



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Tourismusverbandes X, Adresse, vertreten durch Stb.Y, vom 31. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 25. Juli 2011 betreffend Umsatzsteuer 2007, 2008, 2009 und 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der vorläufig erlassene Umsatzsteuerbescheid 2010 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Abgabefestsetzung ersetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Bericht über das Ergebnis einer beim Tourismusverband X (im Folgenden kurz: Tourismusverband) durchgeführten Außenprüfung wurden folgende für den Berufungsfall streitrelevante Feststellungen getroffen:

„c) Beratungskosten

Gem. Rz 273 UStR 2000 ist die Werbetätigkeit der Tourismusverbände dann unternehmerisch, wenn die Umsätze aus dieser Tätigkeit die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche Grenze von € 2.900,-

übersteigen.

Es ist also normiert, dass für den Vorsteuerabzug nur jene Aufwendungen in Betracht kommen, die unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen sind. Allgemeine Aufwendungen, wie Lohn- und Beratungsleistungen erfüllen diese Voraussetzung nicht und sind daher nicht dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen.

d) Z Card

Lt. Protokoll vom T.M.. 2009 wurde im Zuge der Vollversammlung des TVB die Einführung der „Z Card“ beschlossen.

Erhältlich ist diese Card nur mit einer gültigen Meldescheinnummer (Anmeldung über den Vermieter).

Lt. den vorliegenden Card- Prospekten (jeweils unterschiedlich für Wintersaison und Sommersaison) wird diese Card unentgeltlich bei Anmeldung durch den Vermieter dem Gast übergeben.

Für den Besitzer dieser Card sind in den Prospekten folgende Leistungen ohne Aufpreis angeführt:

Sommerangebote: (größtenteils unentgeltlich)

(.....)

Im Winter werden im Wesentlichen angeboten:

(.....)

Die Kosten der Leistungsträger werden vom Tourismusverband (Emittent) ersetzt. Dies wurde vertraglich mittels schriftlicher „Vereinbarungen“ zwischen Emittent und allen dabei betroffenen Leistungsträgern vereinbart.

Das Verteilungsmodell beruht in der Erstphase 2009 auf Basis eines Fixanteiles für den jeweiligen Leistungsträger.

Ab 2010 sind Leistungsansätze aus Fix- und frequenzabhängigen Anteilen vorgesehen.

Unter Pkt. „Verrechnungsmodell“ auf Seite 4 einer derartigen Vereinbarung ist festgehalten, dass die Finanzierung des Projektes über eine Ortstaxenerhöhung erfolgt.

Für die Cards wird vom Vermieter ein Kostenersatz für Druckkosten etc. eingehoben.

Im Jahr 2009 wurden netto € 10.744,83 und im Jahr 2010 € 10.244,11 vereinnahmt und mit 20 % der Umsatzsteuer unterworfen.

Von den Kosten für dieses Projekt wurden im Jahre 2009 € 62.714,31 und im Jahr 2010 € 53.081,98 an Vorsteuer geltend gemacht.

Hiezu stellt die BP fest:

Wie bereits unter Pt. c) festgehalten, kann lediglich die Werbetätigkeit eines Tourismusverbandes einen Betrieb gewerblicher Art darstellen. Wobei durch die UStR 2000, Rz 273 eine Änderung dahingehend erfolgt ist, dass ab dem Jahr 2001 Vorsteuern aus der „Innenwerbung“ nicht mehr abzugsfähig sind. Bezüglich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuern aus der Außenwerbung ist dagegen keine Änderung eingetreten.

Als typischerweise infrastrukturelle Maßnahmen werden dabei die Errichtung und der Betrieb eines Tourismusbüros, Eislaufplatzes, Langlaufloipen, Schibus, Minigolf, Radwege, Kinderspielplatz, Fahrradverleih, Gästekindergarten, Funpark angeführt.

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei den in der Z Card überwiegend unentgeltlichen Leistungen ausschließlich um solche, die der Innenwerbung des Tourismusverbandes zugerechnet werden müssen.

Es mag schon zutreffen, dass es sich um Werbemaßnahmen des Tourismusverbandes handelt, die erforderlich sind, um die Tourismusregion gegenüber anderen Regionen konkurrenzfähig zu machen oder zu erhalten.

Tatsache ist aber, dass die angebotenen Leistungen die geforderte unmittelbare Wirkung für den Tourismus nicht erfüllen. Eine mittelbare Werbung für die Tourismusregion ist nach der gegebenen Rechtslage für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend (Vergleiche auch UFS v. 26.7.2010, RV/0203-S/05).

Der Vorsteuerabzug aus diesem Projekt wird daher von der BP nicht anerkannt. Die Vorsteuer aus dem oben

genannten IG- Erwerb ist nicht abzugsfähig.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage 20 % werden um die Einnahmen aus dieser Card gekürzt."

Diese Prüfungsfeststellungen führten zu folgendem steuerlichen Ergebnis der Außenprüfung: Die auf die „Card“ entfallenden Entgelte (2009: € 10.744,83, 2010: € 10.244,11) hat der Prüfer vom Gesamtbetrag der Entgelte des Jahres 2009 (€ 226.611,81) bzw. 2010 (€ 326.871,22) abgezogen und den Betrag von € 215.866,98 (2009) bzw. € 316.627,11 (2010) als 20%-Besteuerungsgrundlage ausgewiesen. Die auf die Beratungskosten (2007: € 2.360,29, 2008: € 2.798,60, 2009: € 3.282,20, 2010: € 3.520,34) und auf die Card (2009: € 62.714,31, 2010: € 53.081,98 + € 2.716,56) entfallenden Vorsteuern wurden (neben anderen nicht streitverfangenen Änderungen) nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Betriebsprüfers in den am 25. Juli 2011 erlassenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010, wobei begründend auf die Prüfungsfeststellungen verwiesen wurde. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wurde vorläufig festgesetzt mit der (die „Ungewissheit“ nicht näher konkretisierenden) Begründung, „da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist“.

Die gegen diese Umsatzsteuerbescheide gerichtete Berufung bekämpft die als Folge dieser Prüfungsfeststellungen vorgenommenen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen und des Vorsteuerabzuges. Hinsichtlich des Streitpunktes „Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für Beratungskosten“ wird im Wesentlichen argumentiert, der gegenständliche „Rechts- und Beratungsaufwand“ des Tourismusverbandes entfalle ua. auf Beratungsaufwand für Lohnverrechnungsaufwendungen, für die Erstellung des Jahresabschlusses samt Steuererklärungen oder etwa für Ziviltechnikerleistungen im Zusammenhang mit einem Gebäudeumbau. Von den im Zusammenhang mit diesen Aufwendungen angefallenen Umsatzsteuern seien jeweils 80 % (tatsächlich wurden allerdings laut Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates 100 %) als Vorsteuern geltend gemacht worden. Die für den Tourismusverband vorgenommenen Lohnabrechnungen würden überwiegend auf Bezüge von Mitarbeitern entfallen, die ausschließlich im Bereich der Tourismuswerbung tätig seien, aber auch von einigen wenigen Mitarbeitern, die fast ausschließlich bei der Ortsgestaltung (Wegerhaltung, Ortsverschönerung etc.) eingesetzt seien. Schließlich würden Abrechnungen für Mitarbeiter anfallen, die sowohl mit Aufgaben der Werbung als auch mit solchen aus dem nichtunternehmerischen Bereich betraut seien. Die Beratungsaufwendungen im Zusammenhang mit einem Gebäudeumbau in R hätten eine Liegenschaft betroffen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch genutzt werde. Wenn daher im Gegenstandsfall Vorsteuerbeträge für Aufwendungen anfallen, die sowohl den unternehmerischen als auch den nichtunternehmerischen Bereich des Tourismusverbandes

betreffen würden, so regle der letzte Absatz der Rz 273 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 vereinfachend eine pauschale Aufteilung. Aus den Ausführungen in den Umsatzsteuerrichtlinien lasse sich hingegen in keiner Weise der Schluss ziehen, dass ein anteiliger Vorsteuerabzug nur von unmittelbar der Werbung für den Tourismus dienenden Aufwendungen in Betracht komme und von „allgemeinen Aufwendungen“ nicht zulässig sei. Die Regelung über den anteiligen Vorsteuerabzug mache generell nur dann Sinn, wenn es um den Vorsteuerabzug von „gemischten“ Aufwendungen gehe. Genau für diesen Fall sehe der Erlass die pauschale anteilige Anerkennung eines Vorsteuerabzuges vor.

Gegen die „Nichtanerkennung eines Betriebes gewerblicher Art im Zusammenhang mit der Z Card“ wird im Wesentlichen eingewendet, unter Rz 272 der UStR würden unter den Einzelfällen von Betrieben gewerblicher Art die Werbetätigkeit von Tourismusverbänden angeführt. Demnach sei diese Tätigkeit unternehmerisch, wenn die Umsätze aus dieser Tätigkeit die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche Einnahmengrenze von jährlich € 2.900 übersteige. Im vorliegenden Fall verkaufe der Tourismusverband dem Vermieter die Z Card. Der Vermieter sei berechtigt, diese Card an seinen Gast weiterzugeben. Der Gast erhalte damit die Möglichkeit, umfassende Leistungen begünstigt in Anspruch zu nehmen. Die buchhalterische Erfassung der damit zusammenhängenden Geschäftsfälle erfolge durch den Tourismusverband auf eigenen Konten. Bei rund 250.000 Stück jährlich verkaufter Cards liege die wirtschaftliche Bedeutung auf der Hand. Ebenso würden die aus dem Verkauf der Cards erzielten Einnahmen von € 10.744,83 im Jahr 2009 und € 10.244,11 im Jahr 2010 zeigen, dass eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht vorliege. Die geforderte Grenze von jährlich € 2.900 werde deutlich überschritten. Die Berufung vertrete daher im Ergebnis die Rechtsauffassung, dass die Z Card durch den Tourismusverband als Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art entgeltlich abgegeben werde. Die erzielten Einnahmen seien der Umsatzsteuer zu unterziehen, für die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen stehe der Vorsteuerabzug zu. Überdies sei dieser Fall auch unter dem Gesichtspunkt der Einhaltung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften zu prüfen. Abs. 1 Art. 9 der Richtlinie 2006/112 EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem (kurz: MwStSyst- RL) lege fest, wer als „Steuerpflichtiger“ gilt. Der genaue Umfang der Steuerpflicht für öffentliche Einrichtungen werde in Art. 13 MwStSyst- RL geregelt. Im vorliegenden Fall werde der Tourismusverband, eine Körperschaft öffentlichen Rechts, im Zusammenhang mit der Vermarktung und dem Vertrieb der Z Card schon grundsätzlich überhaupt nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig. Es gebe weder für den Tourismusverband eine gesetzliche Verpflichtung zur Auflage einer derartigen Card noch für den Beherbergungsbetrieb eine mit öffentlicher Gewalt durchsetzbare Verpflichtung zum Erwerb dieser Card und zur Weitergabe derselben an die

Gäste. Auf das Argument, mit der in Rede stehenden Card trete der Tourismusverband in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb mit privatwirtschaftlich organisierten Anbietern und müsste selbst bei Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit eine Einbeziehung in die Steuerpflicht schon aufgrund des dem gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht immanenten Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität erfolgen, brauche daher gar nicht mehr näher eingegangen werden. Generell bedeute dies, „dass all jene Tätigkeiten, die von öffentlichen Einrichtungen unter denselben Bedingungen ausgeübt werden wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern, nicht unter Art. 13 Abs. 1 MwStSyst- RL subsumiert werden können, sondern als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSyst- RL gelten, die der Steuerpflicht unterliegen“ (siehe Raab, Mischbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts, ÖStZ 2008, Seite 447).

Das Finanzamt legte ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Dem Vorlagebericht war eine Stellungnahme des Prüfers beigegeben, worin er die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für die Beratungsleistungen im Wesentlichen mit dem Verweis auf die UFS-Entscheidung vom 26.7.2000, RV/0203-S/05 begründete und hinsichtlich der Z Card auf die Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung verwies.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Tourismusverband X ist entsprechend dem Tiroler Tourismusgesetz 1991 idF. LGBL. Nr. 106/2001 mit Verordnung der Tiroler Landesregierung vom 7. Juli 2004 mit Wirksamkeit 1. Jänner 2005 errichtet worden. Nach § 1 Abs. 2 des (nunmehr geltenden) Tiroler Tourismusgesetzes 2006, LGBL. Nr. 19/2006 sind Tourismusverbände Körperschaften des öffentlichen Rechts, denen die in § 3 angeführten Aufgaben obliegen.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:
1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Unternehmer ist gemäß § 2 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs. 3 UStG.

Nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gewerblich oder beruflich tätig.

Körperschaften öffentlichen Rechts sind demzufolge lediglich im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art gewerblich oder beruflich tätig, unterliegen insoweit als Unternehmer der Umsatzsteuer und können als Unternehmer nur für solche Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen, die an ihren unternehmerischen Bereich ausgeführt wurden. Wenn eine Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird, steht der KöR für den unternehmerischen Teil nach den Regeln des § 12 UStG (z.B. Zuordnung, Mindestgrenze) anteilig der Vorsteuerabzug zu (Melhart/Tumpel, UStG, Kommentar, § 12 UStG, Rz 159, 162).

Im vorliegenden Berufungsfall besteht zum einen Streit darüber, ob das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht die geltend gemachten Vorsteuern für „Rechts- und Beratungsaufwand“ in Höhe von € 2.360,29 für 2007, € 2.798,80 für 2008, € 3.282,20 für 2009 und € 3.520,34 für 2010 nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen hat. Zum anderen wird die Rechtsauffassung des Finanzamtes bestritten, dass es sich bei den im Zusammenhang mit der Z Card angebotenen Leistungen um Maßnahmen im Bereich der Innenwerbung (Infrastrukturmaßnahmen) handle, die die geforderte unmittelbare Werbung für den Tourismus nicht erfüllen würden, weshalb steuerlich die Umsätze aus dieser Tätigkeit (2009: € 10.744,83, 2010: € 10.244,11) nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen bzw. die dabei angefallenen Vorsteuerbeträge (2009: € 62.714,31, 2010: € 53.081,98) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Da sowohl das Finanzamt als auch die Berufung ihre Argumentation auf Bestimmungen der Umsatzsteuerrichtlinien stützen, bleibt vorerst anzuführen, dass Richtlinien per se wegen ihres Erlasscharakters für die Abgabenbehörde zweiter Instanz als unabhängige Verwaltungsbehörde keine bindende Rechtsquelle darstellen. Wenn jedoch beide Parteien des Berufungsverfahrens ausdrücklich auf einschlägige Bestimmungen der Umsatzsteuerrichtlinien in ihrem Vorbringen Bezug nehmen und damit zu erkennen geben, dass sie diese auf den Streitfall angewendet wissen wollen, dann sieht der Unabhängige Finanzsenat unter Beachtung der Lehre (siehe Melhardt/Tumpel, UStG, Kommentar, § 2 UStG, Tz 353, Stichwort: Tourismusverband und Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, § 2 UStG Tz 213/1) keine Veranlassung, diese von beiden Verfahrensparteien ins Treffen geführten Erlassregelungen nicht in seine rechtliche Würdigung entsprechend miteinzubeziehen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Werbetätigkeit von Tourismusverbänden hat durch die Verwaltungspraxis folgende Änderungen erfahren. Bis zum BMFF- Erlass vom 3.3.1998, GZ. O

23/1-IV/9/98 (ÖStZ 1998, Seite 473f bzw. Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/ Hinterleitner, Umsatzsteuergesetz 1994, 4. Auflage, § 2 Abs. 3, Stichwort: Tourismusverbände) wurde die Tätigkeit von Tourismusverbänden (etwa § 1 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991) in Erfüllung der ihnen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben als nichtunternehmerisch beurteilt. Erst durch diese erlassmäßigen Regelung wurde im Hinblick auf Artikel 4 Abs. 5 zweiter Satz der 6. MwSt- Richtlinie von dieser bisherigen Beurteilung insoweit abgegangen, als nunmehr die Werbetätigkeit der Tourismusverbände dem unternehmerischen Bereich zugerechnet wurde. Nach diesem Erlass fielen unter den Begriff Werbetätigkeit Maßnahmen im Bereich der Außenwerbung, es bestanden aber auch „keine Bedenken“ Maßnahmen im Bereich der Innenwerbung gleichfalls der unternehmerischen Werbetätigkeit zuzuordnen. Solche Maßnahmen der Außen- und der Innenwerbung wurden im Erlass beispielhaft aufgezählt. Mit Erlass vom 16. April 2002, Z 09 4501/6-IV/9/02 erfuhr die Rz 272 hinsichtlich der Werbetätigkeit der Tourismusverbände und Fremdenverkehrsvereinen durch Rz 273 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 folgende (auszugweise wiedergegebene) Konkretisierung:

"Zwecks gleicher Behandlung von Tourismusverbänden, Fremdenverkehrsvereinen und Tourismusgemeinden sind Werbetätigkeiten im Zusammenhang mit der Tourismuswerbung nur insoweit unternehmerisch, als diese unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen ist und die Umsätze aus dieser Tätigkeit die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche 2.900 €-Grenze pro Jahr übersteigen (wobei bei der Ermittlung der 2.900 €- Grenze die als nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse geltenden Zahlungen aus der Aufenthaltsabgabe an die Tourismusverbände bzw. Fremdenverkehrsvereine außer Ansatz bleiben).

Zum unternehmerischen Bereich zählen bzw. zum Vorsteuerabzug berechtigen demnach:

Druckwerke, wie Prospekte, Plakate, Aufkleber, Zimmernachweise, Ortspläne, Wanderausweise, Gästekarten, Veranstaltungskalender, Filme und Fotos

Gästeinformationssysteme, wie (.....)

Einschaltungen in den Medien, wie (.....)

überregionale Werbemaßnahmen, wie (.....)

Veranstaltungen des Tourismusverbandes, wie (....)

Vorsteuern im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Ortsgestaltung oder Infrastrukturmaßnahmen sind demgegenüber- soweit diese unentgeltlich erfolgen und damit keinen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG 1944 zuzuordnen sind- ab 1.1.2001 nicht mehr abzugsfähig.

Darunter fallen im Wesentlichen:

Ortsgestaltungen, wie (....);

Errichtung und Betrieb infrastruktureller Einrichtungen, wie (.....)

Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen (.....).

Hinsichtlich der Aufteilung von Vorsteuern, die sowohl den unternehmerischen als auch den nichtunternehmerischen Bereich eines Tourismusverbandes betreffen (gemischt genutzte Wirtschaftsgüter), können aus Vereinfachungsgründen aufgrund von Erfahrungssätzen pauschal 20 % dem nichtunternehmerischen Bereich „Ortsgestaltung und Infrastruktur“ und 80 % dem unternehmerischen Bereich „unmittelbare Werbung“ zugeordnet werden. Dem jeweiligen Verband bleibt es jedoch unbenommen, die tatsächliche unternehmerische

Verwendung der gemischt genutzten Wirtschaftsgüter nachzuweisen, wobei die Aufteilung nach der zeitlichen Inanspruchnahme der Wirtschaftsgüter sich als geeignete Methode anbietet (AÖF 2002/161)".

Artikel 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: RL) legt die Zielsetzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems folgendermaßen fest: „Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrages geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat“. Nach Artikel 2 der RL unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Art. 9 der RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeiten“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten des Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 i.V.m. Art. 9 der RL geht hervor, dass nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. VwGH 30.03.2006, 2002/15/0141, VwGH 19.04.2007, 2004/15/0091).

Nach Art. 13 Abs. 1 der RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Berufungspunkt: „Nichtanerkennung eines Betriebes gewerblicher Art im Zusammenhang mit der Z Card“

Während unstrittig blieb, dass die Umsätze aus dieser Tätigkeit (2009: € 10.744,83, 2010: € 10.244,11) die für die Annahme eines Betriebes gewerbliche Art erforderliche 2.900 €- Grenze pro Jahr überstiegen, rechnete der Prüfer und diesem folgend das Finanzamt die im Zusammenhang mit der Z Card vorliegende Tätigkeit allein deshalb nicht dem zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Bereich (Betrieb gewerblicher Art) des Tourismusverbandes zu, weil nach seiner Meinung diese in Frage stehenden

Werbemaßnahmen des Tourismusverbandes als Innenwerbung insoweit nicht die in Rz 273 des UStR 2000 geforderte Voraussetzung erfülle, dass diese Werbetätigkeit unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen sei. Die UStR behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsprobleme von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des geltenden Umsatzsteuerrechtes durch die Finanzverwaltung sicherzustellen. Wenn auch mangels gehöriger Kundmachung die Umsatzsteuerrichtlinien für den Unabhängigen Finanzamt rechtlich nicht verbindlich sind, im Gegenstandsfall jedoch das Finanzamt seinen Standpunkt ausschließlich auf Rz 273 der UStR gestützt hat, besteht letztlich Streit darüber und entscheidet unter Beachtung der mit den UStR verfolgten Intentionen einer einheitlichen Gesetzesanwendung den gegenständlichen Berufungspunkt, ob sich aus der Bestimmung der Rz 273 der UStR 2000 überhaupt die diesbezüglich vertretene Rechtsmeinung des Finanzamtes begründet ableiten lässt.

Wie eingangs bereits erwähnt wird die in Rz 272 der UStR 2000 hinsichtlich der Tourismusverbände enthaltene Aussage durch Rz 273 der UStR dahingehend konkretisiert, dass Werbetätigkeiten von Tourismusverbänden *„im Zusammenhang mit der Tourismuswerbung nur insoweit unternehmerisch sind, als diese unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen sind und die Umsätze aus dieser Tätigkeit die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche 2.900 €- Grenze pro Jahr übersteigen (wobei bei der Ermittlung der 2.900 € Grenze.....). Zum unternehmerischen Bereich zählen bzw. zum Vorsteuerabzug berechtigten demnach Druckwerke, wie Prospekte, Plakate, Aufkleber, Zimmernachweise, Ortspläne, Wanderausweise, **Gästekarten**, Veranstaltungskalender, Filme und Fotos.“*

Der Wortlaut der Rz 273 der UStR 2000 lässt in einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit erkennen, dass die im Zusammenhang mit „Gästekarten“ getätigten Umsätze zum unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnenden unternehmerischen Bereich des Tourismusverbandes zählen bzw. zum Vorsteuer berechtigten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass im Gegenstandsfall die Gästekarten vom jeweiligen Beherbergungsbetrieb dem Gast ausgehändigt werden, denn diese Gästekarten werden vom Tourismusverband „aufgelegt“ und werden dann gegen Kostenbeteiligung den einzelnen Beherbergungsbetrieben zur Weitergabe an die dort logierenden Touristen zur Verfügung gestellt. Die Ansicht des Prüfers, bei der Z Card handle es sich um Innenwerbung des Tourismusverbandes, die nicht das Kriterium der unmittelbaren Werbung für den Tourismus erfülle, steht damit in auffallendem Widerspruch zu den Ausführungen in Rz 273 der UStR 2000, ist doch nicht erkennbar und einsichtig, wodurch sich die Z Card von den darin enthaltenen konkreten Leistungsangeboten einmal abgesehen in entscheidungsrelevanter Weise von den sonst üblichen Gästekarten, die ebenfalls zum Bezug von darin bezeichneten begünstigten Leistungen berechtigen, unterscheidet. Bei dieser Sachverhaltskonstellation wäre es abstellend auf die für den Prüfer bzw. für das Finanzamt durchaus „bindenden“ Erlasslage

somit an diesen gelegen gewesen herauszuarbeiten bzw. ins Treffen zu führen, welche gravierenden Unterschiede zwischen einer „Gästekarte“ im Sinn der Rz 273 der UStR und der Z Card bestehen die dafür sprechen, dass wegen nicht vergleichbaren Sachverhaltes die hinsichtlich der „Gästekarte“ vorliegende Erlasslage bezüglich der Z Card keine Gültigkeit erlangen kann. Diesbezügliche Ausführungen enthält weder der Bericht der Außenprüfung bzw. die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung noch die Bescheidbegründung. Der Unabhängige Finanzsenat sieht bei gegebener Sachverhaltskonstellation keine konkreten Anhaltspunkte um begründet in Zweifel zu ziehen, dass es sich bei der Z Card nicht um eine solche „Gästekarte“ handelt, die als Maßnahme der Außenwerbung (siehe diesbezüglich auch den Internetauftritt dieses Tourismusverbandes, worin ausdrücklich mit dem Leistungskatalog der Z Card geworben wird) unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen ist. Die streitgegenständlichen Umsätze (2009: € 10.744,83, 2010: € 10.244,11) im Zusammenhang mit der Z Card zählen somit nach der Verwaltungspraxis zum unternehmerischen Bereich, sind in die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen miteinzubeziehen und berechtigen zum Vorsteuerabzug. Gegen das Zuzählen dieser Werbetätigkeit zum unternehmerischen Bereich des Tourismusverbandes bestehen auch nach den Vorgaben des EU- Rechtes (vgl. Art. 13 Abs. 1 zweiter Satz der MwStSyst.- RL bzw. vormals Art. 4 Abs. 5 zweiter Satz der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) schon deshalb keine grundsätzlichen Bedenken, sollen doch gerade durch eine solche Behandlung größere Wettbewerbsverzerrungen (siehe nochmals ÖStZ 1998, Seite 473) hintangehalten und vermieden werden. Diese erlassmäßig festgelegte Verwaltungsübung ist folglich mit der Richtlinienbestimmung durchaus vereinbar.

Berufungspunkt: „Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für Beratungsleistungen“

Nicht anerkannt wurden vom Finanzamt die Vorsteuern aus „Rechts- und Beratungsaufwand“ mit der Begründung, dass für den Vorsteuerabzug nur jene Aufwendungen in Betracht kommen würden, die unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen seien. Bei diesem „Rechts- und Beratungsaufwand“ des Tourismusverbandes handelt es sich unstrittig um Beratungsaufwendungen für Lohnverrechnungsarbeiten, für die Erstellung des Jahresabschlusses samt Steuererklärungen oder für Ziviltechnikerleistungen im Zusammenhang mit einem Gebäudeumbau, wobei das Gebäude sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch genutzt wird.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die „für sein Unternehmen“ ausgeführt worden sind. Nach § 2 UStG sind Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gewerblich oder beruflich tätig und damit Unternehmer im Sinn des Umsatzsteuergesetzes. Körperschaften öffentlichen Rechts können nur für solche Leistungen den Vorsteuerabzug

geltend machen, die an ihren unternehmerischen Bereich bewirkt wurden. Wenn eine Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird, steht der Körperschaft öffentlichen Rechts für den unternehmerischen Bereich nach den Regeln des § 12 UStG anteilig der Vorsteuerabzug (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, Kommentar, § 12 UStG Rz 159-163). Nach der Verwaltungspraxis sind Werbetätigkeiten von Tourismusverbänden im Zusammenhang mit der Tourismuswerbung nur insoweit unternehmerisch, als diese unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen sind. Vorsteuern im Zusammenhang mit Infrastrukturmaßnahmen sind demgegenüber – soweit diese unentgeltlich erfolgen und damit keinem Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG zuzuordnen sind - nicht abzugsfähig. Wenn somit die Tätigkeiten eines Tourismusverbandes nur insoweit unternehmerisch sind, als diese unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen sind, kann ein Vorsteuerabzug für die unmittelbar für den Unternehmensbereich des Tourismusverbandes ausgeführten Leistungen geltend gemacht werden. Nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes(siehe Art. 168 der RL) ist ein Steuerpflichtiger zum Vorsteuerabzug berechtigt, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“. Die in Frage stehenden „Beratungskosten“ stellen unter Beachtung des Aufgabenbereiches eines Tourismusverbandes nach ihrer Art und Umfang solche Leistungen dar, die zweifelsfrei sowohl den unternehmerischen als auch den nichtunternehmerischen Bereich des Tourismusverbandes betreffen, wobei diese Beratungsleistungen keinem der beiden Bereiche ausschließlich und eindeutig unmittelbar zuordenbar sind. Nach der Verwaltungspraxis ist in einem solchen Fall eine aliquote Aufteilung der Vorsteuern vorzunehmen, wobei aufgrund von Erfahrungssätzen dem unternehmerischen Bereich „unmittelbare Werbung“ ein Anteil von 80 % zugeordnet werden kann. Dem Berufungsvorbringen ist somit beizupflichten, dass die auf die Beratungsleistungen entfallenden Vorsteuern im Ausmaß von 80 % zum Vorsteuerabzug zuzulassen sind. Allerdings stellte der Unabhängige Finanzsenat aus den im Arbeitsbogen des Prüfers enthaltenen Umsatzsteuer- Verprobungen fest, dass entgegen dem Berufungsvorbringen hinsichtlich des „Rechts- und Beratungsaufwandes“ der Vorsteuerabzug nicht im behaupteten Ausmaß von 80 %, sondern zu 100 % geltend gemacht wurde. Diesem Umstand wird anlässlich der Berufungsentscheidung dadurch Rechnung getragen, dass die streitgegenständlichen Vorsteuern „Beratungskosten“ nicht in dem im Berufungsschriftsatz „beantragten“ Ausmaß von € 2.360,29 für 2007, von € 2.798,60 für 2008, von € 3.282,20 für 2009 und von € 3.520,34 für 2010, sondern im Ausmaß von jeweils 80 % zum Vorsteuerabzug zugelassen werden.

Weil der Prüfer in der Stellungnahme zur Berufung seine zum Vorsteuerabzug von Beratungsleistungen vertretene Rechtsansicht im Wesentlichen mit dem Verweis auf die UFS-

Berufungsentscheidung vom 26. Juli 2010, RV/0203-S/05 begründet hat, bleibt obiter dictum noch Folgendes zu erwidern. Auf Seite 5 dieser Entscheidung wird zwar die allgemeine Aussage getroffen, dass „.....für den Vorsteuerabzug nur jene Aufwendungen in Betracht kommen, die unmittelbar der Werbung für den Tourismus zuzuordnen sind. Allgemeine Aufwendungen, wie Lohn- und Beratungsleistungen erfüllen diese Voraussetzungen nicht und sind daher nicht dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen“, diesen Ausführungen lag jedoch laut Seite 2 erster Absatz an Sachverhalt zugrunde, dass in diesem Berufungsfall der damalige Prüfer davon ausging, dass „die Lohnverrechnungs- sowie Beratungsleistungen sowohl mit vorsteuerabzugsberechtigten Tätigkeiten als auch mit Tätigkeiten zusammenhängen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Sie seien daher nicht zur Gänze, allerdings aliquot abzugsfähig“. Wenn daher mit dieser (abweisenden, nicht verbösernden) Berufungsentscheidung die geltend gemachten Vorsteuerbeträge „nur in jenem Ausmaß zuerkannt werden, wie sie den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechen“, dann teilte die Berufungsbehörde schlussendlich implizit die Rechtsmeinung des Prüfers, dass in solchen Fällen, in denen die Lohnverrechnungs- und Beratungsleistungen mit beiden Tätigkeitsbereichen zusammenhängen ein aliquoter Vorsteuerabzug vorzunehmen ist. Demzufolge vermag der Verweis auf diese Berufungsentscheidung den im vorliegenden Berufungsfall vom Prüfer davon abgeleiteten Standpunkt nicht zu stützen.

Zusammenfassend war über die Berufung dahin zu entscheiden, dass die Tätigkeit des Tourismusverbandes X im Rahmen der Z Card zum unternehmerischen Bereich zählt. Damit unterliegen die Umsätze aus der Z Card der Umsatzbesteuerung und die im Zusammenhang mit dieser Card angefallenen Vorsteuern berechtigten zum Vorsteuerabzug. Des Weiteren sind die mit den „Beratungsleistungen“ in Zusammenhang stehenden Vorsteuern im Ausmaß von 80 % zum Vorsteuerabzug zuzulassen.

Dadurch ergeben sich nachstehende Änderungen gegenüber den bestrittenen Prüfungsfeststellungen (siehe Bericht vom 6. Juli 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung)

Gesamtbetrag der Entgelte

	2009	2010
Lt. BP	215.866,98 €	316.627,11 €
zuzüglich Umsatz Card	10.744,83 €	10.244,11 €
Lt. Berufungsentscheidung (im Folgenden: BE)	226.611,81 €	326.871,22 €

20 % Normalsteuersatz

	2009	2010
Lt. BP	176.754,33 €	265.671,40 €

zuzüglich Umsatz Card	10.744,83 €	10.244,11 €
Lt. BE	187.499,16 €	275.915,51 €

Vorsteuer

	2007	2008	2009	2010
Lt. Bp	202.880,69 €	202.448,58 €	284.265,62 €	223.230,05 €
Beratungskosten Ausmaß 80 %	1.888,23 €	2.238,88 €	2.625,76 €	2.816,27 €
Card			62.714,31 €	53.081,98 €
Lt. BE	204.768,92 €	204.687,46 €	349.605,69 €	279.128,30 €

Vorsteuer IG- Erwerb:

Lt. BP (im Umsatzsteuerbescheid 2010 wurden allerdings 2.716, 56 € angesetzt)	1.349,46 €
Card	2.716,56 €
Lt. BE	4.066,02 €

Diese Änderungen führen zu folgender Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnung:

		2007	2008
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch lt. Bescheid		231.639,30 €	207.429,76 €
Davon zu versteuern		Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 2007: 193.695,24 € 2008: 164.243,70 €	38.739,05 €	32.848,74 €
10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage 2007: 37.944,06 € 2008: 43.186,06 €	3.794,41 €	4.318,61 €
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie Art. § 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		18.739,43 €	21.467,74 €
Summe Umsatzsteuer (siehe Bescheid)		61.272,89 €	58.635,09 €

Innergemeinschaftliche Erwerbe			
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen		28.763,41 €	3.907,26 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe		28.763,41 €	3.907,26 €
Davon zu versteuern mit		Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 2007: 28.618,51 € 2008: 3.907,26 €	5.723,70 €	781,45 €
10 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 2007: 144,90 €	14,49 €	
Summe Erwerbsteuer (siehe Bescheid)		5.738,19 €	781,45 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)		61.272,89 €	58.635,09 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)		+ 5.738,19 €	+ 781,45 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE		- 204,768,92 €	- 204.687,46 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb		- 5.738,19 €	-781,45 €
Vorsteuern betr. die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß § Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		- 18.739,43 €	- 21.467,74 €
Gutschrift lt. Berufungsentscheidung		- 162.235,46 €	- 167.520,11 €
		2009	2010
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch lt. BE		226.611,81 €	326.460,22 € (= 326.871,22 € minus steuerfreie Umsätze 411,00 €)
Davon zu versteuern		Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 2009: 187.499,16 € lt. BE 2010: 275.915,51 lt. BE €	37.499,83 €	55.183,10 €
10 % ermäßigter Steuersatz	Bemessungsgrundlage 2009: 39.112,65 €	3.911,27 €	5.054,47 €

	2010: 50.544,71 €		
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie Art. § 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		18.873,88 €	33.066,57 €
Summe Umsatzsteuer lt. BE		60.284,98 €	93.304,14 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe			
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen		13.645,80 €	24.546,09 €
Davon steuerfrei gem. Art. 6 Abs. 2			-75,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe		13.645,80 €	24.471,09 €
Davon zu versteuern mit		Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 2009: 13.645,80 € 2010: 16.189,09 €	2.729,16 €	3.237,82 €
10 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 2010: 8.282,00 €		828,20 €
Summe Erwerbsteuer (siehe Bescheid)		2.729,16 €	4.066,02 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)		60.284,98 €	93.304,14 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)		+ 2.729,16 €	+ 4.066,02 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung		- 349.605,69 €	- 279.128,30 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb		- 2.729,16 €	- 4.066,02 €
Vorsteuern betr. die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß § Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5		- 18.873,88 €	- 33.066,57 €
Gutschrift lt. Berufungsentscheidung		- 308.194,59 €	- 218.890,73 €

Wird augenscheinlich mit Ergehen der Berufungsentscheidung jene Ungewissheit beseitigt, mit der die vorläufige Abgabenfestsetzung der Umsatzsteuer 2010 begründet wurde, dann liegen die Voraussetzungen gemäß § 200 Abs. 2 BAO dafür vor, dass mit der durch Berufungsentscheidung vorgenommenen, den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2010 abändernden Abgabenfestsetzung eine endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer 2010 erfolgt (siehe auch VwGH 17.2.2000, 99/16/0090, VwGH 13.05.2004, 2001/16/0565, VwGH

27.10.2008, 2005/17/0166, siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 200 BAO, Rz 7 und § 289 BAO Rz 42).

Im Ergebnis war somit über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. November 2013