



GZ. RV/0145-K/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 17. Feber 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft Wirtschafttreuhand - OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Mag. Andrea Lamprecht - Hohenwarter und ADir. Johann Cik, betreffend Umsatzsteuer 1998 und 1999 nach in Klagenfurt durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

### Umsatzsteuer 1998 in ATS

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich Anzahlungen)		38.750,---
Davon sind zu versteuern mit:		Umsatzsteuer
	Bemessungsgrundlage	
20% Normalsteuersatz	38.750,--	7.750,---
Summe Umsatzsteuer		7.750,---
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 3.057,92
<b>Zahllast in ATS</b>		<b>4.692,08</b>
Zahllast in €	<b>€ 340,99</b>	

### Umsatzsteuer 1999 in ATS

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich Anzahlungen)		50.700,---
Davon sind zu versteuern mit:		Umsatzsteuer
	Bemessungsgrundlage	
20% Normalsteuersatz	50.700,--	10.140,---
Summe Umsatzsteuer		10.140,---
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 39.828,66
Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16		17.119,67
<b>Gutschrift in ATS</b>		<b>-12.568,99</b>
Gutschrift in € <b>€ - 913,42</b>		

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

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

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

### Entscheidungsgründe

Der wesentliche Inhalt der Statuten des Bw., eines Vereines, ist Folgender:

" ...

## **§ 2 Zweck**

Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt als ideales Ziel die Bedeutungssteigerung und Verbesserung von Angelangeboten in Österreich in Verbindung mit Urlaubsaufenthalten.

## **§ 3 Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes**

1. Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.
2. Als ideelle Mittel dienen:
  - a.) Beratung, Angebotsschulung
  - b.) Gemeinsame Promotions, die entweder regional oder überregional gestaltet werden können.
  - c.) Werbung: Gemeinsame klassische und nichtklassische Werbemaßnahmen im In- und Ausland.
  - d.) Öffentlichkeitsarbeit
  - e.) Seminare, Symposien, Workshops.
3. Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch:
  - a.) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge
  - b.) Erträge aus Veranstaltungen, vereinseigene Unternehmungen
  - c.) Förderung, Sponsorungen und sonstige Zuwendungen
  - d.) Von Mitgliedern und Dritten zur Verfügung gestellte Einlagen.

## **§ 4 Arten der Mitgliedschaft**

Es sind ausschließlich ordentliche Mitglieder vorgesehen.

## **§ 5 Erwerb der Mitgliedschaft**

1. Mitglieder des Vereines können österreichische Beherbergungs- und Verpflegungsbetriebe werden.

...

## **§ 6 Beendigung der Mitgliedschaft**

1. Die Mitgliedschaft erlischt durch Betriebsauflösung bzw. durch Verlust der Rechtspersönlichkeit, bei Körperschaften durch Auflösung dieser Einrichtungen, Nichteinhaltung der Mindestrichtlinien, durch freiwilligen Austritt, durch Streichung und durch Ausschluss.

...

## **§ 7 Rechte und Pflichten der Mitglieder**

1. Die Mitglieder sind berechtigt, an allen Veranstaltungen des Vereines teilzunehmen und die Einrichtungen des Vereines zu beanspruchen. Das Stimmrecht in der Generalversammlung sowie das aktive und passive Wahlrecht steht nur den Mitgliedern zu.
  2. Die Mitglieder sind verpflichtet, die Interessen des Vereines nach Kräften zu fördern und alles zu unterlassen, wodurch das Ansehen und der Zweck des Vereines Abbruch erleiden könnte. Sie haben die Vereinsstatuten und die Beschlüsse der Vereinsorgane zu beachten. Die Mitglieder sind zur pünktlichen Bezahlung der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge in der von der Generalversammlung jährlich beschlossenen Höhe verpflichtet.
- ..."

Am 9. Oktober 1996 schloss der Bw. mit der STM folgende Vereinbarung ab:

### **"RAHMENVEREINBARUNG"**

Der Bw. schließt mit der STM folgende Rahmenvereinbarung:

#### **1. Grundlegung**

Die STM wird künftig für die Vereinsmitglieder Dienstleistungen erbringen, welche im Anhang zu dieser Vereinbarung konkretisiert werden. Die STM wird die entsprechenden Leistungen direkt für die Vereinsmitglieder erbringen und den Vereinsmitgliedern direkt verrechnen. Die Koordination, die Steuerung und die Bewilligung von Maßnahmen soll auch zukünftig von den zuständigen Organen des Vereines wahrgenommen werden. Insbesondere entscheiden die Vereinsorgane über wesentliche Angelegenheiten wie Jahreskonzepte, das Budget sowie über die Festlegung des Schlüssels zur Kostenumlagen. Die STM verpflichtet sich die diesbezüglichen Entscheidungen des Vereines zu befolgen.

#### **2. Budget**

Das Jahresbudget ist von den zuständigen Organen des Vereines zu genehmigen. Die STM verpflichtet sich ihre Aufzeichnungen und das Rechnungswesen zu führen, dass die Erträge und die Aufwendungen, die durch die Tätigkeit der Gesellschaft für den Verein bzw. die Vereinsmitglieder anfallen, entsprechend dokumentiert und nachvollziehbar aufgezeichnet sind. Die Aufzeichnungen und jene Teile des Rechnungswesens die den Bereich des Vereines betreffen können jederzeit von Organen des Vereines überprüft werden. Jeweils für die Generalversammlung hat die STM eine Aufstellung der Erträge und Aufwendungen inklusive der von STM verrechneten Honorar mit Belegen (Rechnungen, Kontoauszügen etc.) vorzulegen.

#### **3. Abrechnung von Leistungen**

Die STM wird ihre Leistungen entsprechend dem vom Verein festgelegten Verteilungsschlüssel den einzelnen Vereinsmitgliedern in Rechnung stellen. Sollten einzelne Mitglieder ihrer Zahlungsverpflichtung nicht ordnungsgemäß nachkommen, wird die STM dies dem Verein mitteilen, damit dieser auch entsprechende vereinsrechtliche Maßnahmen setzen kann. Für den Fall, dass Vereinsmitglieder ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen, ist die STM berechtigt den Leistungsumfang entsprechend einzuschränken, um den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen kaufmännischen Gebarung zu entsprechen.

#### **4. Word - Bildmarke**

Die Word - Bild Marke "F Ö" ist ein eingetragenes Markenzeichen. Die entsprechenden Rechte stehen dem Verein zu. Bis zur Beendigung dieser Vereinbarung überlässt der Verein die Nutzung der Wort - Bildmarke der STM. Eine Verwendung der Wort - Bild Marke nach Vertragsbeendigung durch die STM ist unzulässig.

#### **5. Adressdatei**

Derzeit verfügt der Verein über ca. 26.900 Adressen von Personen, die Interesse an den Vereinsaktivitäten gezeigt haben. Diese Adressen werden der STM übergeben. Die STM wird diese und allen künftig anfallenden Adressen auf Datenträgern warten und aufbewahren. Alle Adressen sind Eigentum des Vereines und dürfen von der STM nur im Rahmen der vorliegenden Vereinbarung verwendet werden. Eine Weitergabe an außenstehende Personen und Institutionen oder auch an Vereinsmitglieder ist nur nach vorheriger Genehmigung des Vereines zulässig.

#### **6. Subauftragnehmen**

Die STM kann zur Erledigung ihrer Aufgaben Subauftragnehmer beiziehen (insbesondere die ... GmbH). Die STM hat für marktübliche Preise und Abrechnungsmodalitäten, sowie für die einwandfreie Arbeitsleistung der Subunternehmer Sorge zu tragen.

#### **7. Tätigkeitsumfang**

Art und Umfang der von der STM zu erbringenden Leistungen werden im Anhang zu dieser Rahmenvereinbarung skizziert.

..."

### **ANHANG**

zur Rahmenvereinbarung Verein mit STM. Ergänzung zu Punkt 7 - Tätigkeitsumfang:

#### **Organisation der Vereinstätigkeit**

(Management nach innen)

#### **Erstellung und Realisierung eines jährlichen Marketingplanes**

(Management nach außen)

#### **Organisation der Vereinstätigkeit**

##### **1. Generalversammlung**

Die Aufgaben:	Einladung und Vorbereitung
	Anwesenheit und Protokollführung
	Bericht über die Realisierung des abgelaufenen Marketingplanes
	Präsentation der Marketingaktivitäten für das laufende Vereinsjahr

##### **2. Vorstandssitzungen**

Die Aufgaben:

- Einladung und Vorbereitung von 3 Vorstandssitzungen pro Jahr
- Anwesenheit und Protokollführung
- Berichterstattung über die laufenden Arbeiten zur Marketingarbeit
- Erledigung aller vereinsrechtlichen Fragen

### **3. Buchhaltung / Kassaprüfung**

Die Aufgaben:

- Ausschreibung der Mitgliedsbeiträge
- Führung des Vereinskontos
- Einnahmen / Ausgabenrechnung mit jederzeitiger Vorlage der Vereinsbuchhaltung zur Kassaprüfung
- Verwaltung des Mitgliederzu- und abganges

#### Honorar

Für die genannten Aufgaben von Punkt 1 bis 3 erhält die STM ein jährliche Pauschalhonorar von ATS 50.000,-- zzgl. MwSt. Mit diesem Betrag ist die Arbeitsleistung abgegolten, jedoch keine Fahrt- oder Dienstreiseaufwendungen, notwendige Materialien oder Fremdleistungen (Briefpapier, Porto, Telefon, Kopien, Grafiken, Diamaterial, u. ä.).

### **Konzeption und Realisierung eines jährlichen Marketingplanes**

#### **1. Konzeption eines Marketingplanes**

Die STM hat jährlich einen Marketingplan zu erstellen, der dem Vereinsvorstand bis spätestens 31. 7. eines jeden Jahres zur Beratung vorgelegt wird. Die endgültige Beschlussfassung erfolgt in der Generalversammlung.

#### **Der Marketingplan hat zu umfassen:**

- Arbeitsprogramm
- Terminplanung
- Budget und Finanzierung

#### **2. Realisierung des Marketingplanes**

Nachdem der Marketingplan beschlossen ist, hat STM diesen zu realisieren und sich bei allen Maßnahmen und Tätigkeiten an diese Vorgabe zu halten.

#### **Insbesondere hat die STM folgende Angaben zu übernehmen:**

- Produktion eines Angebotskataloges und etwaiger Mutationen jährlich (oder auch im 2 - Jahres - Intervall)

- Organisation und Durchführung von Pressereisen, Pressekonferenzen, Studienreisen in Mitgliedsbetriebe/regionen
- Kontakt Landes- und Bundesstellen, Österreich Werbung, Landes- und Bundeskammern nach Bedarf und Notwendigkeit
- Kontakt zu allen anderen Angebotsgruppen der Österreich Werbung
- Mailings an erfolgversprechende Zielgruppen

### **3. Servicestelle für Kundenanfragen**

Eine wesentliche Aufgabe der STM ist es, für Kundenwünsche zur Verfügung zu stehen und hierfür folgende Einrichtungen und Dienstleistungen bereit zu stellen:

- Telefon mit eigener Vereins- Nummer
- Telefax, E-Mail, IBM kompatibles EDV - System
- Öffnung des Büros 49 Stunden pro Woche - ganzjährig! (Montag - Donnerstag von 8 - 18 Uhr, Freitag 8 - 17 Uhr)
- Erfassung aller Kundenanfragen auf EDV (Name Adresse, Zeitpunkt der Anfrage)
- Individuelle Anfragenbeantwortung innerhalb von 48 Stunden mittels personalisiertem Antwortbrief
- Führung eines aktuellen Prospektarchives von jedem Mitgliedsbetrieb

Honorare für die genannten Aufgaben zur Konzeption und Realisierung des Marketingkonzeptes werden in einem Beiblatt zur vorliegenden Rahmenvereinbarung geregelt. Für nicht in diesem Beiblatt angeführte Arbeitsaufgaben gilt die offizielle Preisliste der STM."

Am 6. Mai 1999 erklärte der Bw. dem Finanzamt gegenüber schriftlich, gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994, auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 zu verzichten.

In der für das Jahr 1998 eingereichten Umsatzsteuererklärung wies der Bw. keinerlei Entgelte für ausgeführte (steuerbare) Umsätze aus, begehrte jedoch den Abzug von Vorsteuerbeträgen (ATS 8.058,--).

Mit dem für das Jahr 1998 erlassenen Umsatzsteuerbescheid setzte das Finanzamt - von der Erklärung abweichend - die Umsatzsteuer mit ATS 0,-- fest. Begründet wurde dies damit, dass der Bw. laut Erklärung keinerlei (steuerbaren) Umsätze ausgeführt habe, weswegen die begehrten Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen werden könnten. Ergänzend verwies das Finanzamt auf nachstehende Feststellungen, die anlässlich einer beim Bw. betreffend das Jahr 1999 abgeführten UVA - Prüfung getroffen wurden:

#### **"1. Mitgliedsbeiträge**

Die von den Vereinsmitgliedern eingehobenen jährlichen Beiträge in Höhe von ATS 1.800,- stellen nach Ansicht der BP keine Entgelte für konkrete Leistungen des Vereines gegenüber seinen Mitgliedern dar, sondern dienen der Bestreitung des allgemeinen Verwaltungsaufwandes. Diese Beiträge stellen daher als echte Mitgliedsbeiträge keine steuerbaren Umsätze dar und unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Gem. § 11 (12) UStG schuldet der Verein jedoch die in Rechnung gestellte USt.

## 2. Vorsteuerberichtigungen

Ein Vorsteuerabzug von den Aufwendungen für die Abdeckung von Fehlbeträgen (Verlusten) und den Kosten der gemeinsamen Werbung wird von der Bp. nicht anerkannt, weil keine Weiterverrechnung an die Mitglieder erfolgte (fehlendes Entgelt). Von den übrigen Aufwendungen (ausgenommen solche im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen) werden die Vorsteuern im Verhältnis der Einnahmen aus Mitgliedbeiträgen (brutto) und den sonstigen steuerpflichtigen Umsätzen aufgeteilt und in Abzug gebracht."

Bezüglich des Jahres 1999 folgte das Finanzamt den Feststellungen des Betriebsprüfers und erlies einen entsprechenden Umsatzsteuerjahresbescheid (u.a. steuerpflichtige Entgelte ATS 4.200,--, Vorsteuern ATS 1.846,50, Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnungslegung ATS 9.300,--).

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 eingebrachten Berufung wird ausgeführt, dass der Bw. gemäß den Statuten das Ziel verfolge, die wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder (verstärkte Inanspruchnahme ihrer Angelangebote) zu fördern. Um diesen Zweck zu erreichen, würden vor allem gemeinsame Werbemaßnahmen, Beratungen und Angebotsschulungen durchgeführt.

Diese Leistungen seien im Berufszeitraum nicht durch eigenes Personal des Bw., sondern auftragsbezogen von der STM für den Bw. erbracht worden. Der Bw. habe mit der STM eine Rahmenvereinbarung abgeschlossen, mit der die STM beauftragt worden sei, Dienstleistungen für den Bw. zu erbringen und einzelne Dienstleistungen direkt mit den Mitgliedern des Bw. abzurechnen. Die STM habe hierbei Briefpapier mit dem "Logo" des Bw. verwendet, sodass sowohl für die Mitglieder des Bw. als auch für Dritte ersichtlich gewesen sei, dass die STM für den Bw. tätig werde.

Die STM habe auf Grund der Rahmenvereinbarung Rechnungen an die Mitglieder des Bw. gelegt und auch alle Einnahmen, die an und für sich wirtschaftlich dem Bw. zugerechnet werden müssten, vereinnahmt.

Bezüglich des Entgeltes für die Leistungen, die die STM auf der Grundlage der Rahmenvereinbarung erbracht habe, ist lt. Berufungsschriftsatz Folgendes vereinbart worden:



- "1. Die STM hat die Einnahmen aus den Leistungen, die sie für den Bw. erbringt, zu erfassen. Hievon kommen die direkten Ausgaben für diese Leistungen in Abzug (Fremdkosten).
- "2. Das für die Aufträge eingesetzte Personal der STM und die sonstigen innerbetrieblichen Ressourcen werden zu bestimmten Verrechnungssätzen dem Bw. angelastet."
- "3. Das Ergebnis aus den Einnahmen und den direkten bzw. indirekten (Punkt 2) Ausgaben kann eine Über- oder Unterdeckung ergeben. Eine etwaige Überdeckung wird dem Bw. gutgeschrieben, eine etwaige Unterdeckung werde vom Bw. abgedeckt."

Die Tätigkeit des Bw. sei demnach aber auch insoweit er die Erfüllung bestimmter Aufgaben an die STM ausgelagert habe, als unternehmerische iSd § 2 UStG 1994 einzustufen, weil der Bw. in diesem Zusammenhang nicht nur nachhaltig, sondern auch zur Erzielung von Einnahmen tätig sei.

Daran ändere auch der Umstand, dass der Bw. den in den Streitjahre abgedeckten Verlust nicht an seine Mitglieder weiterverrechnet habe, nichts. Dies sei vielmehr sogar ein weiteres Indiz für die Unternehmereigenschaft des Bw., da er insoweit Unternehmerrisiko trage. Der Bw. sei darüber hinaus auch bemüht, diese Verluste künftighin durch zusätzliche Einnahmen einerseits und strikere Vorgaben gegenüber der STM andererseits, abzudecken.

Die Unternehmereigenschaft des Bw. bestätige indirekt auch Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, S 249, Rz. 20. Der angesprochenen Kommentarstelle zufolge sei nämlich für die Unternehmereigenschaft eines Vereines nur maßgebend, dass der Verein nach außen auftrete. Nach außen trete der Bw. jedoch in jedem Fall auf, zumal zwischen dem Bw. und der STM - was auch die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte - Leistungsbeziehung bestünden und zudem die STM mit der Verwendung von Briefpapier mit dem "Logo" des Bw. dokumentiere, für den Bw. tätig zu werden.

Die von den Mitgliedern des Bw. an den Bw. geleisteten Beiträge seien dementsprechend sohin auch als Entgelte für die Inanspruchnahme von Vereinsleistungen entrichtet worden und demnach als sog. "unechte" Mitgliedsbeiträge einzustufen.

In der Stellungnahme zu Berufung hielt der Prüfer - nach Wiedergabe der wesentlichen Punkte der Vereinsstatuten - fest, dass der Bw. mit der angesprochenen Rahmenvereinbarung der STM die Erbringung diverser Dienstleistungen unmittelbar an die Mitglieder des Bw. übertragen habe. Dem Vereinsvorstand sei die Koordination, die Steuerung und Bewilligung diverser Werbemaßnahmen (Werbelinie, Umfang der Werbung), die Entscheidung über das Budget und die Festlegung des Kostenschlüssels vorbehalten geblieben. Die STM habe dementsprechend ihre Leistungen (insbesondere Fremdkosten für Katalogerstellen, diverse

Werbeaktivitäten etc.) nach dem vom Verein festgelegten Schlüssel unmittelbar mit den Mitgliedern des Bw. abgerechnet.

Die STM habe jedoch auch Dienstleistungen für den Bw. selbst erbracht, wie die Führung der Vereinsbuchhaltung, die Organisation von Jahreshauptversammlungen, die Budgeterstellung u. ä. Verwaltungstätigkeiten (Organisation der Vereinstätigkeit - "Management nach innen"). Für die Erbringung dieser Verwaltungsleistungen sei dem Bw. von der STM ein sog. "Vereinspauschale" verrechnet worden. Finanziert habe der Bw. dieses "Vereinspauschale" durch die lt. Beschluss der Generalversammlung vorgenommene Einhebung von Mitgliedsbeiträgen (für 1999 ATS 1.500,-- zuzüglich 20% USt)

Die Mitgliedsbeiträge seien bisher vom Bw. als "unechte" Mitgliedsbeiträge eingestuft und versteuert worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung habe der Bw. jedoch an seine Mitglieder im Gegenzug für diese Beiträge keinerlei (konkreten) Leistungen erbracht. Mangels Leistungsaustausches seien die Beiträge daher als nicht steuerbare sog. echte Mitgliedsbeiträge einzustufen. Für letztere spreche auch der Umstand, dass von allen Mitgliedern des Bw. Beiträge in gleicher Höhe - unabhängig vom Wert allfällig vom Bw. erbrachter Leistungen - bezahlt worden seien (vgl. Ruppe, a. a. O., Tz. 114 z § 1).

Da der Bw. in den an seine Mitglieder bezüglich der eingehobenen Mitgliedsbeiträge gelegten Rechnungen (iSd § 11 UStG 1994) jedoch Umsatzsteuerbeträge gesondert ausgewiesen habe, schulde er diese gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Neben den Mitgliedsbeiträgen habe der Bw. im Jahre 1999 auch Entgelte für unternehmerische Aktivitäten erhalten (ATS 4.200,--; auf Grund von "Insertionen" bzw. Überlassung von Adressen oder des "Logos").

Von der Betriebsprüfung seien demnach die "Provisionen an Dritte" betreffenden Vorsteuern zur Gänze berücksichtigt worden. Die mit (Verwaltungs-)Gemeinkosten zusammenhängenden Vorsteuern (Vereinspauschale, Tagungsaufwand und Steuerberatung) habe die Betriebsprüfung im Verhältnis der Einnahmen dem unternehmerischen Bereich (7%; siehe oben) bzw. dem nichtunternehmerischen Bereich (93%; Mitgliedsbeiträge) des Bw. zugeordnet und nur im erstgenannten Ausmaß zum Abzug zugelassen.

Die Bezahlung des Beitrages für die Qualitätsmarke "Urlaubsspezialisten" sowie des von der STM verrechneten "nicht gedeckten Leistungsbeitrages für das Budgetjahr 1998/1999" durch den Bw. - so führte der Prüfer weiter aus - stehe im Zusammenhang mit der Erfüllung statutengemäßer Gemeinschaftsaufgaben, die allen Mitgliedern des Bw. in gleichem Maße zu

Gute gekommen seien (z. B. allgemeine Öffentlichkeitsarbeit, Verbesserung des Images Österreichs als Urlaubsland etc.).

Wäre in diesem Zusammenhang zwischen dem Bw. und seinen Mitgliedern ein Leistungsaustausch vorgenommen worden, hätte der Bw. diese Kosten seinen Mitgliedern weiterverrechnen müssen, zumal diese Kosten nicht mit den bezahlten Mitgliedsbeiträgen gedeckt werden könnten.

Im Übrigen sei anzumerken, dass die von der STM an den Bw. am 15. 7. 1999 gelegte Rechnung betreffend den "nicht gedeckten Leistungsbeitrag" auch nicht den Vorschriften des § 11 UStG 1994 entspreche (mangelnde Umschreibung des Leistungsgegenstandes sowie des Leistungszeitpunktes). Ein Abzug der in dieser Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer sei daher schon aus Formalgründen nicht zulässig.

Den Ausführungen der Betriebsprüfung hielt der Bw. entgegen, dass die Beantwortung der Frage, ob ein Verein unternehmerisch tätig sei oder nicht, keinesfalls davon abhängig gemacht werden könne, ob der Verein Leistungen selbst erbringe oder sich eines Stellvertreters - wie im gegenständlichen Fall der Bw. der STM - bediene.

Die STM trete im Namen des Bw. auf. Dies zeige sich unter anderem beispielsweise auch daran, dass die STM Subventionen von der Österreichwerbung nur dann erhalte, wenn die STM als Stellvertreter im Namen und für Rechnung des Bw. handle. Somit trete aber zwangsläufig auch der Bw. nach außen auf.

Demnach würden aber auch die Beiträge der Mitglieder an den Bw. jedenfalls deshalb bezahlt, damit die Mitglieder von den vom Bw. erbrachten Leistungen profitieren könnten (vgl. Ruppe, a. a. O., Tz. 117, 118 z. § 1). Es sei daher nicht angebracht, Beitragsteilen, die zur Finanzierung der allgemeinen Vereinsorganisation dienten, die Entgeltseigenschaft abzusprechen.

Auch die Tatsache allein, dass über die gesamten Leistungen des Bw., die die STM als Stellvertreter des Bw. erbringe, nur eine Jahresabrechnung (Anm.: über den "Fehlbetrag") an den Bw. gelegt werde, könne nicht zum Vorsteuerausschluss führen.

Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung spreche die fehlende Weiterverrechnung des "Fehlbetrages" nämlich nicht gegen, sondern für die Unternehmereigenschaft des Bw., zumal es auch die erklärte Absicht des Bw. sei, etwaige Mehrkosten einer Verrechnungsperiode

durch Überschüsse in Folgeverrechnungsperioden abzudecken. Das Unternehmerrisiko liege daher diesbezüglich eindeutig beim Bw.

Auch den Ausführungen der Betriebsprüfung, wonach die von der STM an den Bw. gelegte Rechnung nicht den Formerfordernissen des § 11 UStG 1994 entspreche, müsse entgegen getreten werden, stelle doch der verrechnete Fehlbetrag den Saldo aus den Einnahmen und Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit den von der STM während eines Wirtschaftsjahres entfalteten Tätigkeiten angelaufen seien. Die STM habe der Rechnung eine Beilage angeschlossen, an Hand derer nicht nur die Ermittlung des Fehlbetrages genau nachvollzogen werden könne. Dieser Beilage sei auch der Inhalt der von der STM erbrachten Leistungen sowie der Leistungszeitraum entnehmbar.

Über Aufforderung, die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw., seinen Mitgliedern und der STM (konkret) darzulegen, wurde lediglich eine von der STM an den Bw. gelegte Rechnung (vom 13. März 2003) betreffend die Verrechnung des "Budgetfehlbetrages 2002/2003" mit dem Bemerkten beigebracht, dass diese Rechnung auch für den Streitzeitraum repräsentativ sei.

In der Ladung zur Berufungsverhandlung wurde der Bw. überdies aufgefordert das Berufungsbegehren betreffend das Jahr 1998 zu präzisieren (lt. eingereichten Steuererklärungen keine steuerbaren Umsätze; lt. Beilagen zu den Steuererklärungen wurden jedoch Mitgliedsbeiträge von ATS 46.500,-- vereinnahmt; begehrte Vorsteuern ATS 8.058,--).

In der Berufungsverhandlung hielten sowohl der Vertreter des Bw. (unechte Mitgliedsbeiträge) als auch die Vertreter des Finanzamtes (echte Mitgliedbeiträge) ihre Ansicht aufrecht.

Die Vertreter des Finanzamtes hoben hiebei nochmals hervor, dass ein Leistungsaustausch unmittelbar nur zwischen der STM und den Mitgliedern des Bw., nicht jedoch zwischen der STM und dem Bw. selbst stattgefunden habe.

Dem entgegnete der Vertreter des Bw. nochmals, dass dem Bw. daran gelegen gewesen sei, seinen Mitgliedern jedenfalls Leistungen zukommen zu lassen, und zwar gegen entsprechende "Marketingbeiträge", die im Umwege über die STM eingehoben worden seien. Diese Leistungen habe sodann die STM als Stellvertreterin des Bw. erbracht. Die Leistungserbringung durch die STM sei vom Bw. laufend überwacht und koordiniert worden. Es habe laufend Vorstandssitzungen gegeben, im Zuge derer beobachtet worden sei, inwieweit die STM das ihr vorgegebene Budget eingehalten und die von ihr auszuführenden

Marketingaktivitäten auch erbracht habe. Es sei auch über Sondermarketingaktivitäten befunden worden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen betreffend das Jahr 1998 hielt der steuerliche Vertreter des Bw. fest, dass die Mitgliedsbeiträge - weil unechte - der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Abzüglich der geltend gemachten Vorsteuern (ATS 8.058,--) ergäbe sich sohin ein Vorsteuerüberhang von ATS 308,--. Bezüglich der beanspruchten Vorsteuern wurde u. a. eine von der STM an den Bw. betreffend das "Vereinspauschale 1997/1998" gelegte Rechnung vom 20. 11. 1997 beigebracht.

Abschließend begehrte der steuerliche Vertreter des Bw. zusammenfassend, der Berufung jedenfalls Folge zu geben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 17.3.1999, 97/13/0089 und die dort zitierte Vorjudikatur) ist ein Verein nichtunternehmerisch tätig, soweit er echte Mitgliedsbeiträge erhält. Dies sind solche Beiträge, die die Mitglieder lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach den Satzungen zu entrichten verpflichtet sind. Hingegen ist der Verein insoweit unternehmerisch tätig, als er unechte Mitgliedsbeiträge erhält. Diesen Beiträgen steht eine konkrete Gegenleistung des Vereines an den Beitragszahler gegenüber.

Steuerfreiheit ist der erwähnten Judikatur zufolge demnach nur bei Erfüllung einer Gemeinschaftsaufgabe gegeben, die allen Mitgliedern zugute kommt und sich nicht als besondere Leistung gegenüber den einzelnen Mitgliedern darstellt; liegt dem Verhältnis zwischen Mitgliedern und Verein hingegen ein konkreter Leistungsaustausch zu Grund, dann unterliegen die aus diesem Verhältnis vom Mitglied erbrachten Leistungen auch dann der Steuerpflicht, wenn sie als Mitgliedsbeiträge bezeichnet werden.

Fördert ein Verein die wirtschaftlichen Belange seiner Mitglieder, gilt die - widerlegbare - Vermutung, dass die Beitragsleistungen nicht bloß Ausfluss der Mitgliedschaft sind, sondern Gegenleistung für die wirtschaftliche Förderung der Mitglieder durch den Verein. Das Mitglied erwirbt die Mitgliedschaft bei diesen Vereinen in der Regel nicht, um den abstrakten Vereinszweck zu unterstützen, sondern um von der Vereinsleistung zu profitieren; hiefür wird der Mitgliedsbeitrag aufgewendet (vgl. auch Ruppe, a. a. O., § 1 Tz. 117).

Zweck des Bw. ist nun nach den Statuten (§ 5 und 2), seinen Mitgliedern, die österreichische Beherbergungs- und Verpflegungsbetriebe sein **müssen**, wirtschaftlich insoweit zu dienen, als Angelangebote in Österreich in Verbindung mit Urlaubsaufenthalten beworben werden sollen. Diese Zielrichtung des Bw. geht auch aus der Aufgabenstellung der Z. 2 des § 3 der Statuten hervor, die konkret Beratung und Angebotsschulung, gemeinsame Promotions, Werbung, Öffentlichkeitsarbeit u. a. nennt. Der Bw. bezweckt sohin, dass eine breite, an Angelurlauben interessierte Öffentlichkeit von der Attraktivität der Angebote der Mitgliedern des Bw. Kenntnis erlangt und diesen Angeboten auch in verstärktem Maße in Anspruch nimmt, womit letztlich eine Steigerung der Umsätze der Mitglieder des Bw. einhergehen sollte.

Hält man sich dies vor Augen kann aber davon, dass die Mitglieder des Bw. durch ihre Beitragsleistung bloß einen abstrakten Vereinszweck unterstützen, nicht die Rede sein.

Das Finanzamt vertritt zwar unter Hinweis auf Ruppe, a. a. O., Tz. 114 z. § 1, die Ansicht, dass gegen die Einstufung der von den Mitgliedern des Bw. bezahlten Beiträge als unechte Mitgliedsbeiträge jedenfalls der Umstand spreche, dass von allen Mitgliedern des Bw. Beiträge in gleicher Höhe - unabhängig vom Wert allfällig vom Bw. erbrachter Leistungen - entrichtet worden seien. Dem ist insoweit beizupflichten, als nach der zitierten Literaturstelle unter Hinweis auf die Judikatur in der Tat spricht, wenn die Mitglieder ihre Beiträge auch leisten müssen, wenn die Höhe der Mitgliedsbeiträge unabhängig ist vom Wert der Vereinsleistung. Letzteres gilt jedoch nicht, wenn - wie im gegenständlichen Fall - die wirtschaftlichen Belange der Mitglieder gefördert werden.

Daran, dass die an den Bw. geleisteten Mitgliedsbeiträge als unechte einzustufen sind, vermag auch der Umstand, dass der Bw. letztlich die Erbringung von Dienstleistungen an die STM "ausgelagert" hat, nichts zu ändern. Schließlich hat sich nämlich der Bw. lt. dem mit der STM geschlossenen Rahmenvereinbarungen die Koordination, die Steuerung und Bewilligung von Maßnahmen, insbesondere den Entscheid über wesentliche Angelegenheiten wie Jahreskonzepte, das Budget u.a.m vorbehalten.

Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass das Berufungsvorbringen, wonach die STM nur als Stellvertreterin des Bw. tätig geworden sei, weswegen sämtliche Leistungen der STM durch die gegebene Stellvertretung - zumindest wirtschaftlich betrachtet - dem Bw. zugerechnet werden müssten, dem Inhalt der Rahmenvereinbarung zuwider läuft. In deren Punkt 1. ("Grundlegung") ist eindeutig festgehalten, dass **die STM** künftig **für die Vereinsmitglieder** Dienstleistungen erbringen werde (vgl. "Die STM wird künftig *für die Vereinsmitglieder* Dienstleistungen erbringen, welche im Anhang zu diese Vereinbarung

konkretisiert werden. Die STM wird die entsprechenden *Leistungen direkt für die Vereinsmitglieder* erbringen und den Vereinsmitgliedern direkt verrechnen."). Dieser Vereinbarung gemäß hat schließlich die STM auch die entsprechenden Leistungen erbracht und darüber Rechnungen (wenn auch auf Briefpapier mit dem "Logo" des Bw.) an die Mitglieder des Bw. gelegt.

Auch das steuerliche Verhalten des Bw. selbst deckt sich mit den diesbezüglichen Ausführungen nicht (Anm.: in keiner der eingereichten Steuererklärungen wurden vom Bw. entsprechende Umsätze erklärt). Darüber hinaus ist der Bw. zudem dem Ersuchen, die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw., seinen Mitgliedern und der STM konkret darzulegen, nicht nachgekommen (Anm.: auf das diesbezügliche Ersuchen wurde nur die Rechnung der STM an den Bw. vom 13. März 2003 beigebracht).

Da der Bw. nach den obigen Ausführungen in Bezug auf die Mitgliedsbeiträge unternehmerisch tätig ist, ist er auch insoweit grundsätzlich (mit den im Folgenden dargestellten zwei Ausnahmen) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Dies gilt auch für die im Zusammenhang mit der Überlassung der Qualitätsmarke "Urlaubsspezialisten" angelaufenen Vorsteuerbeträge. Die Betriebsprüfung meint zwar, dass insoweit zwischen dem Bw. und seinen Mitgliedern kein Leistungsaustausch bewirkt worden sei, weil der Bw. das für die Nutzungsmöglichkeit der Marke aufgewendete Entgelt nicht an seine Mitglieder weiterverrechnet habe. Dem ist jedoch zu entgegnen, dass von den Mitgliedern des Bw. die (unechten) Mitgliedsbeiträge für die Inanspruchnahme der Gesamtheit der vom Bw. für sie entfalteten Aktivitäten als Entgelt aufgewendet worden sind. Daran vermag auch der Umstand, dass diese Entgelt die vom Bw. im Zusammenhang mit der Leistungserbringung getragenen Aufwendungen nicht deckt, nichts zu ändern. Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung ist nämlich nicht erforderlich (Ruppe, a. a. O., Anm. 15 z. § 4).

Die in der in der Berufungsverhandlung beigebrachte Rechnung der STM an den Bw. betreffend das "Vereinspauschale 1997/1998" wurde bereits am 20. 11. 1997 ausgestellt. Das Begehren des Bw., die in dieser Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge (ATS 5.000,-- ) erst im Jahre 1998 als Vorsteuern abziehen zu können, ist daher nicht berechtigt (vgl. Ruppe, a. a. O., Anm. 58 z. § 12).

Das Vorsteuerabzugsbegehren des Bw. hinsichtlich des verrechneten sogen. "nicht gedeckten Leistungsbeitrages" scheitert bereits daran, dass die STM die diesem zu Grunde liegenden Leistungen nicht an den Bw., sondern unmittelbar an die Mitglieder des Bw. erbracht hat (vgl.

oben). Die Vornahme eines Vorsteuerabzuges setzt aber nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 jedenfalls voraus, dass Leistungen für das Unternehmen des den Vorsteuerabzug Begehrenden ausgeführt worden sind.

Darüber hinaus entspricht die von der STM an den Bw. diesbezüglich gelegte Rechnung auch nicht den von § 11 UStG 1994 geforderten Formvorschriften. Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung muss nämlich nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 jedenfalls die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung und gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 den Tag der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten. Derartige Angaben sind aber der angesprochenen Rechnung nicht zu entnehmen, ist doch ihr Inhalt (nur) Folgender:

"P. 15. 7. 1999

Gemäß Vereinbarung erlauben wir uns, Ihnen den nicht gedeckten Leistungsbeitrag betreffend Budgetjahr 1998/1999 wie folgt in Rechnung zu stellen:

Fehlbetrag 1998/1999	ATS	124.319,--
+ 20% Mehrwertsteuer	ATS	24.863,80
	ATS	149.182,80"

Die oben genannten Merkmale lassen sich - entgegen der vom Bw. vertretenen Meinung - auch der der Rechnung angeschlossenen Beilage nicht entnehmen, sind doch in derselben zum einen die erbrachten Leistungen nur allgemein umschrieben (beispielsweise: "Studienreise", "Fischer des Jahres", "Anfragenbeantwortung", "Messen", "Elektronische Medien" u. a. m.). Zum anderen wird auch nur generell auf das "Budget 01. 04. 1998 - 31. 03. 1999 und nicht konkret auf Leistungszeiträume hingewiesen.

Nach all dem war der Berufung teilweise (unechte Mitgliedsbeiträge und daher keine Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung, kein Vorsteuerabzug aus dem verrechneten Vereinspauschale 1997/1998 sowie aus der Rechnung der STM) Folge zu geben und der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 (Einbeziehung der Mitgliedsbeiträge in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen) abzuändern.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich die folgenden Steuerbemessungsgrundlagen:

### **Umsatzsteuer 1998**



Mitgliedsbeiträge brutto	46.500,--
netto	38.750,--
<b>Vorsteuer lt. Erklärung</b>	<b>8.057,92</b>
- "Vereinspauschale"	-5.000,--
<b>Vorsteuer lt. BE</b>	<b>3.057,92</b>
<b><u>Umsatzsteuer 1999</u></b>	
Mitgliedsbeiträge brutto	55.800,--
netto	46.500,--
<b>Insertionen lt. Bp.</b>	<b>4.200,--</b>
Bemessungsgrundlagen gesamt	50.700,--
<b>Vorsteuer lt. Erklärung</b>	<b>64.692,46</b>
- "nicht gedeckter Leistungsbeitrag"	- 24.863,80
<b>Vorsteuer lt. BE</b>	<b>39.828,66</b>
Berichtigung gemäß § 16 lt. Bp. (Anm.:	
lt. Erklärung in die Umsätze eingerechnet)	17.119,67
<b>Berichtigung gem. § 11</b>	<b>0,--</b>

Klagenfurt, 15. März 2004