund folgender Erhebungen gekommen: Der von der Beschwerdeführerin eingereichte Bauplan habe keinen Hinweis auf eine unternehmerische Nutzung des Dachgeschoßes enthalten. Dazu sei auch ein gewerbliches Genehmigungsverfahren, eine Mitteilung an das Stromversorgungsunternehmen sowie eine Information der Gemeinde und der Nachbarn ebenso unterblieben wie jegliche Werbemaßnahmen. Erst im Zuge der baubehördlichen Begehung am 27. September 2001 im Rahmen der Erteilung der Benützungsbewilligung habe die Beschwerdeführerin eine Planskizze für die behauptete beabsichtigte unternehmerische Nutzung des Dachgeschoßes vorgelegt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, § 167, Tz 10, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur). Diesen Anforderungen hält die Begründung des angefochtenen Bescheides nicht stand:

Die Beschwerdeführerin hat in der Berufung vorgetragen, im Zuge der Betriebsprüfung sei dem Finanzamt entsprechendes Fotomaterial über den Zustand des Dachgeschoßes vorgelegt worden, aus dem eindeutig hervorgehe, dass die betreffenden Räumlichkeiten nur betrieblich genutzt werden könnten, da eine private Nutzung nicht möglich bzw. sinnvoll wäre. So sei das Dachgeschoß zum Beispiel mit zwei nach Geschlechtern getrennten WC-Anlagen ausgestattet worden und es seien eine Rezeption mit Glasabtrennung und zwei große offene Seminarräume u.v.m. eingebaut worden. Auf dieses Vorbringen geht die belangte Behörde nicht ein. Bereits dadurch hat sie den Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Wären die Räume im Dachgeschoß im Zeitpunkt der Fertigstellung des Baues bereits so hergestellt gewesen, wäre die Beurteilung unrichtig, die Räume wären für eine private Nutzung errichtet worden. Die Herstellung einer "Rezeption" durch "Glasabtrennung", der Einbau zweier nach Geschlechtern getrennter WC-Anlagen und zwei große "Seminarräume" entspricht nach der Lebenserfahrung nicht dem üblichen Ausbau eines Dachgeschoßes für eine private Verwendung. Für jene Gebäudeteile, die für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit bestimmt sind, darf der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

Die belangte Behörde hat die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Jugendaufenthalte nach § 23 UStG 1994 besteuert.

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Anwendung der Besteuerung von Reiseleistungen, weil sie keine Reiseleistungen, eine Reise setze die Überwindung einer größeren räumlichen Distanz voraus, erbringe. Der Hauptzweck ihres Unternehmens sei die Veranstaltung eines dem Schulbetrieb gleich kommenden Lernaufenthaltes. Sie betreibe zwar kein eigenes Jugend-, Erziehungs- oder Ausbildungsheim im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 14 UStG 1994, beantrage jedoch die Versteuerung der Leistungen nach dieser Bestimmung. Ihre Hauptleistung bestehe nämlich in der Unterrichtung, Erziehung, Aus- und Fortbildung der Jugendlichen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Die Unterkunft und die Verpflegung sei lediglich eine Nebenleistung, die im Rahmen des gemeinsamen Aufenthaltes, des gemeinsamen Unterrichtes und der gemeinsamen Erziehung erforderlich sei. Reiseleistungen seien nur dann als solche zu erfassen, wenn sie ein ausschlaggebendes im Gesamtpreis sich widerspiegelndes Gewicht hätten. Dies sei bei ihr nicht gegeben, weil die Hauptleistung die Erbringung einer Unterrichtstätigkeit darstelle. Im Übrigen hätten ihre Eigenleistungen nicht mit den eigenen Kosten vom Umsatz abgezogen werden dürfen, sondern nur der Verkaufswert ihrer Eigenleistung. Die von Dritten bezogene Leistung, Unterkunft inklusive Verpflegung, stelle für ihre Kunden keinen eigenen Zweck dar, sondern sei nur Mittel, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Die von Dritten bezogenen Leistungen stellten daher im Vergleich zu den Eigenleistungen reine Nebenleistungen dar. Auch aus diesem Grunde könne die Besteuerung von Reiseleistungen auf sie nicht angewendet werden.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z. 1 nach dem Entgelt bemessen (§ 4 Abs. 1 UStG 1994).

Gemäß § 6 Abs. 1 UStG 1994 sind u.a. (unecht) steuerbefreit die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme etwa der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke

und die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen (Z. 16) sowie 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, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), bewirkt werden (Z. 25 i.V.m. Z. 23).

Nach § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage. Die Umsatzsteuer ermäßigt sich nach § 10 Abs. 2 UStG 1994 auf 10 % u. a. für folgende Leistungen, sofern sie nicht unter § 6 Abs. 1 Z. 23 oder 25 fallen: 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 hierfür üblichen Nebenleistungen bestehen (Z. 14).

Nach § 23 UStG 1994, mit dem die Bestimmungen des Art. 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - gemeinsames Mehrwertsteuersystem; einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (kurz: RL) übernommen wurde, werden nur Reiseleistungen eines Unternehmers besteuert, die er im eigenen Namen, an Nichtunternehmer und unter Beanspruchung von Reisevorleistungen ausführt. Die Reiseleistung ist, auch wenn im Rahmen einer Reise Lieferungen (Verpflegung) erbracht werden, stets als sonstige Leistung zu behandeln. Mehrere Reiseleistungen (z.B. Beförderung, Unterkunft und Verpflegung) gelten hiebei stets als eine einheitliche sonstige Leistung (§ 23 Abs. 2 UStG 1994). Bemessungsgrundlage ist abweichend von § 4 nicht das vom Reisenden aufgewendete Entgelt, sondern nur die Differenz (Marge) zwischen dem Reisepreis und den Kosten der in Anspruch genommenen Reisevorleistungen (§ 23 Abs. 7 leg. cit.).

Zu Art. 26 RL hat der EuGH in seiner bisherigen Rechtsprechung ausgeführt, dass Leistungen von Reisebüros und Reiseveranstaltern dadurch gekennzeichnet sind, dass sie sich regelmäßig aus mehreren Leistungen, insbesondere Beförderungs- und Unterbringungsleistungen, zusammensetzen, die teils im Ausland, teils in dem Land erbracht werden, in dem das Reisebüro seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat. Die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Besteuerungsgrundlage und den Vorsteuerabzug würde auf Grund der Vielzahl und der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesem Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern. Um das anwendbare Recht den besonderen Merkmalen dieser Tätigkeit anzupassen, enthält Art. 26 Abs. 2 bis 4 RL eine Mehrwertsteuer-Sonderregelung. Auch wenn der Hauptgrund für die Einführung der Margensonderregelung Probleme im Zusammenhang mit solchen Reiseleistungen waren, die Dienstleistungen in mehr als einem Mitgliedstaat betreffen, findet diese Bestimmung ihrem Wortlaut nach auch auf Dienstleistungen Anwendung, die nur in einem Mitgliedstaat erbracht werden. Dass ein Reiseveranstalter einem Reisenden nur eine Ferienwohnung zur Verfügung stellt, ist kein hinreichender Grund dafür, diese Leistung vom Anwendungsbereich des Art. 26 RL auszuschließen (vgl. die Urteile des EuGH vom 12. November 1992, C-163/91, Van Ginkel, Randnr. 13-15, 24 und das Urteil vom 22. Oktober 1998, C-308/96 und C-94/97, Madgett, Baldwin, Randnr. 18, 19).

Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin keine Reiseleistungen im allgemeinen Sprachgebrauch erbringt und ihre Leistungen nur im Bundesgebiet gelegen sind, steht somit der Anwendung des § 23 UStG 1994 nicht entgegen. Die Beschwerdeführerin bietet im eigenen Namen die Jugendurlaube zu einem Pauschalpreis an. Sie hat - nach den unbekämpften Feststellungen - Reisevorleistungen wie Unterbringung, Verpflegung, Freizeitgestaltung, Kegeln, Transfer, Mietwagen, Tennis, Minigolf, Reiten und Fischen in Anspruch genommen. Wenn die belangte Behörde für diese von der Beschwerdeführerin veranstalteten Lern- und Unterrichtsaufenthalte für Jugendliche, die Besteuerung nach § 23 UStG 1994 vorgenommen hat, ist das nicht rechtswidrig. Die Beschwerdeführerin erbringt im Rahmen ihrer veranstalteten Lernaufenthalte Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Aufenthalt ihrer Kunden und greift zur Erbringung der mit dieser Art von Tätigkeit im Allgemeinen verbundenen Leistungen auf andere Unternehmen im Sinne des § 23 UStG 1994 zurück, indem sie Reisevorleistungen wie Unterbringung, Verpflegung, Freizeitgestaltung, Kegeln, Transfer, Mietwagen, Tennis, Minigolf, Reiten und Fischen in Anspruch nimmt. Bereits im Rahmen der Außenprüfung wurden diese einzelnen Reisevorleistungen und die dafür aufgewendeten Kosten dargestellt. Für Aufteilungszwecke des einheitlichen Reisepreises wurden diese den Aufwendungen der Eigenleistungen gegenübergestellt. Dass die bei Dritten bezogenen Reisevorleistungen ohne spürbare Auswirkung auf den Pauschalpreis geblieben wären, wurde im Rahmen des Verfahrens von der Beschwerdeführerin nie behauptet und ergeben sich auch keine Anhaltspunkte dafür. Diese Reisevorleistungen sind daher nicht als "reine Nebenleistungen" zu beurteilen, die eine Anwendung der Besteuerung nach § 23 UStG 1994 verhindern.

Auch der EuGH (vgl. das Urteil vom 13. Oktober 2005, C-200/2004, iSt, Randnr. 29) ist davon ausgegangen, dass Art. 26 RL auf einen Wirtschaftsteilnehmer Anwendung findet, der seinen Kunden gegen Zahlung eines Pauschalpreises außer den Leistungen im Zusammenhang mit ihrer Sprachausbildung und -erziehung gewöhnlich auch von anderen Steuerpflichtigen bezogene Leistungen wie den Transfer in das Bestimmungsland und/oder den Aufenthalt in diesem Land anbietet. In diesem Urteil hat der EuGH auf die von einem anderen Steuerpflichtigen bezogenen Transferleistungen Art. 26 RL angewendet.

Soweit die Beschwerdeführerin - ganz allgemein gehaltene - Einwendungen gegen die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage vorbringt, ist sie daran zu erinnern, dass bereits im Rahmen der Außenprüfung die Ermittlung der Bemessungsgrundlage detailliert an Hand des vorgefundenen Rechenwerks vorgenommen wurde und ihr eine Ausfertigung davon ausgefolgt wurde. Einwendungen gegen den ermittelten Reisepreis und dessen Aufteilung wurden von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht. Die unsubstanzierten Ausführungen in der Beschwerde können daher der Beschwerde schon unter dem Gesichtspunkt des Neuerungsverbot zu keinem Erfolg verhelfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Juni 2005, 2005/14/0021).

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 22. März 2010