



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Weger & Comp. Steuerberatungsgesellschaft m. b. H, 9800 Spittal / Drau, Villacher Straße 34/1, vom 20. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal an der Drau vom 19. Mai 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der Bw. (in der Folge: GmbH) ist der Betrieb einer Golfanlage. Am Stammkapital der GmbH von ATS 500.000,-- hält der Verein "Golfclub X" (kurz: Golfclub) seit 21. 6. 1996 eine Stammeinlage von ATS 25.000,-- (d. s. 5%). Am Vermögen der GmbH sind zudem (atypisch) stille Gesellschafter beteiligt.

Bei der GmbH wurde eine die Streitjahre betreffende Buch- und Betriebsprüfung (Anm.: Prüfungsauftrag von der GmbH zur Kenntnis genommen am 14. 11. 2001) abgeführt. Im Anschluss an dieselbe nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ berichtigte Umsatzsteuerbescheide für die genannten Jahre sowie Umsatzsteuer(erst)bescheide für die Jahre 2000 und 2001.

A.) zur Umsatzsteuer

Mittels der angesprochenen Umsatzsteuerbescheide wurden vom Golfclub an die GmbH unter den Bezeichnungen "Investitionszuschüsse" sowie "Verlustabdeckung" geleistete Beträge der Umsatzsteuer unterworfen.

Begründet wurde diese Vorgangsweise wie folgt (Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichtes vom 12. Mai 2003):

"Zuschüsse Golfclub an die GmbH

a) 'Investitionszuschüsse'

1995	3.635.862,-- ATS
1996	1.711.810,-- ATS
1997	384.500,-- ATS
1998	433.620,-- ATS
1999	359.330,-- ATS
2000	559.600,-- ATS
2001	597.019,-- ATS

Die GmbH hat im Bereich der Gemeinden Y und Z eine Golfanlage errichtet und stellt diese dem Golfclub zu folgenden Bedingungen zur Verfügung:

Der Golfclub, ein gemeinnütziger Verein, hat von seinen Vereinsmitgliedern eine einmalige nicht rückzahlbare Aufnahme- bzw. Beitrittsgebühr einzuheben. Eine Rückzahlung bzw. Rückforderung durch die Mitglieder ist ausgeschlossen. Die Festlegung der Höhe und maximalen Mitgliederanzahl erfolgt in Absprache mit der GmbH und orientiert sich hinsichtlich der Höhe am Durchschnittswert vergleichbarer österreichischer Golfplätze. Im Streitfall hat das alleinige Entscheidungsrecht die GmbH. Die vereinnahmten Beträge hat der Golfclub abzüglich eines Kostenersatzes und eines Reservebetrages in Höhe einer ordentlichen Aufnahmegebühr der GmbH als Zuschuss zu überweisen.

Der Golfclub verpflichtet sich, von der GmbH vorgeschlagene Personen als Mitglieder aufzunehmen.

Im Gegenzug erklärt sich die GmbH bereit, dem Golfclub folgende Leistungen zu erbringen:

- Die GmbH garantiert Clubmitgliedern ein **bevorzugtes Spielrecht** mit reservierten Abschlagszeiten.
- Übernahme von administrativen Leistungen wie Führung der Mitgliedskartei, Korrespondenz, Einhebung der Mitgliedsbeiträge und Führung des Rechnungswesens.
- Einhebung der Gebühren für den Golfverband
- Durchführung von Turnieren
- Bereitstellung und Instandhaltung des Clubhauses
- Betreuung des Golfplatzes, d. h. Gewährleistung eines ordnungsgemäßen Zustandes der Golfanlage.

Die oben angeführten Vereinbarungen gelten auf unbestimmte Zeit.

Eine Rückerstattung der 'verlorenen Zuschüsse' an die GmbH hat nicht zu erfolgen.

Neben der Beitrittsgebühr oder Einschreibgebühr (1997 ATS 60.000,-- für Vollmitglieder) haben die Mitglieder jährlich eine Jahresspielgebühr (1997 ATS 12.000,-- für Vollmitglieder) an den Golfclub zu leisten, den dieser an die GmbH weiterleitet.

Entgegen den zwischen der GmbH und dem Golfclub vertraglich getroffenen Vereinbarungen führt der Golfclub in jährlich an die GmbH gerichteten Schreiben zur Gewährung der 'Zuschüsse' Folgendes an:

'Der Golfclub leistet zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern einen unverzinslichen unter folgenden Bedingungen rückzahlbaren Zuschuss an die GmbH:

- 1. Es besteht kein Bilanzverlust mehr.*
- 2. Ein handelsrechtlicher Gewinn wird ausgewiesen. Von diesem Gewinn sind 80% als Zuschuss – Rückführung an den Club zu leisten.'*

b) 'Verlustabdeckungen'

Dem Golfclub verblieben von den von ihm vereinnahmten Aufnahmegebühren nach Entrichtung der angesprochenen Zuschüsse noch ca. 25%. Diesen Anteil an den Aufnahmegebühren stellte der Golfclub der GmbH zum Zwecke der "Verlustabdeckung" zur Verfügung. Behandelt wurden diese Zuschüsse als Gesellschafterbeiträge, die der Gesellschaftsteuer unterworfen wurden. Während der Streitjahre erfolgten die nachstehenden Zahlungen:

<i>1995</i>	<i>0,-- ATS</i>
<i>1996</i>	<i>1.100.000,-- ATS</i>
<i>1997</i>	<i>450.000,-- ATS</i>
<i>1998</i>	<i>200.000,-- ATS</i>
<i>1999</i>	<i>300.000,-- ATS</i>

2000	150.000,-- ATS
2001	0,-- ATS

Umsatzsteuerliche Behandlung der Zuschüsse

Auf Grundlage der oben angeführten Vereinbarungen leistet der Golfclub Zuschüsse an die GmbH. Umsatzsteuerlich gilt es zu klären, ob diese Zuschüsse neben den Jahresspielgebühren die Gegenleistung für von der GmbH erbrachten Leistungen darstellen.

Die seitens der GmbH erbrachten Leistungen, die darin bestehen, den Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und die damit verbundenen Vorteile zur Verfügung zu stellen, stehen nach Ansicht der Bp. in einem unmittelbarem Zusammenhang mit den Zahlungen des Golfclubs. Besteuerungsgrundlage einer Leistung (Dienstleistung, Einräumung von Spielrechten) ist alles, was als Gegenleistung für ausgeführte Leistungen empfangen wird. Die Bezeichnung, unter welcher Zahlungen geleistet werden, ist umsatzsteuerrechtlich nicht entscheidend. Die GmbH erhält für ihre Leistungen die Jahresspielgebühren und die **Einschreibengebühren** der Clubmitglieder. Dem Umstand, dass die 'Zuschüsse' in den Einzelschreiben unter gewissen Bedingungen rückzahlbar wären, kommt keine Bedeutung zu, denn einerseits strebt keiner der beiden Partner eine Rückzahlung an und auch aus der Gesamtkonzeption des Projektes 'Golfanlage X' ist klar ersichtlich, dass die Einschreibengebühren Einnahmen der GmbH darstellen.

Die vereinnahmten Einschreibengebühren stellen deshalb ein Entgelt für die von der GmbH erbrachten Leistungen dar. Sie unterliegen zum Normalsteuersatz der Umsatzsteuer.

Auch für die unter der Bezeichnung 'Verlustabdeckungen' vorgenommenen Zuschüsse gilt die vorhin dargelegte Rechtsansicht, denn auch ihnen liegt ein Leistungsaustausch zu Grunde. Für das Vorliegen einer einseitigen Gesellschafterleistung (Zuwendung causa societatis) des 5%igen Gesellschafters liegen keine ersichtlichen Gründe vor: Denn weshalb sollte ein 5%iger Gesellschafter seiner Gesellschaft Beträge als Gesellschaftereinlage zuführen, die er schon auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung in Erfüllung eines Leistungsverhältnisses seiner Gesellschaft schuldet."

Das Finanzamt erhöhte – der dargestellten Rechtsansicht folgend - die erklärten umsatzsteuerpflichtigen Entgelte schließlich (jeweils in ATS) wie folgt:

	1995	1996	1997	1998
Investitionszuschuss	3.635.862,00	1.711.810,00	384.500,00	433.620,00
Verlustabdeckung		1.100.000,00	450.000,00	200.000,00
Summe brutto	3.635.862,00	2.811.810,00	834.500,00	633.620,00
Zuschüsse netto 20%	3.029.885,00	2.343.175,00	659.416,67	528.016,00
	1999	2000	2001	
Investitionszuschuss	359.330,00	447.680,00	597.019,00	
Verlustabdeckung	300.000,00	150.000,00		
Summe brutto	659.330,00	597.680,00	597.019,00	
Zuschüsse netto 20%	549.441,67	498.066,67	497.019,00	

In der Berufung wird vorgebracht, dass die vom Golfclub von seinen Mitgliedern eingehobenen Jahresspielgebühren vertragsgemäß an die GmbH weitergeleitet worden seien. Die GmbH habe diese Jahresspielgebühren, die das Entgelt für **alle** von der GmbH im Zusammenhang mit der Golfanlage an den Golfclub ausgeführten Leistungen darstellten, auch mit 20% der Umsatzsteuer unterworfen.

Die vom Golfclub (einem gemeinnützigen Verein, der den Körpersport fördere und dessen Umsätze daher gemäß § 6 Abs. Z. 14 UStG 1994 – unecht – umsatzsteuerfrei seien) von neu aufgenommenen Mitgliedern eingehobenen Aufnahmegebühren habe der Golfclub demgegenüber entsprechend seinen Statuten als Basis für die Verwaltung des Clublebens der Mitglieder (Kontakt ÖGV, Handicapverwaltung, Informationen, Meisterschaften, Vergleichskämpfe, Trainingskurse für Jugendliche u. a. m.) einzusetzen. Eine Rückforderung dieser Beiträge durch die Mitglieder sei ausgeschlossen.

Da der Golfclub als Gesellschafter der GmbH Interesse daran habe, den Wert seiner Gesellschaftsrechte zu erhalten bzw. zu erhöhen, von der GmbH ihrerseits aber Verluste erwirtschaftet worden seien, habe sich der Golfclub entschlossen, Geldmittel aus seiner Disposition der GmbH als Zuschuss zur Verlustabdeckung zuzuführen. Diese Zuschüsse seien auch der Kapitalverkehrsteuer unterzogen worden.

Entsprechend seiner Zielsetzung läge dem Golfclub zudem daran, dass seine Mitglieder einen optimalen Golfplatz vorfinden würden. Da die GmbH verschiedene Investitionen wegen zu geringer Geldmittel nicht habe tätigen können, seien der GmbH vom Golfclub zudem aus den vorhandenen und nicht dringend benötigten Aufnahmegebühren (rückzahlbare) Zuschüsse zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern zur Verfügung gestellt worden (siehe Kopie Muster Zuschussvereinbarung).

Auf Grund der größeren Wahrscheinlichkeit, dass die letztangesprochenen Zuschüsse auf absehbare Zeit nicht rückgezahlt werden könnten, habe die GmbH diese passiviert und nach Maßgabe der voraussichtlichen Nutzungsdauer der angeschafften Wirtschaftsgüter ertragswirksam aufgelöst.

Von den Mitgliedern des Golfclubs sei mit der Bezahlung der Jahresspielgebühren die Berechtigung erworben worden, die Golfanlage zu nutzen, wie jedes Nutzungsgebühren zahlendes Nichtmitglied (Green – Fee Spieler) auch.

Die Mitglieder des Golfclubs dürften die Driving – Range, das WC sowie die Umkleieräume benutzen und zahlten für die Übungsbälle den normalen Tarif; sie seien also hinsichtlich ihrer Benutzungsrechte Nichtmitgliedern (Green – Fee zahlenden Golfspielern) gleichgestellt; es gäbe auch keinen extra Clubraum etc., der Golfclub (seine Mitglieder) erhalte somit keine besonderen (exklusiven) Leistungen der GmbH.

In der Vereinbarung GmbH – Golfclub garantiere die GmbH den Clubmitgliedern bzw. dem Golfclub ein bevorzugtes Spielrecht; das bedeute reservierte Abschlagszeiten (Spielzeiten) bei Zutreffen verschiedener Umstände. Diese potenziell von der GmbH an den Golfclub zu erbringende Leistung habe jedoch bislang nie ausgeführt werden müssen und werde voraussichtlich auch nie beansprucht werden.

Die in der angesprochenen Vereinbarung unter Punkt III. angeführten "Leistungen der GmbH" stellten einen Teil der Gesamtleistung der GmbH an den Golfclub dar, welche ebenso durch die Bezahlung (Weiterleitung) der gesamten Jahresspielgebühr an die GmbH abgegolten seien.

Hiezu müsse festgehalten werden, dass von den genannten Leistungen regelmäßig lediglich die Einhebung der Mitgliedsbeiträge, der Gebühren für den Golfverband und die Abwicklung der Korrespondenz ins Gewicht fielen.

Die Gewährung des Clubsitzes im Clubhaus erschöpfe sich in der bloßen Zurverfügungstellung der Adresse und der Vereinstafel; bei den übrigen erwähnten "Leistungen" handle es sich um Selbstverständlichkeiten, deren Erbringung bereits aus ureigenstem Interesse der GmbH erforderlich sei.

Die Clubmitglieder würden mit ihrer jeweiligen Beitrittsgebühr zum Entstehen und Weiterbestehen einer Golfanlage beitragen. Sie unterstützten (wie auch das Land A und diverse B Gemeinden) die Initiative, dass es einen Golfclub in dieser Region überhaupt gäbe. Für diese Einstellung, nämlich das Mittragen eines Projektes, gäbe es keine Gegenleistung.

Der überwiegende Teil der Clubmitglieder würde für sich gesehen finanziell weit günstiger "davonkommen", würde er wie (leider allzu viele) andere den Golfplatz ohne Entrichtung einer Aufnahmegebühr gegen Green – Fee Bezahlung nutzen, ohne dabei irgendeine Leistungsminderung (verglichen mit jenen den Clubmitgliedern zustehenden) in Kauf nehmen zu müssen.

Im Gegenzug für die Bezahlung der Investitionszuschüsse durch den Golfclub erbringe die GmbH demnach also keine feststellbare, wertmäßig ins Gewicht fallende Gegenleistung, und zwar weder unmittelbar für den Golfclub noch mittelbar für die Clubmitglieder.

Wesensmerkmal eines Leistungsaustausches sei aber, dass sich konkrete und bestimmbare Leistungen gegenüber stünden (VwGH 24.1.2001, 99/16/0065, VwGH 17.2.1994, 92/16/0089).

In der Planungsphase der Golfanlage seien vom Land A , diversen Gemeinden der Region, Förderern des Golfspiels (Tourismusbetriebe und Banken) sowie potenziellen Golfspieler

Maßnahmen gesetzt und Verpflichtungen übernommen worden, die letztlich zur Realisierung der Golfanlage geführt hätten.

Naturgemäß seien im Finanzierungskonzept auch die Beitrittsgebühren der Clubmitglieder als ein Baustein der Gesamtfinanzierung der Golfanlage mit angeführt worden. Entsprechend der Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Golfclub habe der Golfclub die rechtlich eindeutig ihm zufließenden Aufnahmegebühren als Zuschuss an die GmbH überwiesen. Hiemit sei dem Grundgedanken des Finanzierungskonzeptes Rechnung getragen worden.

Der Golfclub als Verfügungsberechtigter über die Mitgliedsbeiträge habe dieselben somit im Interesse seiner Mitglieder der GmbH zugeführt, und zwar Zuschüsse

- zum einen als Gesellschafter der GmbH zum Zwecke der Verlustabdeckung und
- zum anderen für Investitionen, die unter bestimmten Bedingungen rückzahlbar seien.

Der Golfclub betreibe Vermögensverwaltung im Sinne seiner Mitglieder, deren Ziel es sei, eine Golfanlage zu bekommen bzw. diese zu erhalten

Hiemit unterscheide sich das Interesse der Mitglieder des Golfclubs nicht von jenem, welches auch von den Zuschussgebern Land A und diversen Gemeinden der Region X verfolgt worden sei.

Die GmbH habe entsprechend der Zielsetzung des Golfclubs als Gesellschafter und Zuschussgeber mit den zur Verlustabdeckung gewährten Beiträgen die ihr zuzurechnenden Verluste im Wesentlichen ausgeglichen.

Auf Grund der größeren Wahrscheinlichkeit, dass (vereinbarungsgemäß) rückzahlbare Zuschüsse zur Tötigung von Investitionen auf absehbare Zeit nicht rückbezahlt werden müssten, habe die GmbH die angesprochenen Zuschüsse in wirtschaftlicher Betrachtungsweise passiviert und auf die Laufzeit der bezuschussten Wirtschaftsgüter gewinnerhöhend aufgelöst.

Abschließend wurde festgehalten, dass die GmbH Im Sinne des Urteiles des Europäischen Gerichtshofes vom 21. 3. 2002, RS C-174/000 Kennemer Golf Country Club, die von den Mitgliedern des Golfclubs einbezahlten Jahresspielgebühren weitergeleitet erhalte und diese auch zur Gänze der Umsatzsteuer unterwerfe, ungeachtet dessen, wie oft welche Mitglieder den grundsätzlich zur Verfügung stehenden Platz tatsächlich bespielen würden.

Die Umsatzsteuer werde also auch für die Leistungsbereitschaft der GmbH entrichtet. Die Beitrittsgebühren der Mitglieder des Golfclubs bzw. die Zahlung von Zuschüssen dieses Golfclubs an "seine" Gesellschaft betreffe demgegenüber die Gesellschaftersphäre und sei ohne greifbare Gegenleistung nicht umsatzsteuerbar.

Den Berufungsausführungen hielt das Finanzamt in einer Stellungnahme entgegen, dass die GmbH dem Golfclub gegenüber vertraglich eindeutig definierte Leistungen (bevorzugtes Spielrecht für Clubmitglieder, Bereitstellung und Instandhaltung Golfplatz sowie Clubhaus usw.) zu erbringen habe. Diesen stünden als Leistungsentgelt die als "Zuschüsse" (zur Verlustabdeckung bzw. Finanzierung von Investitionen) bezeichneten Zahlungen gegenüber. In welchem Ausmaß letztlich die Leistungen der GmbH tatsächlich in Anspruch genommen werden würden, sei nicht entscheidend, weil die Leistungsbereitschaft ausreiche.

Die bereits mehrfach angesprochene, zwischen der GmbH und dem Golfclub geschlossene Vereinbarung hat folgenden Inhalt:

"1. Gegenstand der Vereinbarung

Die GmbH errichtet und betreibt eine Golfanlage im Bereich der Gemeinden Y und Z. Zu den Zielsetzungen der GmbH gehört es u. a. die Sportausübung für Gäste der Tourismusregion X und die Mitglieder des Golfclubs zu ermöglichen.

Die GmbH stellt dem Golfclub bzw. dessen Clubmitgliedern die Golfanlage 'X' zu folgenden Bedingungen zur Verfügung:

Die Clubmitglieder leisten an den Club eine Clubaufnahmegebühr. Die Festsetzung der Höhe der Aufnahmegebühr und die Festlegung der maximalen Mitgliederzahl erfolgt in Absprache mit der GmbH. Im Streitfalle bleibt das alleinige Entscheidungsrecht bei der GmbH, eine rückwirkende Erhöhung der Gebühr für bestehende Clubmitglieder ist ausgeschlossen.

Die Aufnahmegebühr verbleibt in der Disposition des Clubs. Er bestreitet daraus seine laufenden Ausgaben und sonstigen Erfordernisse und verpflichtet sich die Restbeträge bis auf den maximalen Reservebetrag in Höhe einer ordentlichen Aufnahmegebühr (derzeit ATS 55.000,--) der GmbH als Zuschuss zu überweisen.

Für die Benutzung der Anlage leistet der Club pro Mitglied und Jahr eine Spielgebühr. Die Höhe der Spielgebühr wird von der GmbH und vom Club bis jeweils spätestens 1. November des Vorjahres beschlossen und dem Club in der Folge vorgeschrieben. Es wird einvernehmlich festgehalten, dass sich die Höhe der jährlichen Spielgebühr am Durchschnittswert vergleichbarer österreichischer Golfplätze orientiert.

Die Aufnahmegebühr des Mitgliedes beim Club ist eine einmalige nicht rückzahlbare Gebühr, es kann daher das einzelne Mitglied bei Austritt aus dem Club keine Ansprüche auf Ersatz oder Rückerstattung der Aufnahmegebühr geltend machen. Nach Erreichen der maximalen Mitgliederzahl kann das austretende Mitglied seine Mitgliedschaft im Einvernehmen mit dem Club zu Gunsten eines Eintrittswerbers zurücklegen. Der Differenzbetrag vom eingezahlten Betrag im Beitrittsjahr zur aktuellen Aufnahmegebühr ist aufzuzahlen und wie oben angeführt als Aufnahmegebühr zu behandeln bzw. weiterzuleiten. Im Falle des Todes eines Clubmitgliedes verfällt die Beitrittsgebühr, die Übernahme der Mitgliedschaft im Erb- oder Vermächtnisweg ist ausgeschlossen.

II. Rechte und Pflichten des Clubs bzw. seiner Clubmitglieder

Der Club nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass die gesamte Golfanlage einschließlich des Clubhauses eine Anlage der GmbH ist, deren Mitnutzung durch den Club von der GmbH zu den vorstehenden Bedingungen vereinbart wird, ein anderer Rechtsanspruch des Clubs jedoch nicht besteht.

...

Der Golfclub verpflichtet sich, Personen die von der GmbH vorgeschlagen werden, als Mitglieder im Einklang mit den Statuten aufzunehmen.

Die GmbH garantiert den Clubmitgliedern bevorzugtes Spielrecht; das heißt bei entsprechend starker Frequentierung durch Greenfee-Spieler und Gäste von Gründerbetrieben vereinbaren beide Vertragspartner reservierte Abschlagszeiten durch die Clubmitglieder. Die Festsetzung der reservierten Abschlagszeiten erfolgt einvernehmlich ...

...

III. Leistungen der GmbH

Die GmbH erklärt sich bereit, für den Golfclub folgende Leistungen zu erbringen:

Abwicklung der Administration für den Golfclub, wie Führung der Mitgliedkartei, Abwicklung der Korrespondenz, Einhebung der Mitgliedsbeiträge und Führung des Rechnungswesens.

Einhebung der Gebühren für den Golfverband und Weiterleitung an den Golfverband.

Durchführung von Turnieren auf der Anlage der Gesellschaft – jeweils nach Absprache mit der Geschäftsführung – bei denen Clubmitglieder spielberechtigt sind

Den Clubsitz im Clubhaus zu gewährleisten (ab endgültiger Fertigstellung)

Die GmbH verpflichtet sich, den Golfplatz in einem ordnungsgemäßen Zustand zu halten und den Platz in einem den klimatischen Verhältnissen angepassten Zeitraum offen zu halten bzw. zu betreiben.

...

VI. Dauer der Vereinbarung

Der gegenständliche Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen; er kann beiderseits unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden.

Weiters sind beide Vertragsteile zur sofortigen Vertragsauflösung berechtigt, wenn ... der jeweils andere Vertragspartner Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem auflösenden Vertragspartner trotz eingeschriebener Mahnung nicht innerhalb einer Nachfrist von zumindest 14 Tagen entspricht.

Eine Rückerstattung der verlorenen Zuschüsse gem. Punkt I. des Vertrages erfolgt nicht.

... "

In weiterer Folge wurde der GmbH vom Unabhängigen Finanzsenat vorgehalten, dass der Golfclub nach der Aktenlage erst seit 21. 6. 1996 am Stammkapital der GmbH beteiligt sei. Zudem wurde die GmbH ersucht, da die im Arbeitsbogen über die abgeführte Betriebsprüfung einliegende Urkunde betreffend die obgenannte Vereinbarung weder datiert noch unterschrieben ist, eine datierte bzw. unterschriebene Vertragsurkunde beizubringen bzw. allenfalls bekannt zu geben, ab welchem Zeitpunkt der Vertrag in Kraft getreten bzw. umgesetzt worden sei.

Zu Ersterem wurde keine Äußerung abgegeben. Zu letzterem führte die GmbH aus, dass die Vertragsurkunde am 15. 7. 1996 unterzeichnet worden und auch in Kraft getreten sei. Zum angesprochenen Zeitpunkt sei die Anlage errichtet und der 18 –Loch Platz beispielbar gewesen. Bis dahin seien die wesentlichen Inhalte konkludent ebenso gehandhabt worden.

Darüber hinaus wurden die diesbezüglich vom Unabhängigen Finanzsenat gestellten Fragen dahingehend beantwortet, dass für Golfspieler keine Möglichkeit bestehe, unmittelbar von der GmbH Spielberechtigungen zu erwerben.

Die GmbH räume Golfspielern, die nicht Mitglieder des Golfclubs seien, Green – Fee und Range – Fee Spielberechtigungen laut Preisliste ein. Solche Personen dürften den Platz (18 - Loch Platz und Übungsanlage mit Driving Range) sohin gegen Entgelt an die GmbH nutzen. Die Benutzung der 18 – Loch Anlage setzte die "Platzreife" und die Mitgliedschaft eines anderen (anerkannten) Golfclubs voraus. Lediglich die Gäste der sog. "Gründerbetriebe" (d. s. Unterkunftsgeber, von denen Pauschalspielberechtigungen für ihre Gäste erworben wurden) dürften den Platz gegen Entgelt benützen, auch wenn sie nicht Mitglied bei irgendeinem Golfclub seien, wenn sie die Platzreife am Golfplatz X erworben hätten.

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass sich laut einem im Arbeitsbogen einliegenden Prospekt im Jahr 1997 der Preis für eine Green – Fee – Tageskarte, die zur Nutzung des 18 –Loch – Platzes berechnete, auf ATS 550,-- belaufen hat. Der Golfplatz war von April bis Oktober (7 Monate, d. s. 214 Tage) bespielbar.

Bestimmte Gruppen (Schulsportwochen, Gäste von sog. Gründerbetrieben) erhielten von der GmbH Sonderkonditionen. Ein Mitglied des Golfclubs zahle demgegenüber die Jahresspielgebühr. Der Golfclub könne nur seinen Mitgliedern im Rahmen der erwähnten Vereinbarung gestatten, die Golfanlage zu nutzen. Jeder nicht dem Golfclub angehörende Golfspieler habe seine Spielberechtigung mit der GmbH abzuklären.

Die GmbH führte zudem aus, dass ein neues Clubmitglied nach Abgabe einer Beitrittserklärung ein Begrüßungsschreiben erhalte, dem der Clubausweis und die Statuten des Golfclubs beigelegt seien.

Im angesprochenen Begrüßungsschreiben wird u. a. ausgeführt:

"... Wir wollen unseren Mitgliedern einen Golfplatz bieten, der sich nicht nur durch eine einmalig schöne Lage sondern auch durch hervorragende Pflege auszeichnet. Dafür verwenden wir die von ihnen entrichtete Aufnahmegebühr, für deren Einzahlung wir uns vielmals bedanken, sowie für die Jahresspielgebühr.

Das beste Zeugnis stellt man einem Golfplatz aus, indem man oft spielt. Hohe Frequenz ist ein Beweis dafür, dass der Platz von den Spielern gut angenommen wird.

Kommen Sie möglichst oft und beteiligen Sie sich aktiv am Clubleben. ..."

Der wesentliche Inhalt der Statuten des Golfclubs ist Folgender:

"I

Name, Sitz und Zweck

Der Club führt den Namen Golfclub X und hat seinen Sitz in Z .

Zweck des Golfclubs ist die Pflege des Körpersportes, insbesondere des Golfportes. Jede politische Betätigung und jede auf Gewinn abzielende Tätigkeit ist ausgeschlossen. Sämtliche Tätigkeiten dürfen nur nach Maßgabe der hiefür bestehenden gesetzlichen Vorschriften ausgeübt werden.

...

VI.

Eintrittsgebühr und Jahresbeitrag

Die in den Golfclub aufgenommenen Personen haben eine einmalige Eintrittsgebühr zu bezahlen. Ferner hat jedes Mitglied alljährlich einen Jahresbeitrag zu entrichten.

...

XIII

Mittel

Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes sind

a) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge

b) Spenden

c) Erträge aus Veranstaltungen

d) sonstige Zuwendungen

... "

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer u. a. Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Eine Leistung ist nur dann steuerbar, wenn ihr ein Entgelt als Gegenleistung gegenübersteht, also ein Leistungsaustausch stattfindet (VwGH 28.1.1955, 1835/53). Zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers muss sohin ein Zusammenhang, eine besondere Beziehung, eine innere Verknüpfung bestehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Leistung in der Erwartung erbracht wird, damit eine Gegenleistung beim Leistungsempfänger auszulösen (Ruppe, UStG 1994, Anm. 63 z. § 1 mit weiteren Nachweisen).

Auch die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388 EWG) setzt für die Steuerbarkeit von Leistungen ein Gegenleistungsverhältnis voraus; unterliegen doch nach deren Artikel 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuer jedenfalls die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Hiezu hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (bereits zur Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967, der Zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der

Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die dasselbe Ziel verfolgt wie die an ihre Stelle getretene, oben angesprochene Sechste Richtlinie) schon mehrfach konkretisierend ausgesprochen (vgl. beispielsweise das Urteil vom 3. März 1994, C-16/93, R. J. Tolsma), dass eine Leistung dann im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie "gegen Entgelt" erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die vom Leistenden erbrachte Dienstleistung bildet.

Demnach setzt auch der Begriff der Leistung gegen Entgelt im Sinne des Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus (EuGH vom 8. März 1988, C 102/86, Apple and Pear Development Council).

Unter Bedachtnahme auf die aufgezeigten Grundsätze sowohl des österreichischen Umsatzsteuergesetzes und des sich mit diesem deckenden Gemeinschaftsrechtes gilt es im vorliegenden Berufungsfall demnach zu überprüfen, ob die der Bw. vom Golfclub unter den Bezeichnungen "Investitionszuschüsse" bzw. "Verlustabdeckungen" vom Golfclub zugeführten (aus den Aufnahmegebühren stammenden) Beträge in unmittelbarem Zusammenhang, einer besonderen Beziehung bzw. einer inneren Verknüpfung mit der Einräumung von Spielrechten am Golfplatz stehen.

Ein Blick auf den Inhalt der zwischen der GmbH und dem Golfclub geschlossenen und mit 15. 7. 1996 in Kraft getretenen Vereinbarung, die nach der Vorhaltsbeantwortung "bis dahin konkludent ebenso gehandhabt worden sei" ergibt (siehe Punkt I.), dass sich der Golfclub vorweg verpflichtete, die (nach Abzug der laufenden Ausgaben und sonstigen Erfordernisse) verbleibenden Restbeträge der Aufnahmegebühren bis auf den maximalen Reservebetrag in Höhe einer Aufnahmegebühr der GmbH als Zuschuss zu überweisen. Es ist nun zwar in der Vereinbarung in der Tat von "Zuschuss" die Rede, sowie weiters davon, dass der Golfclub für die Benützung der Anlage pro Mitglied und Jahr eine Spielgebühr zu entrichten hat. Es darf jedoch ungeachtet dessen dennoch nicht übersehen werden, dass der Golfclub in Punkt II der Vereinbarung ausdrücklich zur Kenntnis genommen hat, dass "die gesamte Golfanlage einschließlich des Clubhauses eine Anlage der GmbH ist, deren Mitbenutzung durch den Club von der GmbH zu den vorstehenden Bedingungen vereinbart wird." Die "vorstehenden Bedingungen" (lt. Punkt I. der Vereinbarung) umfassen aber auch – wie dargestellt – die Überweisung der Aufnahmegebühren an die GmbH.

Zudem wird in den an neue Mitglieder des Golfclubs gerichteten Begrüßungsschreiben ausgeführt, dass "wir unseren Mitgliedern einen Golfplatz bieten wollen, der sich nicht nur

durch eine einmalig schöne Lage sondern auch durch hervorragende Pflege ausgezeichnet. Dafür verwenden wir die von ihnen entrichtete Aufnahmegebühr, für deren Einzahlung wir uns herzlich bedanken, sowie für die Jahresspielgebühr". Dies kann aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts Anderes bedeuten, als dass die Aufnahmegebühren von den Mitgliedern des Golfclubs in dem Interesse geleistet worden sind, letztlich einen (einmalig gelegenen und hervorragend gepflegten) Golfplatz bespielen zu können.

Dass die "Zuschüsse", mit deren Rückzahlung lt. Berufungsvorbringen auch keine der Vertragsparteien rechnete, in Wahrheit Entgelte für eingeräumte Spielrechte darstellen, ergibt sich auch aus folgendem Umstand:

Die beispielsweise im Jahr 1997 von Mitgliedern des Golfclubs zu entrichtende und an die GmbH weitergeleitete Jahresspielgebühr (die auch die Nutzung des 18 – Loch – Platzes inkludierte), betrug ATS 12.000,--. Der Golfplatz war im angesprochenen Jahr (für Mitglieder) 214 Tage lang bespielbar. Demgegenüber musste ein Nichtmitglied des Golfclubs für die Benutzung der 18 –Loch – Anlage für eine Tageskarte ATS 550,-- bezahlen. Ein Nichtmitglied des Golfplatzes hätte somit bei Aufwendung von ATS 12.000,-- im Vergleich zu Mitgliedern den 18 – Loch – Platz (nur) 21,(81) Tage nutzen können.

Letztlich stützt auch der Verweis der GmbH auf den Inhalt der Erkenntnisse des VwGH 24.1.2001, 99/16/0065, und VwGH 17.2.1994, 92/16/0089, das Berufungsvorbringen nicht. In beiden (jeweils zu Gesellschaftsteuer ergangenen) Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof nämlich – wovon die GmbH, das Finanzamt und auch der Unabhängige Finanzsenat ohnehin ausgehen – allein allgemein darauf hingewiesen, dass es Wesensmerkmal eines Leistungsaustausches ist, dass sich konkrete und bestimmbare Leistungen gegenüberstehen. Derartiges ist aber jeweils im Einzelfall am Boden des jeweils verwirklichten Sachverhaltes zu beurteilen. Im gegenständlichen Fall sind nun aber, wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist, (auch) die "Investitionszuschüsse" und die "Zuschüsse zur Verlustabdeckung" als Entgelt für von der GmbH an den Golfclub erbrachten Leistungen einzustufen.

Letztlich vermag angesichts dessen auch der Hinweis der GmbH darauf, dass mit den vom Golfclub von seinen Mitgliedern eingehobenen und an die GmbH weitergeleiteten Jahresspielgebühren im Sinne des Urteiles des EuGH vom 21. März 2002, C 174/00, Kennemer Golf Country Club) auch die Leistungsbereitschaft der GmbH abgegolten worden

sei, nicht zu überzeugen. Der Gerichtshof hat im angesprochenen Urteil nämlich zum einen allein an einen Golfclub geleistete Jahresbeiträge (und nicht auch einmalig zu entrichtende Aufnahmegebühren) in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht zu beurteilen gehabt. Zum anderen wurde vom EuGH mit demselben (auch) ausdrücklich (unter Hinweis auf die eingangs erwähnten Urteile Apple an Pear sowie Tolsma) festgehalten, dass eine Dienstleistung dann steuerpflichtig ist, wenn zwischen geleistetem Dienst (im gegenständlichen Fall: Einräumung der Spielberechtigung) und der erhaltenen Gegenleistung (hier: auch die Aufnahmegebühr) ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide war nach alledem als unbegründet abzuweisen.

B.) zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 – 1999

Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer wurde im Bp. – Bericht (Tz. 31) ausgeführt, dass die oben unter Punkt A.) angeführten Feststellungen die Wiederaufnahme erforderlich machten. Weiters wurde festgehalten (Tz. 32 Bp. – Bericht), dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung zu erfolgen gehabt habe. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) der Vorrang einzuräumen gewesen.

In der Berufung wird vorgebracht, dass die Vornahme einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nur zulässig sei, wenn ein Wiederaufnahmsgrund vorliege.

Einen Wiederaufnahmsgrund bildeten lediglich neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel. Damit werde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen (VwGH 13.9.1988, 87/14/0159).

Die Tatsache, dass der Golfclub als Gesellschafter der GmbH dieser GmbH Zuschüsse gewährt habe, die nicht als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt behandelt worden seien, habe die GmbH in den Jahresabschlüssen ab 1995 **im Anhang offen gelegt** (jeweils Konto 3851 PRA Investitionszuschuss Golfclub).

Desgleichen sei die weitere Behandlung der Zuschüsse – Auflösung als a. o. Ertrag – offen gelegt und in der Folge jährlich im Anhang die Entwicklung (Bildung und Auflösung) dieser Zuschüsse dargestellt worden.

Die Tatsachen, auf die das Finanzamt die Wiederaufnahme stütze, seien demnach bereits bekannt gewesen und rechtfertigten die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht.

Dem hielt das Finanzamt entgegen, dass für die umsatzsteuerliche Einstufung geleisteter Zahlungen als Zuschuss oder als Leistungsentgelt die buchmäßige Behandlung nicht ausreichend sei. Erst die vertraglichen Grundlagen der Zuschüsse erlaubten eine derartige Beurteilung. Diese Grundlagen seien dem Finanzamt erst im Prüfungsverfahren bekannt geworden.

Hiezu wird festgehalten, dass in den von der GmbH angesprochenen Anhängen zwar jeweils der gebildete passive Rechnungsabgrenzungsposten "Investitionszuschuss Golfclub" (samt seiner Auflösung) dargestellt wurde. Nähere Erläuterungen hiezu lassen sich jedoch auch den genannten Anhängen nicht entnehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO setzt die Vornahme einer Wiederaufnahme des Verfahrens u. a. voraus, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Im gegenständlichen Fall sind nun die Tatsachen bzw. Beweismittel (insbesondere die Vereinbarung GmbH - Golfclub, Einhebung von Aufnahmegebühren durch den Golfclub und Weiterleitung an die GmbH), auf die das Finanzamt die oben unter Punkt A.) dargestellten Schlüsse stützt, jedenfalls erst im Zuge der Betriebsprüfung offen gelegt worden. Dies wird letztlich auch von der GmbH nicht bestritten, die diesbezüglich lediglich auf die Darstellung der "Investitionszuschüsse" in den Anhängen zur Bilanz verweist.

Die angesprochenen Umstände führten schließlich auch zu im Spruch – gegenüber den ergangenen Erstbescheiden – anders lautenden Bescheiden.

Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte demnach – zumal auch angesichts der Abgabennachforderung von ATS 1,2 Mio. dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an

der Rechtskraft) der Vorrang einzuräumen gewesen ist – zu Recht.

Es war daher auch die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 4. November 2005