



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Bertl Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Schubertstraße 62, vom 19. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist ein Tourismusverband iSd § 4 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist er eine Körperschaft öffentlichen Rechts und besitzt Rechtspersönlichkeit.

Mit Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom [Datum-1] wurde die Gemeinde B als Kurort anerkannt, wodurch die Errichtung des Kurfonds B bewirkt wurde.

In der Folge überließ die Kurkommission die finanziellen Mittel des Kurfonds dem berufungswerbenden Tourismusverband (Bw), der diese Mittel im Hinblick auf die ähnlichen

gesetzlichen Angelegenheiten bzw. Obliegenheiten der beiden Körperschaften im beiderseitigen Interesse verwenden sollte.

Mit Prüfungsauftrag vom 8. September 2009 führte das Finanzamt beim Tourismusverband (Bw) eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 durch. Im Zuge dieser Außenprüfung traf der Prüfer die hier strittige Feststellung, dass die Zahlungen der Kurkommission an den Tourismusverband (Bw) keine Subventionen, sondern umsatzsteuerpflichtige Entgelte seien.

Berechnung der zu versteuernden Entgelte (Beträge in Euro):

	2006	2007	2008
Entgelte bisher	62.970,86	66.530,93	91.960,12
Entgelte Kurkomm.	58.786,67	58.333,33	58.333,33
Entgelte lt. BP	121.757,53	124.864,26	150.293,45
zu verst. mit 20%	95.604,76	71.819,09	68.112,20
Zu verst. mit 10%	26.152,77	53.045,17	82.181,25

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 17. Dezember 2009 setzte das Finanzamt in der Folge im wiederaufgenommenen Verfahren die Umsatzsteuer wie folgt neu fest (Beträge in Euro):

	Umsatzsteuer	Abgabennachforderung
2006	-22.604,86	15.783,95
2007	-25.400,48	15.385,74
2008	-21.289,97	15.733,38

Zur Begründung wird in Tz 1 des **Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung** ausgeführt:

Der Tourismusverband erhält von der Kurkommission B seit dem Jahre 2002 Subventionen, die bisher als nicht steuerbar behandelt wurden.

Lt. Landesgesetz ist mit der Anerkennung als Kurort ein Kurfonds einzurichten. Die Mittel des Kurfonds sind ausschließlich für Aufwendungen bestimmt, die zur Erfüllung der in § 21 Abs. 1 angeführten Aufgaben der Kurkommission erforderlich sind. Laut Abs.1 lit. f gehört zu diesen Aufgaben für diesen Kurort Werbung zu betreiben. Im Protokoll der 1. Arbeitssitzung vom 22. Jänner 2002 ist unter Punkt 5) Erstellung und Beschlussfassung des Budgets 2002 festgehalten: "Die Kurkommission wird für Werbemaßnahmen Subventionen an den TV weiterleiten."

Auch in mehreren nachfolgenden Protokollen zu den Arbeitssitzungen der Kurkommission ist festgehalten, dass Werbemaßnahmen koordiniert werden und die Kurkommission Subventionen für Werbemaßnahmen an den Tourismusverband weiterleiten wird.

Im Protokoll zur Sitzung vom 21.12.2005 wird im Pkt. 3 an die seinerzeitige Vereinbarung zwischen Tourismusverband und Kurkommission erinnert, wo festgelegt wurde, dass die werblichen Maßnahmen der Tourismusverband erfüllen soll.

Im gegenständlichen Fall bedient sich die Kurkommission zur Erfüllung ihrer per Gesetz vorgeschriebenen Werbeaufgaben des Tourismusverbandes und gewährt dafür finanzielle Zuschüsse, die als "Subvention" bezeichnet werden.

Ein von dritter Seite gewährter Zuschuss gehört gem. § 4 Abs. 2 Z 2 UStG dann zum Entgelt, wenn er in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch steht: der zwischen dem leistenden Unternehmen und dem Leistungsempfänger stattfindet. Dabei muss ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung nicht gegeben sein.

Auf Grund des o.a. Sachverhaltes ist ein Leistungsaustausch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zwischen der Kurkommission und dem Tourismusverband anzunehmen. Weiters entsteht der Kurkommission bzw. anderen Personen ein Nutzen daraus. Daraus folgt, dass die Zuschüsse der Kurkommission gem. § 1 UStG umsatzsteuerpflichtig sind und mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 19. Jänner 2010 wurde für den Tourismusverband (Bw) dagegen die **Berufung** erhoben und beantragt offenkundig die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Zur Begründung wird vorgebracht:

Aufgrund der Tatsache, dass es sich Tourismusverband bei der Gemeinde B um einen Kurort im Sinne des Steiermärkischen Heilvorkommen- und Kurortgesetzes vom 04.Juli 1962 handelt, ist entsprechend § 19 leg cit ein "Kurfonds" zu errichten. Dieser wird sodann durch den Vorsitzenden der Kurkommission vertreten. Mittel des Kurfonds sind, entsprechend § 19 Abs 4 leg cit, ausschließlich für jene Aufwendungen bestimmt, die zur Erfüllung der, der Kurkommission nach § 21 Abs 1 obliegenden, Aufgaben erforderlich sind. Unter diese Aufgaben fallen insbesondere auch gem. § 21 Abs 1 lit f die Werbung für den Kurort. Eine solche Kurkommission ist in der Gemeinde B seit dem Jahre 2002 existent. Sie stellt eine Körperschaft öffentlichen Rechts dar.

Der Tourismusverband wird unter den Voraussetzungen des § 4 des Steiermärkischen Tourismusgesetzes 1992 begründet und stellt ebenfalls eine Körperschaft des öffentlichen Rechts dar. Als solche besitzt sie Rechtspersönlichkeit. Zu den Aufgaben eines Tourismusverbandes gehören unter anderem, gem. § 4 Abs 4 lit. e) und h) des Steiermärkischen Tourismusgesetzes 1992, die Werbung und die Verkaufsförderung für den Tourismus sowie die Werbung und Verkaufsförderung für wirtschaftliche Angebote, welche Teil der touristischen Infrastruktur sind.

Die Werbetätigkeit zählt somit sowohl beim Tourismusverband als auch bei der Kurkommission zu den gesetzlich zugewiesenen Aufgaben und handelt es sich in beiden Fällen um Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Im Sinne einer kostensparenden und effizienten Vorgehensweise wurde entschieden, Werbemaßnahmen der Kurkommission und des Tourismusverbandes entsprechend zu koordinieren. Aufgrund der Tatsache, dass der Tourismusverband bereits über einen entsprechenden betrieblichen Apparat verfügte, wurde bestimmt, dass die Werbemaßnahmen durch den Tourismusverband alleine durchzuführen sind. Um diesem jedoch die notwendigen finanziellen Mittel zur Verfügung zu stellen, über die die Kurkommission bzw. der Kurfonds

verfügte, wurde vereinbart, dass dieser einen jährlichen Pauschalbetrag in gleichbleibender Höhe für die für Werbemaßnahmen aufgewendeten Kosten an den Tourismusverband weiterleitet, vorausgesetzt dass auch Kosten zumindest in Höhe der Pauschalbeträge angefallen sind und nachgewiesen wurden. In diesem Zusammenhang ist etwa auch auf das Protokoll der 1. Arbeitssitzung der Kur- und Tourismuskommission vom 22. Jänner 2002 hinzuweisen, in welchem festgehalten wird, dass durch die Weiterleitung der Subventionen schlussendlich nur bewirkt wird, dass dem Tourismusverband wiederum jene Mittel für seine Tätigkeit zur Verfügung gestellt werden können bzw. konnten, welche er auch vor Gründung der Kurkommission hatte. Die Besteuerung der Subventionen würde somit, verglichen zur Ausgangssituation vor Gründung der Kurkommission, zu einer faktischen Schlechterstellung des Tourismusverbandes führen, ohne materielle Änderung der tatsächlichen Verhältnisse!!!

Aus oben geschilderter Argumentation wird deutlich, dass es sich somit keinesfalls um ein seitens der Kurkommission an den Tourismusverband geleistetes Entgelt für eine gegenüber der Kurkommission erbrachte Leistung handelt, sondern vielmehr nur Kosten, die dem Tourismusverband entstanden sind, ersetzt werden. Der Subvention kommt somit kein Entgelt-, sondern vielmehr ein Kostenersatzcharakter zu. Die Weiterleitung der finanziellen Mittel kann somit als nicht umsatzsteuerbare Subvention im Sinne der Rz 26 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR) angesehen werden. In genannter Randziffer wird nämlich unter anderem festgehalten, dass es sich um nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse dann handelt, wenn "ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben wird" und/oder sich die "Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen im Zusammenhang steht". All diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Dies, da sich die Höhe der weitergeleiteten Subventionen grundsätzlich nach der Höhe des Aufwandes richtet, der im Tourismusverband anfällt. Zudem gilt es festzuhalten, dass das Wegdenken der Subvention nicht zu einem Wegfall der seitens des Tourismusverbandes erbrachten Werbeleistungen führen würde. Auch ohne diese finanzielle Unterstützung würde der Tourismusverband, aus seiner gesetzlichen Verpflichtung heraus, Werbeleistungen weiterhin erbringen müssen. Die Subvention durch die Kurkommission wurde nicht für die Erbringung einer konkreten (Einzel-) Leistung gewährt und richtet sich die Höhe auch nicht nach den durch den Tourismusverband erzielten Umsätzen. Es fehlt somit an einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Subventionsgewährung und der Leistungserbringung durch den Tourismusverband.

Auch ist festzuhalten, dass gem. Rz 27 der UStR die bloße Zweckbestimmung des Zuschusses durch den Zuschussgeber für sich alleine nicht ausreicht, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung darzustellen. Auch die Vorlage bloßer Nachweise über die Mittelverwendung begründet für sich alleine keinen Leistungsaustausch.

Eine Subvention an den Tourismusverband wurde somit seitens der Kurkommission alleine aus betriebswirtschaftlichen Gründen, im Sinne der Ausnutzung bestehender Synergieeffekte, gewährt. Insbesondere sollte so der Anfall zusätzlicher Kosten, welcher durch eine getrennte Durchführung von Werbemaßnahmen durch Tourismusverband und Kurkommission entstehen würde, vermieden werden und somit eine Budgeteinsparung bzw. eine sinnvolle - kosteneffiziente - Verwendung von öffentlichen Geldern ermöglicht werden. Die Gewährung der Subvention kann jedenfalls nicht als Entgelt für die Erbringung von Werbeleistungen angesehen werden. Ein solcher Zuschuss bzw. eine solche Subvention wurde von der Kurkommission an den Tourismusverband nur aus jenem Grund weitergeleitet, um diesem jene Mittel zu verschaffen, die er für die Erfüllung seiner Aufgaben benötigt. Durch die Gewährung der Subvention kommt keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zu; weder der Kurkommission noch einem Dritten.

Gegenständlicher Fall kann auch mit dem in der Randziffer 26 der UStR angeführten Beispiel verglichen werden. Hier wird als Beispiel für einen echten nicht steuerbaren Zuschuss jener Kostenbeitrag von Umlandgemeinden angeführt, die jener Gemeinde gewährt werden, die den Kindergarten (auch für Kinder der Umlandgemeinden) betreibt. Dies, da hier nicht einzelne

Tätigkeiten (wie z.B. die Betreuung eines bestimmten Kindes) subventioniert werden, sondern vielmehr durch diese Kostenbeiträge der betriebswirtschaftliche Gesamtaufwand für den Betrieb des Kindergartens ausgeglichen werden soll. Auch in diesem Fallbeispiel stehen sich zwei Gebietskörperschaften gegenüber, welche wechselseitig ihrer Aufgabe der Kinderbetreuung nachkommen und bei welchen aus kosteneffizienten Gründen die Kinderbetreuung über einen gemeinsamen Kindergarten erfolgt und die betriebsnotwendige Zuschussgewährung von einer Gemeinde an die andere keinen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch darstellt. Eine solche Konstellation ist auch im gegenständlichen Fall gegeben. Auch hier soll, nach Zusammenlegung der Aufgabenerfüllung aus Gründen der Kosteneffizienz, ein Ausgleich für den betriebswirtschaftlichen Gesamtaufwand des Tourismusverbandes durch Kostenbeiträge der Kurkommission stattfinden.

Weiters ist, im Sinne der Untermuerung oben angeführter Argumentationslinie, auf folgendes hinzuweisen: Entsprechend dem Erlass vom 03.03.1998 des BMF GZ 0 23/1- IV/9/98 wird festgehalten (inhaltlich auch in die Rz 273 der UStR eingegangen), dass Zuschüsse an Tourismusverbände, trotz der Qualifizierung der Tätigkeit von Tourismusverbänden als unternehmerische Tätigkeit, als nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse anzusehen sind. Es ist unseres Erachtens wohl davon auszugehen, dass auch gegenständlich behandelter Zuschuss der Kurkommission einem solchen, in genanntem Erlass angeführten, Zuschuss gleichgesetzt werden kann.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass in Grenzfällen bei Zuschüssen aus öffentlichen Kassen eher von einer nicht umsatzsteuerbaren Subvention auszugehen ist (VwGH vom 24.02.1983, 82/15/0003). Dies wird damit begründet, dass das Subventionsvolumen nicht durch eine abzuführende Umsatzsteuer gekürzt werden soll. Auch im konkreten Fall kann die Qualifizierung als steuerbarer Umsatz nicht zielführend sein, da es sich hier um Zahlungsflüsse zwischen zwei Körperschaften öffentlichen Rechts handelt, welche im Rahmen der Erfüllung ihrer von Gesetzes wegen zugewiesenen Aufgaben erfolgen.

Zusammenfassend halten wir fest, dass es sich bei gegenständlich behandelten Subventionen keinesfalls um umsatzsteuerbares Entgelt handelt, sondern dass diese im Sinne einer Unkostenabdeckung an den Tourismusverband ausbezahlt wurden. Die Voraussetzungen der Randziffer 26 der Umsatzsteuerrichtlinien sind somit jedenfalls erfüllt. Auch ist nochmals darauf hinzuweisen, dass im Zweifel, bei der Gewährung von Zuschüssen durch die öffentliche Hand, in der Regel von nicht steuerbaren Umsätzen auszugehen ist.

Das Finanzamt wies die Berufung mit (undatierter) **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab. Zur Begründung wird ua. ausgeführt:

Nach dem zu beurteilenden Sachverhalt gewährt der Kurfonds dem Tourismusverband für die Durchführung der Werbung eine Subvention.

Demnach erbringt der Tourismusverband gegenüber dem Kurfonds eine konkrete Dienstleistung, und zwar Werbeleistungen für den Kurfonds, für welche er von der Kurkommission bzw. dem Kurfonds Zahlungen erhält. Diese Zahlungen sind eindeutig und klar mit der Werbeleistung verknüpft. Sie dienen der Bezahlung dieser Dienstleistung und werden somit als Gegenleistung gewährt, sodass sie der Umsatzsteuer unterliegen.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23. November 2010 wurde für den Tourismusverband (Bw) nach gewährter Fristverlängerung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter weitgehender Wiederholung des bisherigen Vorbringens beantragt (**Vorlageantrag**). Ergänzend wird vorgebracht:

Auch soll der Vollständigkeit halber angeführt werden, dass es sich nicht um ein Entgelt von dritter Seite handelt. Auch müsste wiederum gelten, dass der Zuschussgeber ein zusätzliches Entgelt deshalb gewährt, damit eine bestimmte Leistung erbracht wird. (vgl. u. a. EuGH vom 22.11.2001, Rs C-184/00) Ein solches Entgelt liegt jedoch hier nicht vor, da der Zuschuss nur gewährt wird um die Gesellschaft erst in die Lage zu versetzen, ihren Geschäftszweck zu erfüllen (VwGH vom 26.04.1994, 93/14/0043). In konkretem Fall wird es dem Tourismusverband durch die Zuschussgewährung überhaupt erst möglich, Werbeleistungen in diesem größeren Umfang zu erbringen. Auch besteht kein unmittelbarer Zusammenhang dahingehend, dass durch die Subventionsgewährung die Erbringung einer Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis ermöglicht wird (u.a. UFS vom 09.11.2004, RV/105-KI02). Es haben nicht einzelne Tätigkeiten Subventionszahlungen ausgelöst, sondern sollte vielmehr durch die Subvention der betriebswirtschaftliche Gesamtaufwand abgedeckt werden. Somit liegt auch aus diesem Grunde keine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor.

Ergänzend ist festzuhalten: Gem. Urteil des UFS vom 14.05.2009, RV/1085-W/06 wird ausgeführt, dass bei Gründung einer Gesellschaft durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) das Handeln im Rahmen des Gesellschaftszweckes für sich allein keine Leistung an den Gesellschafter darstellt. Der Gesellschaftszweck wird dabei durch vertragliche Vereinbarung begründet. Analog dazu wird im konkreten Fall der gemeinsame Zweck durch gesetzliche Bestimmung begründet. Sowohl die Kurkommission als auch der Tourismusverband haben auf gesetzlicher Basis die Aufgaben der Werbung zu erfüllen. Somit werden Sie ebenfalls in Erfüllung ihres gemeinsamen Zweckes tätig. In analoger Anwendung der oben angeführten Rechtsprechung ergibt sich somit auch für die seitens der Kurkommission geleisteten Zuschüsse, dass diese nicht umsatzsteuerbar sind, da durch die gewährten Geldmittel die Erfüllung des gemeinsamen gesetzlichen Zweckes ermöglicht wird. Die Zuschüsse wurden somit nicht erbracht, um eine bestimmte Leistung zu erlangen, sondern die Erfüllung der gemeinsamen gesetzlichen Aufgaben im Sinne einer verwaltungskosteneffizienten Vorgehensweise nach den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu stützen.

Betreffend die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung dürfen wir demzufolge nochmals festhalten, dass die Finanzverwaltung fälschlicherweise davon ausgeht, dass die Zahlungen für eine konkrete Dienstleistung des Tourismusverbandes erfolgen. Es wurde vielmehr ein Pauschalbetrag an den Tourismusverband zur Erbringung von Werbemaßnahmen im Allgemeinen geleistet und ist die Leistung einer Subventionszahlung eben nicht an das Erbringen einer konkreten Werbeleistung gebunden. Der Zuschuss sollte vielmehr einen Kostenbeitrag darstellen bzw. die Erfüllung der gesetzlich zugewiesenen Aufgaben ermöglichen. Die Voraussetzungen eines echten Zuschusses sind somit jedenfalls erfüllt und ist ein Zuschuss, welcher zur Deckung von Unkosten gegeben wird als nicht umsatzsteuerbar anzusehen. Die Zuschüsse haben sich dabei nach dem Kapitalbedarf, nicht aber danach gerichtet, ob und in welchem Umfang Leistungen erbracht wurden. (UFS vom 14.05.2009, RV/1085-W/06) Die bloße Zweckbestimmung dieses Betrages für die Erbringung von Werbung alleine reicht gem. Rz 27 der UStR, wie bereits oben ausgeführt, noch nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen. Die weitergeleiteten Subventionen können eben nicht als Bezahlung einer konkreten Dienstleistung gesehen werden, sondern stellen vielmehr einen Kostenersatz für bereits entstandene Aufwendungen dar. Entsprechend der seitens des Tourismusverbandes nachgewiesenen Werbekosten erfolgt bloß die Auszahlung der Subventionen durch die Kurkommission. Diese bloße Nachweiserbringung reicht für sich alleine ebenfalls noch nicht für die Begründung einer Leistungsbeziehung aus.

In diesem Zusammenhang auch zu erwähnen ist, dass etwa die Wahrnehmung der Aufgaben der Fremdenverkehrsförderung unter Verwendung von Abgabenerträgen aus den Fremdenverkehrsabgaben durch Fremdenverkehrsvereine ebenfalls nicht zu einem

umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch mit der Gemeinde führt (vgl. u. a. ÖStZ 1998,161, VwGH-Beschwerde 1997/14/0157).

Zusammenfassend halten wir somit fest (...)

Im Falle der Nichtstattgabe der Berufung müsste zukünftig auf Ebene der Kurkommission hinsichtlich der Werbetätigkeiten ein umsatzsteuerlich relevanter Betrieb gewerblicher Art begründet werden, der bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen (siehe Rz 272 und 273 der UStR) die von Seiten des Tourismusverbandes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Die Begründung dieses Betriebes gewerblicher Art wäre jedoch mit entsprechenden Mehrkosten und Verwaltungsmehraufwendungen im Vergleich zur Ist-Situation verbunden, wodurch die Notwendigkeit dieser neuen Lösung - von der Erlangung des Vorsteuerabzuges auf Seiten der Kurkommission abgesehen - wohl kaum mit den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit in Einklang zu bringen ist und daher, wenn rechtlich argumentierbar, im Sinne des Gemeinwohls vermieden werden sollte.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Dezember 2010 ohne weiteres zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Rechtstellung des Tourismusverbandes (Bw):

Gemäß § 1 der Verordnung der Steiermärkischen Landesregierung vom 17. März 2003, mit der die steirischen Gemeinden nach ihrer Bedeutung für den Tourismus in Ortsklassen eingeteilt werden (Ortsklassenverordnung), LGBl. Nr. 25/2003, wurde die Gemeinde B in die Ortsklasse A eingestuft.

Durch die Einstufung einer Gemeinde gemäß § 2 Abs. 1 in eine der Ortsklassen A, B, C sowie Statutarstadt wird ein Tourismusverband gebildet ([§ 4 Abs. 1 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992](#)).

Ein Tourismusverband ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und besitzt Rechtspersönlichkeit. Der Tourismusverband führt die Bezeichnung "Tourismusverband ..." unter Anfügung des Namens der Tourismusgemeinde, für die er errichtet ist. In dieser Gemeinde hat der Tourismusverband seinen Sitz. Der Tourismusverband ist berechtigt, im Geschäftsverkehr einen werbewirksamen Namen bzw. ein Emblem zu verwenden ([§ 4 Abs. 2 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992](#)).

Zur Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen Belange des Tourismus obliegen dem Tourismusverband insbesondere ([§ 4 Abs. 4 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992](#)):

- a) die Organisation des Tourismus im Ort,
- b) die Betreuung der Gäste, wobei auch auf die Bedürfnisse behinderter Menschen zu achten ist,

- c) die Mitgestaltung des Angebotes in den Tourismusorten durch eigene Initiativen und durch Koordination der vielen Einzelangebote,
- d) die Erstellung von Konzepten für die Entwicklung des Tourismus,
- e) die Werbung und die Verkaufsförderung für den Tourismus sowie die Koordination des Verkaufs,
- f) die Unterstützung und Förderung von Maßnahmen zur Pflege und Förderung des Tourismus, welche von Dritten ausgehen,
- g) die Mittelaufbringung von Dritten, welche keine Tourismusinteressenten gemäß § 1 Z. 5 sind, aber aus dem steirischen Tourismus Nutzen ziehen,
- h) die Werbung und Verkaufsförderung für wirtschaftliche Angebote, welche Teil der touristischen Infrastruktur sind.

Die Tourismusinteressenten sowie die Gemeinde bzw. im Falle des § 4 Abs. 3 die Gemeinden im Gebiet des Tourismusverbandes sind seine gesetzlichen Mitglieder ([§ 8 Abs. 1 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992](#)).

Personen, juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts sowie verwandte rechtsfähige Gesellschaftsformen, die nicht gesetzliche Mitglieder des Tourismusverbandes sind, können unter bestimmten Voraussetzungen auf ihren Antrag durch Beschluss der Tourismuskommission (§ 13) in den Tourismusverband als freiwillige Mitglieder oder als außerordentliche Mitglieder aufgenommen werden ([§ 8 Abs. 2 und 3 Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992](#)).

Zur Rechtstellung des Kurfonds:

Kurorte bedürfen der Anerkennung durch die Landesregierung, die mit Bescheid zu erteilen ist, wenn die nach diesem Gesetz geforderten Voraussetzungen hierfür gegeben sind (§ 8 Abs. 1 Steiermärkisches Heilvorkommen- und Kurortegesetz).

Wird ein Gebiet als Kurort anerkannt, so ist sein Umfang (Kurbezirk) von der Landesregierung durch Verordnung genau festzusetzen, wobei die betroffenen Gemeinden zu hören sind (§ 18 Abs. 1 Steiermärkisches Heilvorkommen- und Kurortegesetz).

Mit Verordnung der Steiermärkischen Landesregierung vom [Datum-2], Stmk. LGBl. Nr. [Nr], erfolgte die Festsetzung des Kurbezirkes B.

Die Anerkennung als Kurort (§ 8) bewirkt die Errichtung eines Fonds mit Rechtspersönlichkeit (§ 19 Abs. 1 Steiermärkisches Heilvorkommen- und Kurortegesetz).

Der Fonds hat seinen Sitz in der Gemeinde, die mit dem größten Gebietsanteil dem Kurbezirk angehört, und hat die Bezeichnung "Kurfonds (Name des Kurortes)" zu führen. Er wird durch

den Vorsitzenden der Kurkommission und ein weiteres von dieser Kommission bestimmtes Mitglied vertreten (§ 19 Abs. 2 Steiermärkisches Heilvorkommen- und Kurortegesetz).

Die Mittel des Kurfonds werden aufgebracht durch (§ 19 Abs. 3 Steiermärkisches Heilvorkommen- und Kurortegesetz):

- a) Beiträge aus der Landeskurabgabe und allfällige Förderungsbeiträge des Landes Steiermark,
- b) freiwillige Beiträge der örtlichen Fremdenverkehrsinteressenten,
- c) freiwillige Zuwendungen der den Kurbezirk bildenden Gemeinden,
- d) sonstige Zuwendungen und Erträge aus dem Vermögen des Kurfonds und alle Einnahmen aus der Tätigkeit und den Geschäften der Kurkommission.

Die Mittel des Kurfonds sind ausschließlich für Aufwendungen bestimmt, die zur Erfüllung der der Kurkommission nach § 21 Abs. 1 obliegenden Aufgaben erforderlich sind (§ 19 Abs. 4 Steiermärkisches Heilvorkommen- und Kurortegesetz).

Soweit es sich nicht um Aufgaben der dem Kurbezirk angehörenden Gemeinden handelt, hat die Kurkommission im Kurort alle Angelegenheiten des Kurwesens zu besorgen. Insbesondere obliegt ihr im Rahmen dieses Wirkungsbereiches (§ 21 Abs. 1 Steiermärkisches Heilvorkommen- und Kurortegesetz):

- a) die Wahrnehmung und Förderung der Interessen des Kurortes und der Kurgäste;
- b) die Anschaffung und Beistellung von Anlagen und Einrichtungen aller Art, die dazu bestimmt sind, vorwiegend den Kurgästen zu dienen und den Kurort zu fördern;
- c) die zweckentsprechende Erhaltung und Vervollkommnung dieser Einrichtungen;
- d) die Verwaltung des Kurfonds Vermögens;
- e) die Erstattung einschlägiger Gutachten und Vorschläge in Angelegenheiten des Kurbetriebes;
- f) die Kur und Fremdenliste sowie allgemeine im Interesse des Kurbetriebes gelegene Informationen auszugeben und für den Kurort zu werben;
- g) einen Jahresbericht über den Betrieb des Kurortes an Gemeinden, die dem Kurbezirk angehören, und an die Landesregierung zu erstatten;
- h) die Geschäfte zu besorgen, die der Kurkommission allenfalls nach anderen Rechtsvorschriften zugewiesen sind.

Zur umsatzsteuerlichen Rechtslage:

Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher

Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt ([§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#)).

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird ([§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#)).

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art ([§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#)), ausgenommen solche, die gemäß [§ 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig ([§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#)).

Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft ([§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988](#)) dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb ([§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#)).

Die für das Streitjahr 2006 maßgeblichen Bestimmungen der **Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem** (RL) lauten (Auszug):

Artikel 4

(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.

(3) (...)

(4) (...)

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die innen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Artikel 6

Dienstleistungen

(1) Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

Diese Leistung kann unter anderem bestehen

- in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;*
- in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;*
- in der Ausführung eines Dienstes auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.*

Die für die Streitjahre 2007 und 2008 maßgeblichen Bestimmungen der [Richtlinie 2006/112/EG](#) des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame

Mehrwertsteuersystem lauten (Auszug):

Artikel 9

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen

Artikel 13

(1) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben 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.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 oder den Artikeln 380 bis 390b von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Artikel 24

(1) Als „Dienstleistung“ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

(2) ...

Artikel 25

Eine Dienstleistung kann unter anderem in einem der folgenden Umsätze bestehen:

- a) Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;*
- b) Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;*
- c) Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.*

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art. 4 Abs. 5 RL um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauch machen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art. 4 Abs. 5 RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeiten ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen (vgl. VwGH 04.02.2009, 2006/15/0220).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist es nicht ausgeschlossen, dass Tourismusverbände im Sinne des Steiermärkischen Tourismusgesetzes 1992 auch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes unternehmerisch tätig sein können.

Zur Streitfrage im Berufungsfall, ob in der Überlassung der finanziellen Mittel des Kurfonds an den berufungswerbenden Tourismusverband (Bw) ein „Zuschuss“ (so der Bw) oder ein im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erhaltenes Leistungsentgelt zu sehen ist (so das Finanzamt), wird von Seiten des Bw im Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 8. Februar 2012 vorgebracht:

- Es gibt zwischen dem Tourismusverband (Bw) und der Kurkommission keine schriftliche Vereinbarung betreffend die Übertragung der Aufgaben der Kurkommission und die Zahlung von Zuschüssen zur Deckung der laufenden Unkosten, sondern nur „ein gleichlautendes Verständnis der Funktionäre des Tourismusverbandes und der Kurkommission über die Koordinierung der Zusammenarbeit bei Erfüllung der selben gesetzlichen Aufgaben, um die vorhandenen Mittel effizient einzusetzen. Subventionszusagen der Kurkommission an den Tourismusverband (sind) im jeweiligen Budgetvoranschlag der Kurkommission enthalten (ohne inhaltlichen Zusammenhang mit einer konkreten, einzelnen vom Tourismusverband durchzuführenden Werbeleistung).“
- Es gibt keine Rechnungen des Tourismusverbandes an die Kurkommission, sondern nur „Rechnungsaufstellungen von Rechnungen des Tourismusverbandes als Nachweis für die gesetzeskonforme Verwendung der zugesagten Subventionsbeträge gegenüber der Kurkommission“.
- Die Vorlage einer nachvollziehbaren rechnerischen Darstellung des Zusammenhanges zwischen den einzelnen von der Kurkommission erhaltenen Zahlungen und den einzelnen Rechnungen ist nicht möglich, weil „es keinen inhaltlichen Zusammenhang zwischen den geleisteten Subventionen und den einzelnen vorgelegten Rechnungen gibt – vorgelegte Rechnungen dienen nur zum Nachweis des Anspruches des Tourismusverbandes bzw. der gesetzeskonformen Verwendung auf den, seitens der Kurkommission zugesagten bzw. erhaltenen, Subventionsbetrag (daher auch nur ungefähr gleiche Höhe!)“.

Vor diesem rechtlichen und (von Seiten des Finanzamtes unbestritten gebliebenen) sachverhältnismäßigen Hintergrund vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsansicht, dass in der Überlassung der finanziellen Mittel des Kurfonds an den berufungswerbenden Tourismusverband (Bw) zur - im Hinblick auf die ähnlichen gesetzlichen Angelegenheiten bzw. Obliegenheiten der beiden Körperschaften - im beiderseitigen Interesse liegenden Verwendung kein Leistungsentgelt zu sehen ist.

Der Berufung war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide abzuändern.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 21. November 2012