



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat im zweiten Rechtsgang über die Berufung des Z, in B, vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs - und Steuerberatungs GesmbH, 1060 Wien, Lehargasse 1, vom 31. Juli 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann im Pongau, vertreten durch Dr. Hubertus Zobler, vom 29. Juni 1998 betreffend Umsatzsteuer 1995 1996 und 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert (Darstellung der Beträge in Schilling bzw. der festgesetzte Umsatzsteuerbetrag auch in Euro).

	1995	1996	1997
Umsatzsteuer wird festgesetzt mit	S 2.588.853,--	- S 8.773.589,--	- S 78.223.081,--
bisher vorgeschrieben	S 6.472.134,--	- S 6.154.639,--	- S 76.209.855,--
Differenz/Stattdgabe	S 3.883.281,--	S 2.618.950,--	S 2.013.226,--
festgesetzte USt in Euro	€ 188.139,28	- € 637.601,58	- € 5.684.692,99

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen zwei Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerbende Verein Z (in der Folge Ferein) wurde im November 1993 gegründet. Statutenmäßiger Vereinszweck ist die Betreuung der Vereinsmitglieder bei der Nutzung ihrer Ferienwohnrechte in der Ferienanlage Hotel Y. Die Tätigkeit des Vereienes ist nicht auf Gewinn gerichtet.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 17. Juni 1998 über eine abgabenbehördliche Prüfung beim Verein betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996 sowie einer Umsatzsteuer Nachschau für 1997 wurde weiters festgestellt:

Eigentümerin und Errichterin des Hotels sei die S.KG (im Folgenden: S. KG). Das Hotel sei in den Jahren 1994 bis 1996 mit einem Aufwand von rd. 400 Mio. S neu errichtet worden. Die Neuerrichtung des Objektes sei mittels eines Darlehens der M.AG (im Folgenden: M. AG) mit Sitz in A finanziert worden.

Mit Vertrag vom 21. Oktober 1994/16. Jänner 1995 habe die S. KG dem Verein das Fruchtgenussrecht für die von ihr errichteten Ferienappartements mit dazugehöriger Infrastruktur eingeräumt. Die Nutzung dieser Appartements sollte durch die Mitglieder des Vereins erfolgen. Bedingung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sei u.a. die Übernahme aller auf dem Vertragsgegenstand ruhenden Lasten sowie die Tragung aller laufenden mit dem Grundbesitz zusammenhängenden Kosten gewesen. Die Einräumung des Fruchtgenusses sei auf einen Zeitraum von 30 bzw. 40 Jahren erfolgt, wobei das Recht mit 1. Jänner 1996 zu laufen begonnen habe und mit 31. Dezember 2025 ende, wobei eine Verlängerungsmöglichkeit bis 31. Dezember 2035 bestehe. Als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sei ein Fruchtgenussentgelt für die gesamte Laufzeit von 395 Mio. S zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart worden.

Da der Verein über keine entsprechende Infrastruktur verfügt habe bzw. die Planung und Durchführung des Ferienwohnrechtskonzeptes durch die M. AG erfolgt seien, sei mit dieser AG ein Know-how - und Vertriebsvertrag abgeschlossen worden. Gemäß dieser Vereinbarung vom 1./8. Oktober 1994 sei die M. AG vom Verein mit der Erarbeitung eines Ferienwohnrecht-Projektes für die Ferienanlage Hotel Y und der Alleinvermittlung der dem Verein zustehenden Nutzungsrechte beauftragt worden. Die M. AG habe sich verpflichtet, dem Verein aus der Verwertung der Nutzungsrechte diejenigen Beträge zur Verfügung zu stellen, die das vom Verein für die Dauer seines Bestehens geschuldete Fruchtgenussentgelt, die Kosten für die Erstausrüstung des Fruchtgenussobjektes mit Mobiliar, die ab Nutzbarkeit des Ferienwohnrecht-Objektes anfallenden Betriebs- und Verwaltungskosten für noch nicht vergebene Ferienwohnrechte und die im Zusammenhang mit der Gründung des Vereins und der Verwaltung des Objektes bis 31. Dezember 1999 anfallenden Kosten abdecken sollten. Die

M. AG bekomme dafür vom Verein keine Vergütung. Die M. AG sei jedoch berechtigt, von den von ihr angesprochenen Interessenten eine von ihr festzusetzende und "nicht offen auszuweisende Vermittlungsprovision und eine Abschlussgebühr zu fordern". Der M. AG sei weiters das Recht zugestanden, noch nicht verwertete Ferienwohnrechte auf eigene Rechnung zu nutzen, insbesondere zu vermieten.

Die Rechtsbeziehungen des Vereins und der M. AG basierten demnach auf zwei Grundgedanken: Zum einen werde der Verein von allen Risiken freigestellt, die durch die Finanzierung des Objektes und die in der Anlaufphase anfallenden Kosten entstünden. Dies gelte völlig unabhängig davon, wie sich der Vertrieb der Ferienwohnrechte entwickle (somit auch dann, wenn die M. AG "kein einziges Ferienwohnrecht vermitteln könnte"). Im Gegenzug überlasse der Verein der M. AG die Preisgestaltung sowie die Festsetzung ihrer Vermittlungsprovision und sei damit einverstanden, dass die M. AG bei den einzelnen Ferienwohnrechtsvermittlungen lediglich prozentuell definierte Abschlagszahlungen leiste, bis im Rahmen einer so genannten Schlussabrechnung der erforderliche Spitzenausgleich erfolge. Dies bedeute, dass der Verein - weil er keinerlei Risiken trage - seiner statutarischen Zielsetzung gemäß im Zusammenhang mit der Vergabe von Ferienwohnrechten keinen Gewinn erwirtschaftete.

Festzuhalten sei ferner, dass zwischen dem Verein und der M. AG (nach der Darstellung ihrer Vertreter) konzeptionsgemäß keine entgeltlichen Leistungsbeziehungen bestünden. Wie aus der dargelegten Vereinbarung betreffend Know-how und Vertrieb hervorgehe, erbringe die M. AG zwar gewisse Leistungen an den Verein, erhalte dafür aber von diesem kein Entgelt. Entgelt - nämlich eine Vermittlungsprovision - bekomme die M. AG ausschließlich von den Erwerbern der Ferienwohnrechte, denen die M. AG diese Ferienwohnrechte vermittelt habe.

Die geschilderten Regelungen fänden ihren Niederschlag in dem im Zusammenhang mit dem Vertrieb der Ferienwohnrechte verwendeten Formular "Vermittlungsauftrag und Aufnahmearbeit". Zum Verständnis dieses Formblattes sei auch festzustellen, dass sich die M. AG beim Vertrieb der Ferienwohnrechte des Vereins in Deutschland eines Unteragenten, nämlich der M.KG mit Sitz in C (im Folgenden: M. KG) bedient habe. Wie aus dem Formular hervorgehe, würden mit dessen Unterzeichnung durch den Ferienwohnrechtsinteressenten gleichzeitig zwei Rechtsgeschäfte eingeleitet:

Zum einen erteile der Ferienwohnrechtsinteressent der M. KG den Auftrag, ihm die Aufnahme in den Verein und damit verbunden den Erwerb eines Ferienwohnrechts zu vermitteln. Zum anderen beantrage der Ferienwohnrechtsinteressent über die M. KG bei dem Verein die Aufnahme in den Verein in Verbindung mit dem Erwerb eines Ferienwohnrechtes.

Dementsprechend enthalte der von dem Ferienwohnrechtsinteressenten bezahlte Gesamtbetrag einerseits das dem Verein gebührende Entgelt für den Erwerb der Mitgliedschaft im Verein und der damit verbundenen Ferienwohnrechte und andererseits die den Vermittlungsunternehmen (M. AG/M. KG) gebührende Provision. Die Entgelte für die beiden erwähnten Rechtsgeschäfte würden den jeweiligen Vertragspartnern des Kunden weitergeleitet. Für den Ferienwohnrechtsinteressenten sei nicht ersichtlich, welcher Betrag für welche Leistung verrechnet werde (im Formular werde lediglich ein Gesamtbetrag ausgewiesen).

"Analog" zur dargestellten Vereinbarung seien für den Prüfungszeitraum die durch die M. AG definierten Abschlagszahlungen in Höhe von 40 % auf dem Erlöskonto des Vereins gutgebucht worden, wobei ausschließlich diese Beträge der Ermittlung der Umsatzsteuer sowie des Betriebsergebnisses des Vereins zu Grunde gelegt worden seien. Da nach § 4 Abs. 1 UStG zum Entgelt alles zähle, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden habe, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, unterliege nach Ansicht des Prüfers das gesamte vom Erwerber des Nutzungsrechtes vereinbarte Entgelt der Umsatzsteuer beim Verein. Die Vermittlungsprovisionen minderten nicht die Bemessungsgrundlage. Diese sei daher um die "Vermittlungsprovision (60 %)" zu erhöhen, wobei auf das Gesamtentgelt der Umsatzsteuersatz von 10 % zur Anwendung gelange.

Betreffend "Besteuerung Vermittlungsentgelt" wird unter Tz 17 des Prüfungsberichtes unter Verweis auf die Ausführungen in Tz 16 festgehalten, dass auf Grund der Vertragsgestaltung zwischen dem Verein und der M. AG (Unentgeltlichkeit der durch die M. AG für den Verein erbrachten Leistungen, Verrechnung einer Vermittlungsprovision ausschließlich zwischen den Erwerbern der Ferienwohnrechte und der M. AG) die Vermittlungsprovision im Rechenwerk des Vereines bisher keine Berücksichtigung gefunden habe. Nach § 3a Abs. 4 UStG 1994 sei die Vermittlung (Subvermittlung) eines Timesharingvertrages umsatzsteuerbar, wenn das vermittelte Beherbergungsobjekt im Inland liege. Das Vermittlungsentgelt sei somit mit dem Normalsteuersatz zu versteuern, wobei allerdings entsprechend den näher genannten Voraussetzungen lt. Verordnung BGBl. Nr. 800/1974 für die Rechtslage bis 1. Jänner 1997 eine Befreiung von der Umsatzsteuer eintrete.

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes u.a. für die Streitjahre 1995, 1996 und 1997 am 29. Juni 1998 ergangenen Umsatzsteuerbescheide erhob der Verein Berufung. Die strittigen Nachforderungen beruhten im Wesentlichen darauf, dass die Finanzbehörde in die Veräußerungsentgelte, die der Verein für die Veräußerung von Ferienwohnrechten erzielt habe, auch Vermittlungsentgelte eingerechnet habe, die dem Verein nicht zustünden und ihm auch nicht zugeflossen seien. Nach einer Wiedergabe der Feststellungen im Prüfungsbericht

(Tz 16) wird in der Berufung zusammenfassend der Standpunkt vertreten, dass dem Verein nicht die von den Ferienwohnrechtsinteressenten bezahlten Gesamtbeträge zustünden, sondern nur diejenigen Teilbeträge, die zur Abgeltung des Erwerbes der Vereinsmitgliedschaft und der damit verbundenen Ferienwohnrechte bestimmt seien. Tatsächlich seien dem Verein auch nur diese Entgelte "gutgebracht" worden, sodass sich die von ihm deklarierten steuerpflichtigen Umsätze "somit Zutreffenderweise auf diese Entgelte" beschränkt hätten. Der Verein habe damit auch im Sinne des § 4 Abs. 1 UStG "alles erhalten", was die Ferienwohnrechtsinteressenten für die vom Verein erbrachte Leistung - nämlich die Aufnahme in den Verein in Verbindung mit der Einräumung eines Ferienwohnrechts - aufzuwenden gehabt hätten. Wenn die Behörde die von den Ferienwohnrechtsinteressenten gezahlten Gesamtbeträge als Entgelt des Vereins behandle, dann verkenne sie, dass diese Gesamtbeträge jeweils zwei Entgelte für zwei gesonderte und rechtlich selbständige Rechtsgeschäfte abdeckten. Die von den Ferienwohnrechtsinteressenten an die Vermittlungsunternehmen gezahlten Vermittlungsentgelte seien nicht Teil des dem Verein gebührenden Entgeltes, sondern gesonderte Entgelte für die von diesen Unternehmen erbrachten Vermittlungsleistungen. Die von den Ferienwohnrechtsinteressenten abgeschlossenen Verträge könnten nicht als einheitliches Rechtsgeschäft angesehen werden. Es handle sich vielmehr um zwei gesonderte und rechtlich selbständige Rechtsgeschäfte zwischen verschiedenen Vertragsparteien, die außerdem in unterschiedlicher Weise zu verschiedenen Zeitpunkten zu Stande kämen. Die jeweiligen Ferienwohnrechtsinteressenten schlossen einerseits mit den jeweiligen Vermittlungsunternehmen Vermittlungsverträge ab, andererseits nehme der Verein die jeweiligen Ferienwohnrechtsinteressenten gegebenenfalls in den Verein auf und überlasse ihnen die Nutzung eines oder mehrerer Ferienwohnrechte. Die Vermittlungsverträge zwischen den Ferienwohnrechtsinteressenten und den Vermittlungsunternehmen kämen unmittelbar durch die Unterzeichnung des Vermittlungsauftrages zu Stande. Demgegenüber handle es sich bei dem Rechtsgeschäft zwischen den Ferienwohnrechtsinteressenten und dem Verein um ein zweistufiges Verfahren. Wie aus dem Aufnahmeantrag hervorgehe, beantrage der Ferienwohnrechtsinteressent mit Unterzeichnung des Formulars zunächst nur die Aufnahme in den Verein in Verbindung mit dem Erwerb eines Ferienwohnrechts. Das Rechtsgeschäft komme erst und nur dann zu Stande, wenn der Verein diesen Antrag zu einem späteren Zeitpunkt in dem im Antragsformular beschriebenen Verfahren tatsächlich annehme. Eine Zusammenfassung der geschilderten Vertragsabschlüsse zu einem einheitlichen Rechtsgeschäft komme nicht in Betracht. Eine solche würde "sowohl den klaren vertraglichen Vereinbarungen der Beteiligten als auch der tatsächlichen Abwicklung eklatant widersprechen". Die Gesamterlöse für den Prüfungszeitraum seien daher ausgehend von den erklärten Erlösen "lt. GuV" anzusetzen. Was

die Besteuerung des Vermittlungsentgeltes der M. AG anlange, so sei der Verein hievon "nicht tangiert". Wie ausgeführt, erbringe die M. AG nicht gegenüber dem Verein entgeltliche Vermittlungsleistungen, sondern nur gegenüber den Ferienwohnrechtsinteressenten.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 1999 keine Folge.

Strittig sei, ob bei der Einräumung von Nutzungsrechten (Timesharingverträge) der gesamte vom Nutzungsrechtserwerber aufgewendete Betrag oder nur 40 % - also ohne Vermittlungsprovisionen im Ausmaß von 60 % - als Entgelt der Umsatzsteuer unterliege. Nach den Statuten des Vereins sei der Besitz eines Ferienwohnrechtes unteilbar mit der Vereinsmitgliedschaft verbunden. Unter Ferienwohnrecht sei nach den Statuten ein Recht zu verstehen, ein Appartement einer bestimmten Kategorie in einer bestimmten Woche eines jeden Jahres unter Einhaltung der Vereinsstatuten zu bewohnen oder bewohnen zu lassen. Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes würden durch Entgelte für den Erwerb der Mitgliedschaft, durch Jahresbeiträge, Subventionen und Spenden sowie Darlehensaufnahmen aufgebracht. Mit dem einmaligen Preis zum Erwerb der Mitgliedschaft sei untrennbar der Erwerb eines oder mehrerer Ferienwohnrechte verbunden. Die Vereinsmitgliedschaft werde nach Annahme des Antrages durch den Vorstand und nach Zahlung des Entgeltes für den Erwerb der Mitgliedschaft sowie Eintragung in das Vereinsregister und Ausstellung der Registerurkunde - oder durch Übertragung von Ferienwohnrechten von einem Mitglied an einen Dritten - erworben. Für den Vertrieb der Ferienwohnrechte des Vereins habe sich die M. AG in Deutschland eines Unteragenten, nämlich der M. KG, bedient. Der Vertrieb der Ferienwohnrechte erfolge mittels eines Formulars, welches mit "Vermittlungsauftrag und Aufnahmeantrag" überschrieben sei. Dieses Formular beginne mit folgendem Wortlaut:

"Ich beantrage

- beim Vorstand des nachfolgend ausgewiesenen Feriencubs die Aufnahme in den Verein unter Anerkennung der Statuten und der Clubordnung sowie der rückseitigen allgemeinen Bedingungen und

- bei RCI Deutschland GmbH, K. Str. 17, S., die Aufnahme in die Ferientausch-Organisation RCI Europe Ltd. Ich beauftrage die (M. KG) mir die Aufnahme in vorgenannte Organisation zu vermitteln.

Der Vereinsvorstand teilt mir seinen Beschluss über meinen Antrag innerhalb von vier Wochen ab Antragstellung mit. Wird mein Antrag nicht innerhalb dieser Frist beschieden, erhalte ich bereits gezahlte Beträge umgehend zurücküberwiesen und werde von allen Verpflichtungen aus dem Vermittlungsauftrag und dem Aufnahmeantrag sowie eines eventuell abgeschlossenen Darlehensvertrages frei.

Die Registrierung meiner Vereinsmitgliedschaft und des/der damit verbundenen Ferienwohnrechts/-e im Vereinsregister erfolgt erst nachdem ich das vereinbarte Entgelt für den Erwerb der Mitgliedschaft an (M. KG) bezahlt habe. Der Eingang der Zahlung hat spätestens 14 Tage nach Zugang der Benachrichtigung von dem Aufnahmebeschluss des Vorstandes durch (M. KG) zu erfolgen. Mündliche Nebenabreden wurden nicht getroffen.

Der Vertriebsbeauftragte ist nicht inkassoberechtigt. Etwaige Schecks sind in Form von Verrechnungsschecks ausschließlich auf die (M. KG) auszustellen."

Daran anschließend werde im Formular nach Angaben u.a. zum Ferienclub und zur Ferienwoche der zu entrichtende Betrag nach folgenden Kriterien aufgegliedert:

"Nettobetrag DM ,-

Bearbeitungs- und Registergebühr gem. Basis-Informationen DM ,-

Gesamtbetrag DM ,-"

Auf der Rückseite des Formulars seien die "Allgemeinen Bedingungen" der M. KG angeführt, wobei unter Punkt III festgelegt sei, dass im umseitig ausgewiesenen Gesamtbetrag das Entgelt für den Erwerb der Mitgliedschaft im Verein und das/die damit verbundenen Ferienwohnrecht/-e sowie die Provision für das Vermittlungsunternehmen inklusive der gesetzlichen Mehrwertsteuer enthalten seien. Nach Punkt VII der Allgemeinen Bedingungen vereinnahme die M. KG den Gesamtbetrag treuhänderisch für die Berechtigten und werde die Anteile diesen entsprechend weiterleiten. In diesem Zusammenhang sei auch zu erwähnen, dass im Formular auch ein Vermittlungsauftrag angeführt sei, für den ein separates Entgelt jedoch nicht ausgewiesen werde. Auch aus dem "Gesamtbetrag" sei nicht ersichtlich, welcher Betrag auf die Vermittlungskomponente und auf den Erwerb des Wohnrechtes entfallen solle. Durch den Ausweis eines einheitlichen Entgeltes bleibe der auf die Vermittlung entfallende Entgeltsteil dem Erwerber der Ferienwohnrechte "verborgen", weshalb das gesamte Entgelt dem beschwerdeführenden Verein zuzurechnen sei. Dass letztlich 60 % des Gesamtentgeltes der M. AG zugekommen seien, könne daran nichts ändern und stelle lediglich eine bloß vereinfachte Zahlungsmodalität für eine Provisionszahlung auf Grund des zwischen dem beschwerdeführenden Verein und der M. AG abgeschlossenen Vertrages vom 1./8. Oktober 1994 dar.

Der beschwerdeführende Verein stellte mit Schriftsatz vom 1. April 1999 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Berufungsentscheidung des Berufungssenates II als Organ der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 18. Mai 2000 wurde die Berufung betreffend die Streitjahre 1995 und 1996 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Rechtsgrundlage für den Verkauf der Ferienrechte für den Verein durch einen Vermittler oder Subvermittler der Know-how – bzw. Vertriebsvertrag zwischen dem Verein und der M.AG bilde.

Die M. AG habe im Wesentlichen für den Verein die Verpflichtung zur Erstellung eines Ferienwohnrechtsprojektes übernommen und trage auch das Kostenrisiko, habe aber als Gegenleistung das Alleinvermittlungsrecht für die Vereinsmitgliedschaften bzw. Ferienwohnrechte auf Provisionsbasis erhalten. Die M. AG erhalte für ihre erbrachten Leistungen zwar "kein Entgelt, dafür aber vom Verein die Ermächtigung, den Wohnrechtsinteressenten ein Gesamtentgelt in Rechnung zu stellen, das bereits die eigene Provision inkludiert". Da die Rechtsbeziehungen zwischen dem beschwerdeführenden Verein und der M. AG auf dem Grundgedanken der Risikofreistellung des Vereines infolge Kostentragung durch die M. AG beruhten, wofür "im Gegenzug" die M. AG zur Preisgestaltung und Festsetzung einer im Preis enthaltenen Vermittlungsprovision bei Abschluss von Timesharingverträgen ermächtigt sei, handle es sich in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht nicht - wie in der Berufung behauptet - um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem die M. AG für ihre an den Verein erbrachten Leistungen kein Entgelt erhalte, sondern um einen Tausch bzw. einen tauschähnlichen Umsatz.

Der dagegen erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gab der VwGH mit Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, Zl. 2000/15/0122, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Aufgrund dieser Aufhebung hat der inzwischen zuständig gewordene UFSS in einem zweiten Rechtsgang über die Berufung vom 29. Juni 1998 abzusprechen.

Im fortgesetzten Verfahren wurde das Finanzamt mit Vorhalt vom 11. August 2005 unter Bezugnahme auf die oben angeführte Berufung sowie das angeführte VwGH-Erkenntnis ersucht, die nachstehenden Fragen zu beantworten bzw. zu beantworten inwieweit noch Ermittlungen möglich sind, die geeignet sind den Standpunkt des Finanzamtes, der zur einer Umsatzbesteuerung der gesamten von den Erwerbern der Wohnrechte geleisteten Entgelte führt, zu untermauern und allfällige Unterlagen vorzulegen.

Laut Verwaltungsgerichtshof fehlen hinreichend nachvollziehbare Feststellungen dafür, dass die Vermittlungsprovisionen in das vom Unternehmer für seine Leistungen zu empfangende Entgelt Eingang gefunden haben. Darauf, dass die Provisionen Eingang hätten finden müssen geht der VwGH nicht ein. Für die Leistungsbeziehung (zwischen Verein und Wohnrechtsinteressent) könne der zwischen dem Verein und der M. AG abgeschlossenen Know-how und Vertriebsvertrag nicht herangezogen werden, da dieser unmittelbar nur das Rechtsverhältnis zwischen diesen Vertragsparteien regle.



Auf den von der FLD für Salzburg angenommenen Umsatz in Form eines Tausches geht der VwGH konkret nicht ein, bzw. sind für ihn diesbezügliche Feststellungen nicht nachvollziehbar, da die M. AG die ihr zustehende Provision in das Gesamtentgelt einfließen lassen könne. Daraus ergebe sich eine gesonderte Leistungsverrechnung der M. AG an den Wohnrechtsinteressenten.

Laut VwGH wurde auch nicht festgestellt für welche Leistungen (Vermittlung, Planung, Vertrieb) welche Entgelte zugeflossen sein sollen, da einerseits die Vermittlungsprovisionen mit 60 % des Gesamten Entgeltes angenommen wurden, andererseits "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" die Bezahlung der M. AG für ihre "erbrachten Dienste" (das sind Vermittlung, Planung, Vertrieb usw.) in Höhe von 60 % des Gesamtumsatzes aus dem Geschäftsabschluss erfolgt sei.

Aufgrund des derzeit festgestellten Sachverhaltes geht der VwGH davon aus, dass ein Leistungsaustausch unmittelbar zwischen M. AG und Wohnrechtskäufer bestanden habe, sodass eine Einbeziehung dieser darauf entfallenden Entgelte bei den Umsätzen des Vereins nicht möglich ist.

Sollten daher im Sinne des VwGH keine anderen, den Standpunkt des Finanzamtes stützende, Feststellungen getroffen werden können, geht auch der UFS Salzburg davon aus, dass der Berufung Folge zu geben sein wird.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Finanzamtes mit Schriftsatz vom 23. September 2005 beantwortet. Darin wird ausgeführt, dass seitens des Finanzamtes im Sinne des BMF Erlasses v. 10. Februar 1998, Zl. 09 4501/3-IV/98 weiterhin die Meinung vertreten werde, dass das gesamte von den Erwerbern der Nutzungsrechte vereinbarte Entgelt beim Verein der Umsatzsteuer unterliege. Vermittlungsprovisionen würden die Bemessungsgrundlage nicht mindern. Da der entscheidungswesentliche Sachverhalt ausreichend erhoben sei, bestehe kein Grund für weitere Ermittlungen.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Mit Bescheid vom 17. Juli 2000 wurde der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für 1997 vom 29. Juni 1998, der mit der gegenständlichen Berufung ebenfalls angefochten wurde, für endgültig erklärt.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 24. Juni 2004, 2000/15/0140). Nur nach dem mit dieser Leistung in Zusammenhang stehenden Entgelt bemisst sich beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Fall des Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Vorweg ist auszuführen, dass die Berufung betreffend Umsatzsteuer des Jahres 1997 aufgrund der Endgültigerklärung des angefochtenen vorläufigen Bescheides gem. § 274 BAO auch als gegen den Bescheid vom 17. Juli 2000 gerichtet gilt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob der berufungswerbende Verein das von den Ferienwohnrechts-Interessenten geleistete Entgelt zur Gänze als Gegenleistung für die Übertragung der Vereinsmitgliedschaft und den damit verbundenen Ferienwohnrechten der Umsatzsteuer zu unterwerfen hat, oder ob Vermittlungsprovisionen die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage mindern können.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung darlegt ist davon auszugehen, dass ohne weitere Feststellungen zum Sachverhalt eine Einbeziehung der strittigen Entgelte als Umsätze des Vereins nicht möglich ist.

Diese Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes wurde dem Finanzamt mit Vorhalt (wie oben dargestellt) mitgeteilt.

In der Vorhaltsbeantwortung vertritt das Finanzamt unter Hinweis auf den Erlass des BMF v. 10. Februar 1998, Zl. 09 4501/3-IV/98, weiterhin die Ansicht, dass das gesamte von den Erwerbern der Nutzungsrechte vereinbarte Entgelt der Umsatzsteuer unterliege. Für weitere Ermittlungen bestehe daher kein Grund. Eine weitere Begründung enthielt dieses Antwortschreiben nicht.

Wie aus dem zitierten Erlass des BMF zu ersehen ist, wird darin, ohne konkret auf den gegenständlichen Sachverhalt einzugehen, ganz allgemein ausgeführt, dass das gesamte von den Erwerbern der Nutzungsrechte vereinbarte Entgelt der Umsatzsteuer unterliege. Weiters heißt es dort, dass Vermittlungsprovisionen die Bemessungsgrundlage nicht mindern könnten. Dies stellt keine Begründung dar, die den Standpunkt des Finanzamtes stützen kann, da damit auf den hier vorliegenden besonderen Sachverhalt, vorliegen eines nicht auf Gewinn gerichteten Vereins, Abschluss eines Know-how und Vertriebsvertrages sowie Abschluss von zwei gesonderten Rechtsgeschäften zwischen verschiedenen Vertragspartnern, nicht eingegangen wird.

Da somit keine weiteren Ermittlungen im Sinne des VwGH durchgeführt wurden, kann der Ansicht des berufungswerbenden Vereins, wonach Vermittlungsprovisionen im

gegenständlichen Fall die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen mindern nicht entgegengetreten werden.

Die von der Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1997 hinzugerechneten Vermittlungsprovisionen (einschließlich anteilige Auflösung der Erlöse 1994 lt. Tz. 16 a; ab dem Jahr 1996) sind daher von den 10% Umsätzen lt. angefochtenen Bescheiden in Abzug zu bringen.

Die Darstellung in den Berechnungsblättern beschränkt sich daher auf die Bemessungsgrundlagen der 10% Umsätze, da hinsichtlich der anderen Kennzahlen (20% Umsätze, Vorsteuer) keine Änderung eintrat.

Zur Umsatzsteuerberechnung für 1997 ist auszuführen, dass die Umsatzsteuernachforderung aufgrund der Zurechnungen der BP auf S 1.533.174,36 lautet (siehe BP-Bericht Tz 18).

Im Umsatzsteuerbescheid 1997 wird jedoch lediglich eine Nachforderung von S 1.520.352,-- ausgewiesen. Die Umsatzsteuerdifferenz beträgt S 12.822,--, der Fehlbetrag an 10% Umsätzen beträgt daher S 128.220,--. Um diesen Fehlbetrag sind daher die 10% Umsätze lt. Bescheid zu erhöhen, andernfalls würde der Verein eine um S 12.822,-- zu Hohe Gutschrift erhalten.

Der Berufung war daher, wie im Spruch dargestellt, Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 12. Dezember 2005