

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 16.08.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12.07.2013 bzw. 26.07.2013 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

1. Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2011 mit 0 (Null) Euro festgesetzt.
2. Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2012 mit 0 (Null) Euro festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Beim Unternehmen des beschwerdeführenden Vereins fand eine Außenprüfung statt. Es handelt sich um einen im Ausland registrierten Verein, der auf inländischen Rennstrecken Motorradrennen veranstaltete. Als Sitz wurde die Adresse der vertretenden Rechtsanwaltskanzlei in A. (Deutschland) angegeben.

Der Prüfer gelangt aus den abgeschlossenen Verträgen mit inländischen Renngeländebeitreibern zum Ergebnis, dass der Beschwerdeführer (Bf.) Motorsportveranstaltungen gegen Entgelt durchführte.

Im Prüfungsverfahren bemängelte er die eher zurückhaltende Mitwirkungsbereitschaft. Erst bei Ankündigung entsprechender abgabenrechtlicher Konsequenzen wie die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege seien Unterlagen zur Abgabenberechnung übermittelt worden.

In rechtlicher Hinsicht vertrat er die Ansicht, die Durchführung und Organisation der Motorsportveranstaltungen und damit verbundene Erzielung von Einnahmen in Österreich sei als eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 anzusehen. Die Subsumtion unter dem steuerrechtlichen Begriff der Gemeinnützigkeit und die damit verbundene Gewährung der Steuerbefreiung können nicht erfolgen, weil die Einnahmenerzielungsabsicht (Eintrittskartenverkauf, Werbeeinnahmen) bei professionell durchgeführten Motorsportveranstaltungen die Kriterien für das Vorliegen von Gemeinnützigkeit nicht erfülle. Sämtliche Umsätze wurden entsprechend den vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnungen dem Normalsteuersatz unterworfen. Mangels vorgelegter ordnungsmäßiger Originalrechnungen wurden Vorsteuern nicht gewährt.

Der Bf. erhob gegen die angefochtenen Bescheide Berufung und führte u.a. aus, auf Grund der beim deutschen Finanzamt eingereichten Vereinsbilanz habe dieses die Gemeinnützigkeit zuerkannt. Auch die Veranstaltungen in Österreich seien daraus ersichtlich.

Für die Teilnahme an den Veranstaltungen sei in keiner Weise die Leistung von Vereinsmitgliedsbeiträgen Voraussetzung. Die Teilnahmegebühr sei von jedem Mitglied des Vereins selbst zu bezahlen. Der Teilnehmerkreis bei Fahrern und Fahrerteams setze sich aus 18 europäischen Staaten zusammen. Ebenso seien nach statistischen Erhebungen ca. 80%-95% der Zuschauer aus Österreich. Die Nenngelder würden in Deutschland, wenn ein gemeinnütziger Verein eine derartige Veranstaltung organisiere, umsatzsteuerfrei sein.

In ihrer Berufungsvorentscheidung wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und führte aus, Gemeinnützigkeit sei nach österreichischem Umsatzsteuerrecht nicht gegeben, da professionell durchgeführte Motorsportveranstaltungen als unternehmerische Tätigkeiten zu qualifizieren seien. Die Klarstellung des Umstandes, dass Mitgliedsbeiträge keine Voraussetzung für eine Veranstaltungsteilnahme darstellen, sei als weiteres Indiz für die unternehmerische Tätigkeit zu werten. Ebenso sprechen die Zusammensetzung des Fahrer- und Teamteilnehmerkreises sowie die genau geregelte Vorgangsweise bei der Vergabe von Fahrerlizenzen für eine unternehmerische Tätigkeit. Allfällige Belege und Rechnungen, aus denen ein möglicher Vorsteuerabzug abgeleitet werden könnte, wurden nicht vorgelegt.

Gegen diese Entscheidung der belangten Behörde wurde durch den Bf. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In seinem Ergänzungsschreiben führte der Bf. aus, seines Erachtens sei Gemeinnützigkeit der Tätigkeit des Bf. eindeutig gegeben, weil nach den Vereinsrichtlinien des BMF (Rz. 72) auch der Motorsport unter Körpersport zu verstehen sei. Dies sei auch aus der beigeschlossenen Satzung ersichtlich. Da der Bf. die Ausübung des Motorsports

durch die Abhaltung von Motorsportveranstaltungen unmittelbar ermöglicht, stelle die Tätigkeit eine gemeinnützige dar. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 seien Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung und die Förderung des Körpersports ist, steuerbefreit. Art 132 Abs. 1 MwStSystRL befreie bestimmte, im engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Im Übrigen sei auch die Gemeinnützigkeit von der deutschen Finanzverwaltung anerkannt worden.

Der Bf. trat in einer Meisterschaft als Veranstalter auf und in zwei anderen lediglich als sportlicher Organisator, der die Einnahmen im Namen und für Rechnung einer österreichischen Gesellschaft vereinnahmt, die entsprechend weitergeleitet wurden.

Primär ging es um die Abwicklung des Renngeschehens. Von den Einnahmen wurden entsprechend der Einnahmen-Ausgabenrechnung die Kosten für Verpflegung etc. abgedeckt.

Bei dieser Tätigkeit handle es sich um eine unmittelbare Umsetzung des begünstigten Vereinszweckes, die (unecht) umsatzsteuerbefreit seien. Daher stehe auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug zu.

In der weiteren Folge wurde von der belangten Behörde die Berufung als Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und darauf verwiesen, dass nunmehr die Anwendbarkeit der (unechten) Steuerbefreiung für gemeinnützige Sportvereinigungen beansprucht werde. Ohne weitere inhaltliche Äußerung dazu, wird der Antrag auf Abweisung der Beschwerde gestellt.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2016 erfolgte die Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. ist ein in Deutschland eingetragener und als gemeinnützig eingestufter Verein, der u.a. im Inland Einnahmen aus der Durchführung von Motorradrennen erzielte. Nach Ansicht der belangten Behörde handle es sich um professionell durchgeführte Motorsportveranstaltungen, die der Gemeinnützigkeit widersprechen.

In rechtlicher Hinsicht ist vorerst der Status der Gemeinnützigkeit an Hand folgender Rechtsvorschriften zu prüfen:

§ 34 Abs. 1, S. 1 BAO normiert:

*Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung oder ihrer sonstigen*

*Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.*

Gem. § 35 Abs. 1 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Nach Abs. 2 leg.cit. liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt.

Nach § 36 Abs. 1 BAO ist aber ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann.

Gem. § 39 BAO liegt eine ausschließliche Förderung vor, wenn folgende 5 Voraussetzungen zutreffen:

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.
2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben.

Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.

3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.

4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

Gem. § 40 Abs. 1 BAO liegt eine unmittelbare Förderung vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

Gem. § 41 Abs. 1 BAO muss die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben.

Gem. § 42 BAO muss die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder

kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

*§ 44 Abs. 1: Einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, kommt eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.*

(..)

*§ 45 Abs. 1: Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen.*

*Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.*

*Abs. 2: Die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:*

- a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.*
- b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.*
- c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.*

*Abs. 3: Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs. 1 noch jene des Abs. 2 zutreffen, so findet § 44 Anwendung.*

(...)"

Ob ein Verein gemeinnützig im Sinne der genannten Bestimmungen ist, ist vorerst nach seiner Satzung zu überprüfen.

Gemeinwohl im Sinne des § 35 Abs. 2 erster Satz BAO bedeutet allgemeines Wohl im Gegensatz zur nichtbegünstigten Förderung des Einzelwohls bzw. des Wohls der

Mitglieder der Körperschaft. Eine Förderung des Gemeinwohls ist abgabenrechtlich gegebenenfalls nur dann begünstigt, wenn sie auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet erfolgt (*Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 35, Tz. 1 und 2*).

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO liegt dann vor, wenn der begünstigte Zweck nicht anders als durch den Geschäftsbetrieb erreicht werden kann. Der Zweckverwirklichungsbetrieb muss notwendiger Bestandteil der gemeinnützigen Tätigkeit sein. Die Unentbehrlichkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der angestrebte Zweck auch durch unentgeltliche, nur durch Spenden und echte Mitgliedsbeiträge finanzierte Leistungen der Körperschaft erreicht werden könnte. Der in § 45 Abs. 2 lit. b BAO gebrauchte Ausdruck „nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar“ ist auf die Tätigkeiten und die Leistungen des Betriebes zu beziehen.

Beispielsweise kann die Förderung des Körpersportes oder der Kunst nicht anders als durch Sport- oder Kulturveranstaltungen erreicht werden. Diese Veranstaltungen können unentgeltlich durchgeführt werden oder es kann aber auch zu deren Unkostendeckung ein Entgelt (z.B. Eintrittspreise, Nenn- und Startgelder, etc.) verlangt werden, was jedoch nichts an der Verwirklichung des gemeinnützigen Zweckes ändert.

Die belangte Behörde geht bei der Qualifizierung des Handelns des Bf. als nicht gemeinnützig insbesondere davon aus, dass „professionell durchgeführte Motorsportveranstaltungen“ unternehmerische Tätigkeiten indizieren.

Damit leitet sie die Annahme des Fehlens von Gemeinnützigkeit von einer kommerziellen Tätigkeit ab, wenn diese „professionell“ gestaltet ist, ohne dabei konkret anzugeben, welches Kriterium dafür letztlich entscheidend sein soll. Der bloße Verweis auf die Innehabung einer Fahrerlizenz, Verkauf von Eintrittskarten an Nichtmitglieder, Teilnahme an den Motorradrennen auch durch Nichtmitglieder erscheint dabei nicht ausreichend, denn bei Sportveranstaltungen nehmen meist nicht ausschließlich Vereinsmitglieder teil und auch für die aktive Teilnahme gelten Sportregeln, die von einem übergeordneten Verband festgelegt werden. Ähnlich verhält es sich mit den Eintrittsberechtigungen von interessierten Zuschauern.

Ein Sportverein und auch ein Motorsportverein wird seinen Vereinszweck ohne Austragung von Wettbewerben möglicherweise nicht erfüllen können.

Die Erzielung von Einnahmen zur Deckung der Kosten berührt den Status als unentbehrlichen Hilfsbetrieb nicht, weil er ja erst durch die Einnahmenerzielung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird, wenn die unmittelbare Einheit des Betriebes mit der Verwirklichung des begünstigten Zweckes gewahrt bleibt. Eine bloße materielle Förderung des Vereinszweckes würde nicht ausreichen. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann hingegen nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (VwGH 30.10.2001, 98/14/0006). Gewinne aus dem Betrieb dürfen jedoch nicht angestrebt werden (*Prinz-Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht<sup>2</sup>, S 138 unter Hinweis auf VereinsRL Rz. 154*).

Ebenso ist ein Gleichlauf der Unternehmereigenschaft von fehlender Gemeinnützigkeit nicht herstellbar zumal sich Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 und abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit nicht ausschließen.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 28.4.1980, 2256/77, ÖStZB 1981, 31) ist es bei ertraglosen Tätigkeiten nicht von Bedeutung, ob die Tätigkeit eigennützig oder zum Wohl der Allgemeinheit ausgeübt wird. Auch uneigennützige Tätigkeiten könnten die Rechtsfolge der Liebhaberei auslösen. Die Materialien zu § 2 Abs. 5 UStG 1994 nehmen zum Liebhabereiproblem bei gemeinnützigen Körperschaften nicht Stellung. Die Finanzverwaltung (Pkt 25 LRL 1997; Rz 463 VereinsRL idF Wartungserlass 2009) geht hingegen von der Vermutung aus, dass die im Rahmen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten nichtunternehmerische Tätigkeiten im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 seien. Die Liebhabereivermutung kann aber nicht gegen den Willen der Körperschaft angewendet werden, womit ein Wahlrecht eröffnet wird. Ursprünglich konnte diese Vermutung nur durch den Nachweis widerlegt werden, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts die Verluste des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Wesentlichen durch (betriebsbezogene) Subventionen abdeckt; mit dem Wartungserlass 2009 ist diese Einschränkung entfallen. Mit der Widerlegung ist die Tätigkeit als unternehmerisch zu werten, der Gemeinnützigenstatus geht nach der Praxis allerdings dadurch nicht verloren. Die Widerlegung hat nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO zu erfolgen (VereinsRL Rz 465 idF Wartungserlass 2009). Voraussetzung für die Widerlegung der Liebhabereivermutung ist allerdings, dass die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig € 2.900 übersteigen (VereinsRL Rz 464 idF Wartungserlass 2009; UStR Rz 1240; dazu *Renner, SWK 2010, S 17*).

Werden bei einer prinzipiell gemeinnützigen Körperschaft alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO als nichtunternehmerisch gewertet, so sind auch Gewinnbetriebe und (schädliche) wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs. 3 als nichtunternehmerisch zu werten, wenn die Umsätze im Veranlagungszeitraum nicht mehr als € 7.500 betragen. Auch diese Vermutung kann nicht gegen den Willen des Unternehmens angewendet werden, womit praktisch ein Wahlrecht eröffnet wird.

Seit 1.1.1993 (LiebhabereiV 2. Fassung) ist auch bei gemeinnützigen Körperschaften umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 denkbar. Die dort genannten Voraussetzungen treffen auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von gemeinnützigen Körperschaften idR nicht zu, sodass idR von unternehmerischer Tätigkeit auszugehen ist (so a. UFS 11.3.2008, RV/0424-G/06; *Renner, SWK 2005, S 537*; Liebhaberei dagegen bejahend UFS 10.5.2010, RV/0649-K/07, Amtsbeschwerde anhängig unter 2010/15/0117). Die in den VereinsRL angeführten Wahlrechte haben daher idR keine Rechtsgrundlage (VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062, ÖStZB 452; dazu *Renner, SWK 2005, S 537*). Der Wartungserlass 2009 nimmt zwar auf das VwGH-Erk aus 2005 Bezug, setzt aber dieses nicht um (*Renner, SWK 2010, S 17*). Mit dem Wartungserlass 2009 wurde lediglich die Regelung der an sich nur ausnahmsweise widerlegbaren Liebhabereivermutung durch ein allgemeines Wahlrecht ersetzt. Ein solches Wahlrecht

entspricht weder der LVO noch den Vorgaben der MWSt-RL (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 2, Tz. 270-272*).

Im Urteil vom 21.3.2002, Rs C-174/00 „Kennemer Golf & Country Club“, Slg I-3293, war (ua) zu beantworten, ob die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen können, auch wenn die Verpflichtung zur Entrichtung der Jahresbeiträge unabhängig davon ist, ob bzw. inwieweit die Mitglieder die Einrichtungen des Vereins nutzen. Nach Auffassung des EuGH werden in einem solchen Fall zwischen dem Verein und seinen Mitgliedern gegenseitige Leistungen ausgetauscht, auch wenn der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag ist und nicht jeder persönlichen Nutzung der Vereinseinrichtungen zugeordnet werden kann. Die Leistungen des Vereins bestünden nämlich darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stelle, und nicht darin, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringe. Somit bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Jahresbeiträgen und den vom Verein erbrachten Leistungen.

*Ruppe/Achatz (UStG 1994<sup>4</sup>, § 1, Tz. 116)* folgern daraus, dass die umsatzsteuerliche Behandlung von Vereinsleistungen ausgehend von der Systematik und der Teleologie der Umsatzsteuer zu lösen sei. Maßgebend sei, ob der Verein einem bestimmten oder bestimmbaren Adressatenkreis gegenüber eine Leistung erbringt und hiefür eine Gegenleistung erhält, die im inneren Zusammenhang mit der Leistung steht. Daran fehlt es jedenfalls, wenn sich die Tätigkeit des Vereins an einen unbestimmten Adressatenkreis richtet, der sich auch nicht im Zuge der Leistungserbringung konkretisiert.

Daher kann im Ergebnis die vom Finanzamt aus anderen Gründen behauptete Unternehmereigenschaft bejaht werden, zumal auch das Unionsrecht die Unternehmereigenschaft grundsätzlich rechtsformneutral beurteilt.

In diesem Zusammenhang ist jedoch für die spezielle Beurteilung des an sich steuerbaren Umsatzes die Frage der Steuerpflichtigkeit oder der Bejahung der Ausnahmeregelung für gemeinnützige Sportvereine zu unterscheiden.

§ 6 UStG 1994 (Steuerbefreiungen) lautet auszugsweise wie folgt:

*Abs. 1: Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:*

...

*Z 14. die Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist; dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden;*

...

Unionsrechtlich erscheint die Befreiung durch Art 132 Abs. 1 lit. m der MWSt-RL prinzipiell gedeckt. Problematisch ist allerdings einerseits die Anknüpfung an den Gemeinnützigenstatus, da die RL lediglich auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht abstellt und weitere Voraussetzungen auch nicht aus Art 131 der MWSt-RL abgeleitet werden können (EuGH 7.5.1998, Rs C-124/96 „Kommission/Spanien“, Slg I-2501). Nicht-gemeinnützige Vereine, die keine Gewinnerzielungsabsicht haben, könnten daher die Befreiung unter Berufung auf die unmittelbare Anwendbarkeit der RL geltend machen (*Achatz, in Achatz [Hrsg], Die Besteuerung der NPO<sup>2</sup>, 177*). Nach EuGH 21.3.2002, Rs C-174/00 „Kennemer Golf & Country Club“, Slg I-3293, ist eine Einrichtung dann eine Einrichtung ohne Gewinnstreben, wenn sie nicht darauf gerichtet ist, für ihre Mitglieder Gewinne zu erzielen; dass die Einrichtung tatsächlich Gewinne erzielt, ist nicht schädlich, solange sie die Gewinne nicht an die Mitglieder ausschüttet; es ist auch nicht schädlich, wenn sie systematisch nach Gewinnen strebt, um sie dann für die Durchführung ihrer Leistungen (z.B. Rücklagenansammlung für künftige Investitionen) zu verwenden. Aus dem Urteil folgt, dass in Grenzfällen, soweit eine Steuerbefreiung unionsrechtlich geboten ist, diese nicht von den formalen Gemeinnützigenvoraussetzungen des österreichischen Rechts abhängig gemacht werden darf. Umgekehrt ergibt sich aus der EuGH-Rsp, dass eine Steuerbefreiung, die nicht auf Einrichtungen ohne Gewinnstreben beschränkt ist, unionsrechtswidrig wäre (EuGH 18.1.2001, Rs C-150/99 „Stockholm Lindöpark“, Slg I-493). ( *Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 6, Tz.332/1*).

Aus der im Beschwerdeverfahren vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung der Motorsportveranstaltungen im Jahr 2011 geht hervor, dass die erzielten Überschüsse nur mit Hilfe von Zuschüssen des DMSB und dem ADAC erwirtschaftet werden konnten. Ohne diese Zuwendungen wäre es dem Verein gar nicht möglich gewesen, die abgehaltenen Motorradrennen kostendeckend zu veranstalten. Von einer kommerziellen Tätigkeit eines auf Gewinn gerichteten Betriebes kann keine Rede sein, was von der belangten Behörde auch nicht ausdrücklich behauptet wurde.

In diesem Zusammenhang ist - wie bereits ausgeführt - festzustellen, dass im Falle festgestellter gemeinnütziger Tätigkeit des bf. Vereins, die Steuerbefreiung von derartigen Umsätzen – auch aus unentbehrlichen Hilfsbetrieben – zur Anwendung kam. Die Steuerfreiheit umfasst alle Einnahmen des von der gemeinnützigen Körperschaft unterhaltenen Zweckbetriebs wie Mitgliedbeiträge, Eintrittsgelder, Sonderleistungen wie Abstellplätze, Sportunterricht etc. (vgl. beispielhafte Aufzählung bei: *Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 6, Tz. 338*).

Daher waren die erzielten Umsätze zu befreien. Da es sich bei der Steuerbefreiung um eine sog. unechte handelt, entfällt der Vorsteuerabzug, sodass eine weitere Prüfung von Rechnungen entfällt. Allfällige bisher ausbezahlte Vorsteuern müssen daher zurückbezahlt werden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 27. Juli 2016