jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/16 2005/14/0129

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.11.2006

Index

E3L E09301000;
E6J;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art2;
61986CJ0102 Apple and Pear Development Council VORAB;
61993CJ0016 Tolsma VORAB;
62000CJ0174 Kennemer Golf VORAB;
UStG 1994 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der G GmbH in M, vertreten durch Dr. Robert Steiner, Rechtsanwalt in 9800 Spittal/Drau, Ortenburgerstraße 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 4. November 2005, RV/0112-K/04, betreffend u.a. Umsatzsteuer 1995 bis 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, also soweit er Umsatzsteuer 1995 bis 2001 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin, einer GmbH, ist der Betrieb einer Golfanlage. Am Stammkapital der Beschwerdeführerin von S 500.000,-- hielt der Verein Golfclub M in den Streitjahren 1995 bis 2001 einen Anteil von 5 % (S 25.000,--).

Für den Streitzeitraum 1995 bis 2001 wurde bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Der Prüfer traf die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin ihre Golfanlage dem Golfclub M zur Verfügung gestellt habe. Der Golfclub M, ein gemeinnütziger Verein, hebe von seinen Vereinsmitgliedern eine einmalige, nicht rückzahlbare Aufnahme- bzw. Beitrittsgebühr ein. Die Festlegung der Höhe dieser Gebühr und der maximalen Anzahl der Vereinsmitglieder erfolge in Absprache mit der Beschwerdeführerin und orientiere sich

hinsichtlich der Höhe am Durchschnittswert vergleichbarer österreichischer Golfplätze. Im Streitfalle habe die Beschwerdeführerin das alleinige Entscheidungsrecht. Die vereinnahmten Beträge habe der Golfclub M - nach Abzug eines Kostenersatzes und eines "Reservebeitrages" - der Beschwerdeführerin als "Zuschuss" überweisen müssen. Der Golfclub M habe sich verpflichtet, die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagenen Personen als Mitglieder aufzunehmen. Im Gegenzug dazu habe sich die Beschwerdeführerin bereit erklärt, dem Golfclub M folgende Leistungen zu erbringen:

-

Die Beschwerdeführerin garantiere Clubmitgliedern ein bevorzugtes Spielrecht mit reservierten Abschlagszeiten.

-

Die Beschwerdeführerin übernehme administrative Leistungen, wie die Führung der Mitgliederkartei und der Korrespondenz, die Einhebung der Mitgliedsbeiträge und der Führung des Rechnungswesens.

-

Die Beschwerdeführerin hebe die Gebühren für den Golfverband ein.

-

Die Beschwerdeführerin führe Turniere durch.

-

Die Beschwerdeführerin stelle das Clubhaus bereit und übernehme die Instandhaltung.

-

Die Beschwerdeführerin betreue den Golfplatz, dh gewährleiste einen ordnungsgemäßen Zustand der Golfanlage.

Nach der zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub M getroffenen Vereinbarung habe eine Rückerstattung der "verlorenen Zuschüsse" an die Beschwerdeführerin nicht zu erfolgen.

Die Mitglieder des Golfclubs M hätten neben der Beitritts- bzw. Einschreibegebühr (beispielsweise im Jahr 1997 S 60.000,--) auch eine jährliche Jahresspielgebühr (beispielsweise 1997 S 12.000,--) an den Club zu leisten, der diese der Beschwerdeführerin weiterleite.

Entgegen der zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub M getroffenen vertraglichen Vereinbarung führe der Golfclub M in jährlich an die Beschwerdeführerin gerichteten Schreiben zur Gewährung der "Zuschüsse" Folgendes an:

"Der Golfclub M leistet zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern einen unverzinslichen unter folgenden Bedingungen rückzahlbaren Zuschuss an die (Beschwerdeführerin):

1.

es besteht kein Bilanzverlust mehr

2.

ein handelsrechtlicher Gewinn wird ausgewiesen. Von diesem Gewinn sind 80 % als Zuschuss-Rückführung an den Club zu leisten."

Die Zuschüsse seien in folgender Höhe geleistet worden:

1995: S 3,635.862,--

1996: S 1,711.810,--

1997: S 384.500,--

1998: S 433.620,--

1999: S 359.330,--

2000: S 447.680,--

2001: S 597.019,--.

Dem Golfclub M seien aus den vereinnahmten Aufnahme- bzw. Beitrittsgebühren nach Abzug der erwähnten Zuschüsse ein Anteil von etwa 25 % verblieben. Diesen Anteil habe der Golfclub M der Beschwerdeführerin unter dem Titel "Verlustabdeckung" zur Verfügung gestellt. Im Prüfungszeitraum handle es sich dabei um folgende Beträge:

1996: S 1,100.000,--

1997: S 450.000,--

1998: S 200.000,--

1999: S 300.000,--

2000: S 150.000,--.

Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen, nämlich den Mitgliedern des Golfclubs M dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung zu stellen, stünden nach Ansicht der Betriebsprüfer in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Zahlungen des Golfclubs M. Besteuerungsgrundlage einer Leistung sei alles, was als Gegenleistung für die geleisteten Dienste empfangen werde. Die Bezeichnung, unter der die Zahlung geleistet werde, sei umsatzsteuerlich nicht relevant. Die Beschwerdeführerin erhalte für ihre Leistungen die Jahresspielgebühren und die Einschreibegebühren der Clubmitglieder. Dem Umstand, dass die "Zuschüsse" in einzelnen Schreiben als unter gewissen Bedingungen rückzahlbar bezeichnet würden, komme keine Bedeutung zu, weil einerseits keiner der beiden Partner eine Rückzahlung anstrebe und andererseits aus der Gesamtkonzeption des Projektes der Golfanlage klar ersichtlich sei, dass die Einschreibegebühren Einnahmen der Beschwerdeführerin darstellten. Die vereinnahmten Einschreibegebühren stellten somit ein weiteres Entgelt für die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen dar. Sie unterlägen damit der Umsatzsteuer. Auch für die unter der Bezeichnung "Verlustabdeckung" vorgenommenen Zuschüsse gelte, dass ihnen ein Leistungsaustausch zu Grunde liege. Für das Vorliegen einer Gesellschaftereinlage (Zuwendung causa societatis) eines 5 %igen Gesellschafters lägen keine ersichtlichen Gründe vor. Weshalb sollte ein 5 %iger Gesellschafter seiner Gesellschaft Beträge als Gesellschaftereinlage zuführen, die er schon auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung in Erfüllung eines Leistungsverhältnisses seiner Gesellschaft schulde?

Den Feststellungen der Prüfer folgend erließ das Finanzamt - zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren - Umsatzsteuerbescheide, mit welchen es die in Rede stehenden Zuschüsse und Verlustabdeckungen den Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen hinzurechnete.

In der Berufung wird vorgebracht, dass der Golfclub M die von seinen Mitgliedern eingehobenen Jahresspielgebühren vertragsgemäß an die Beschwerdeführerin weiterleite. Die Beschwerdeführerin habe diese Jahresspielgebühren, die das Entgelt für alle von ihr im Zusammenhang mit der Golfanlage an den Golfclub ausgeführten Leistungen darstelle, der Umsatzsteuer unterworfen.

Die vom Golfclub M, einem gemeinnützigen Verein, der den Körpersport fördere und dessen Umsätze daher gemäß § 6 Abs. Z 14 UStG 1994 umsatzsteuerfrei seien, von neu aufgenommenen Mitgliedern eingehobenen Aufnahmegebühren seien von diesem entsprechend seinen Statuten als Basis für die Verwaltung des Clublebens (Handicapverwaltung, Informationen, Meisterschaften, Vergleichskämpfe, Trainingskurse für Jugendliche etc.) einzusetzen. Eine Rückforderung dieser Beiträge durch die Mitglieder sei ausgeschlossen. Da der Golfclub M als Gesellschafter der Beschwerdeführerin Interesse daran habe, den Wert seiner Gesellschaftsrechte zu erhalten bzw. zu erhöhen, von der Beschwerdeführerin aber Verluste erwirtschaftet worden seien, habe sich der Golfclub entschlossen, Geldmittel der Beschwerdeführerin als Zuschuss zur Verlustabdeckung zuzuführen.

Entsprechend seiner Zielsetzung liege dem Golfclub M zudem daran, dass seine Mitglieder einen optimalen Golfplatz vorfänden. Da die Beschwerdeführerin verschiedene Investitionen wegen zu geringer Geldmittel nicht habe tätigen können, seien ihr vom Golfclub M aus den vorhandenen und nicht dringend benötigten Aufnahmegebühren Zuschüsse zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern zur Verfügung gestellt worden. Auf Grund der größeren Wahrscheinlichkeit, dass die Zuschüsse auf absehbare Zeit nicht rückgezahlt werden könnten, habe die Beschwerdeführerin diese zunächst passivierten Beträge nach Maßgabe der voraussichtlichen Nutzungsdauer der angeschafften Wirtschaftsgüter ertragswirksam aufgelöst.

Von den Mitgliedern des Golfclubs sei mit der Bezahlung der Jahresspielgebühren die Berechtigung erworben worden, die Golfanlage zu nutzen, wie jedes Nutzungsgebühren zahlendes Nichtmitglied (Green-Fee Spieler). Die Mitglieder des

Golfclubs dürften die Driving-Range, das WC sowie die Umkleideräume benutzen und zahlten für die Übungsbälle den normalen Tarif; sie seien also hinsichtlich ihrer Benutzungsrechte Nichtmitgliedern (Green-Fee zahlenden Golfspielern) gleichgestellt. Es gebe auch keinen gesonderten Clubraum. Der Golfclub (seine Mitglieder) erhalte somit keine besonderen (exklusiven) Leistungen der Beschwerdeführerin.

In der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub M garantiere die Beschwerdeführerin den Clubmitgliedern bzw. dem Golfclub ein bevorzugtes Spielrecht und damit reservierte Abschlagszeiten (Spielzeiten). Diese potenziell von der Beschwerdeführerin an den Golfclub zu erbringende Leistung habe bislang jedoch niemals in Anspruch genommen werden müssen. Von den in der Vereinbarung genannten, von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Zusatzleistungen fielen lediglich die Einhebung der Mitgliedsbeiträge, der Gebühren für den Golfverband und die Abwicklung der Korrespondenz ins Gewicht. Die Gewährung des Clubsitzes im Clubhaus erschöpfe sich in der bloßen Zurverfügungstellung der Adresse und der Vereinstafel; bei den übrigen erwähnten "Leistungen" handle es sich um Selbstverständlichkeiten, deren Erbringung bereits aus ureigenstem Interesse der Beschwerdeführerin erforderlich sei.

Die Clubmitglieder trügen mit ihrer jeweiligen Beitrittsgebühr zum Entstehen und Weiterbestehen einer Golfanlage bei. Sie unterstützten (wie auch die öffentliche Hand) das Begehren, dass es einen Golfclub in dieser Region überhaupt gäbe. Für diese "Einstellung", nämlich das Mittragen eines Projektes, gebe es keine Gegenleistung.

Der überwiegende Teil der Clubmitglieder käme für sich gesehen finanziell weit günstiger "davon", würde er den Golfplatz ohne Entrichtung einer Aufnahmegebühr gegen Green-Fee Bezahlung nutzen. Für die Bezahlung der Investitionszuschüsse durch den Golfclub erbringe die Beschwerdeführerin demnach also keine feststellbare wertmäßig ins Gewicht fallende Gegenleistung, und zwar weder unmittelbar für den Golfclub noch mittelbar für die Clubmitglieder.

Naturgemäß seien im Finanzierungskonzept auch die Beitrittsgebühren der Clubmitglieder als ein Baustein der Gesamtfinanzierung der Golfanlage mit angeführt. Entsprechend der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub M habe der Golfclub die rechtlich eindeutig ihm zufließenden Aufnahmegebühren als Zuschuss an die Beschwerdeführerin überwiesen. Hiemit sei dem Grundgedanken des Finanzierungskonzeptes Rechnung getragen worden.

Der Golfclub M betreibe Vermögensverwaltung im Interesse seiner Mitglieder, deren Ziel es sei, eine Golfanlage zu bekommen bzw. diese zu erhalten. Hiemit unterscheide sich das Interesse der Mitglieder des Golfclubs M nicht von jenem, welches etwa auch von den Zuschussgebern Land und Gemeinden verfolgt worden sei.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfer wird den Berufungsausführungen entgegen gehalten, die Beschwerdeführerin habe sich dem Golfclub M gegenüber vertraglich zu bestimmten Leistungen (bevorzugtes Spielrecht für Clubmitglieder, Bereitstellung und Instandhaltung des Golfplatzes sowie des Clubhauses usw.) verpflichtet. Diesen Leistungen stünden als Leistungsentgelt die als "Zuschüsse" (zur Verlustabdeckung bzw. Finanzierung von Investitionen) bezeichneten Zahlungen gegenüber. In welchem Ausmaß letztlich die Leistungen der Beschwerdeführerin tatsächlich in Anspruch genommen werden würden, sei nicht entscheidend, weil die Leistungsbereitschaft ausreiche.

In einem Antwortschreiben teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde mit, für Golfspieler bestehe keine Möglichkeit, unmittelbar von der Beschwerdeführerin Spielberechtigungen zu erwerben. Die Beschwerdeführerin räume Golfspielern, die nicht Mitglieder des Golfclubs M seien, Green-Fee- und Range-Fee Spielberechtigungen (Preise laut Preisliste) ein. Solche Personen dürften den Platz (18 - Loch Platz und Übungsanlage mit Driving Range) sohin gegen ein an die Beschwerdeführerin zu leistendes Entgelt nutzen. Die Benutzung der 18 - Loch Anlage setzte die "Platzreife" und die Mitgliedschaft in einem anderen (anerkannten) Golfclub voraus. Lediglich die Gäste der sog. "Gründerbetriebe" (ds Unterkunftsgeber, von denen Pauschalspielberechtigungen für ihre Gäste erworben worden seien) dürften den Platz gegen Entgelt benützen, auch wenn sie nicht Mitglied in einem Golfclub seien, soweit sie die "Platzreife" am Golfplatz M erworben hätten.

Die Beschwerdeführerin brachte ergänzend vor, dass ein neues Clubmitglied nach Abgabe einer Beitrittserklärung ein Begrüßungsschreiben erhalte, dem der Clubausweis und die Statuten des Golfclubs beigelegt seien. Im angesprochenen Begrüßungsschreiben werde u.a. ausgeführt:

"Wir wollen unseren Mitgliedern einen Golfplatz bieten, der sich nicht nur durch eine einmalig schöne Lage, sondern auch durch hervorragende Pflege auszeichnet. Dafür verwenden wir die von ihnen entrichtete Aufnahmegebühr, für deren Einzahlung wir uns vielmals bedanken, sowie für die Jahresspielgebühr."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Zur Begründung wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe mit dem Golfclub M folgende schriftliche Vereinbarung vom 15. Juli 1996 geschlossen:

"I. Gegenstand der Vereinbarung

Die (Beschwerdeführerin) errichtet und betreibt eine Golfanlage im Bereich der Gemeinden Y und Z. Zu den Zielsetzungen der (Beschwerdeführerin) gehört es u.a. die Sportausübung für Gäste der Tourismusregion X und die Mitglieder des Golfclubs zu ermöglichen.

Die (Beschwerdeführerin) stellt dem Golfclub bzw. dessen Clubmitgliedern die Golfanlage 'M' zu folgenden Bedingungen zur Verfügung:

Die Clubmitglieder leisten an den Club eine Clubaufnahmegebühr. Die Festsetzung der Höhe der Aufnahmegebühr und die Festlegung der maximalen Mitgliederzahl erfolgt in Absprache mit der (Beschwerdeführerin). Im Streitfalle bleibt das alleinige Entscheidungsrecht bei der (Beschwerdeführerin), eine rückwirkende Erhöhung der Gebühr für bestehende Clubmitglieder ist ausgeschlossen.

Die Aufnahmegebühr verbleibt in der Disposition des Clubs. Er bestreitet daraus seine laufenden Ausgaben und sonstigen Erfordernisse und verpflichtet sich die Restbeträge bis auf den maximalen Reservebetrag in Höhe einer ordentlichen Aufnahmegebühr (derzeit ATS 55.000,--) der (Beschwerdeführerin) als Zuschuss zu überweisen.

Für die Benutzung der Anlage leistet der Club pro Mitglied und Jahr eine Spielgebühr. Die Höhe der Spielgebühr wird von der (Beschwerdeführerin) und vom Club bis jeweils spätestens 1. November des Vorjahres beschlossen und dem Club in der Folge vorgeschrieben. Es wird einvernehmlich festgehalten, dass sich die Höhe der jährlichen Spielgebühr am Durchschnittswert vergleichbarer österreichischer Golfplätze orientiert.

Die Aufnahmegebühr des Mitgliedes beim Club ist eine einmalige nicht rückzahlbare Gebühr, es kann daher das einzelne Mitglied bei Austritt aus dem Club keine Ansprüche auf Ersatz oder Rückerstattung der Aufnahmegebühr geltend machen. Nach Erreichen der maximalen Mitgliederzahl kann das austretende Mitglied seine Mitgliedschaft im Einvernehmen mit dem Club zu Gunsten eines Eintrittswerbers zurücklegen. Der Differenzbetrag vom eingezahlten Betrag im Beitrittsjahr zur aktuellen Aufnahmegebühr ist aufzuzahlen und wie oben angeführt als Aufnahmegebühr zu behandeln bzw. weiterzuleiten. Im Falle des Todes eines Clubmitgliedes verfällt die Beitrittsgebühr, die Übernahme der Mitgliedschaft im Erb- oder Vermächtnisweg ist ausgeschlossen.

II. Rechte und Pflichten des Clubs bzw. seiner Clubmitglieder

Der Club nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass die gesamte Golfanlage einschließlich des Clubhauses eine Anlage der (Beschwerdeführerin) ist, deren Mitnutzung durch den Club von der (Beschwerdeführerin) zu den vorstehenden Bedingungen vereinbart wird, ein anderer Rechtsanspruch des Clubs jedoch nicht besteht.

...

Der Golfclub verpflichtet sich, Personen die von der (Beschwerdeführerin) vorgeschlagen werden, als Mitglieder im Einklang mit den Statuten aufzunehmen.

Die (Beschwerdeführerin) garantiert den Clubmitgliedern bevorzugtes Spielrecht; das heißt bei entsprechend starker Frequentierung durch Greenfee-Spieler und Gäste von Gründerbetrieben vereinbaren beide Vertragspartner reservierte Abschlagszeiten durch die Clubmitglieder. Die Festsetzung der reservierten Abschlagszeiten erfolgt einvernehmlich ..."

Der Begriff der Leistung gegen Entgelt im Sinne des Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG setzte das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus (Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. März 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council).

Strittig sei, ob die der Beschwerdeführerin vom Golfclub M unter den Bezeichnungen "Investitionszuschüsse" bzw. "Verlustabdeckungen" zugeführten (aus den Aufnahmegebühren stammenden) Beträge in unmittelbarem Zusammenhang bzw. einer inneren Verknüpfung mit den Leistungen der Beschwerdeführerin stünden.

Die zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub M geschlossene schriftliche Vereinbarung vom 15. Juli 1996, die nach der Vorhaltsbeantwortung "bis dahin konkludent ebenso gehandhabt worden sei", lege in Punkt I. fest, dass sich der Golfclub verpflichtete, die (nach Abzug der laufenden Ausgaben und sonstigen Erfordernisse) verbleibenden Restbeträge der Aufnahmegebühren bis auf den maximalen "Reservebetrag" in Höhe einer Aufnahmegebühr der Beschwerdeführerin als Zuschuss zu überweisen. Es sei nun zwar in der Vereinbarung von "Zuschuss" die Rede, sowie davon, dass der Golfclub M für die Benützung der Golfanlage pro Mitglied und Jahr eine Spielgebühr zu entrichten habe. Es dürfe aber nicht übersehen werden, dass der Golfclub M in Punkt II der Vereinbarung ausdrücklich zur Kenntnis genommen habe, dass "die gesamte Golfanlage einschließlich des Clubhauses eine Anlage der (Beschwerdeführerin) ist, deren Mitbenutzung durch den Club von der (Beschwerdeführerin) zu den vorstehenden Bedingungen vereinbart wird." Die "vorstehenden Bedingungen" umfassten aber auch die Überweisung der Aufnahmegebühren an die Beschwerdeführerin.

Zudem werde in den an neue Mitglieder des Golfclubs M gerichteten Begrüßungsschreiben ausgeführt, dass "wir unseren Mitgliedern einen Golfplatz bieten wollen, der sich nicht nur durch eine einmalig schöne Lage sondern auch durch hervorragende Pflege auszeichnet. Dafür verwenden wir die von ihnen entrichtete Aufnahmegebühr, für deren Einzahlung wir uns herzlich bedanken, sowie für die Jahresspielgebühr". Dies könne aber nach Ansicht der belangten Behörde nichts Anderes bedeuten, als dass die Aufnahmegebühren von den Mitgliedern des Golfclubs in dem Interesse geleistet würden, letztlich einen (einmalig gelegenen und hervorragend gepflegten) Golfplatz bespielen zu können.

Dass die "Zuschüsse", mit deren Rückzahlung dem Vorbringen der Beschwerdeführerin zufolge auch keine der Vertragsparteien rechnete, in Wahrheit Entgelte für eingeräumte Spielrechte darstellen, ergebe sich zudem aus folgendem Umstand:

Die beispielsweise im Jahr 1997 von Mitgliedern des Golfclubs M zu entrichtende und an die Beschwerdeführerin weitergeleitete Jahresspielgebühr habe 12.000 S betragen. Der Golfplatz sei im angesprochenen Jahr (für Mitglieder) 214 Tage lang bespielbar gewesen. Demgegenüber hätte ein Nichtmitglied des Golfclubs M für eine Tageskarte 550 S bezahlen müssen. Ein Nichtmitglied hätte somit bei Aufwendung von 12.000 S im Vergleich zu Mitgliedern den Golfplatz (nur) ca. 21 Tage nutzen können.

Im gegenständlichen Fall seien sohin (auch) die "Investitionszuschüsse" und die "Zuschüsse zur Verlustabdeckung" als Entgelt für von der Beschwerdeführerin an den Golfclub M erbrachten Leistungen einzustufen.

Letztlich vermöge auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das Urteil des EuGH vom 21. März 2002, C-174/00, Kennemer Golf Country Club, nicht zu überzeugen. Der EuGH habe im angesprochenen Urteil lediglich die an einen Golfclub geleisteten Jahresbeiträge (und nicht auch einmalig zu entrichtende Aufnahmegebühren) in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht zu beurteilen gehabt. Zudem habe der EuGH festgehalten, dass eine Dienstleistung dann steuerpflichtig sei, wenn zwischen geleistetem Dienst (im gegenständlichen Fall: Einräumung der Spielberechtigung) und der erhaltenen Gegenleistung (hier: auch der Aufnahmegebühr) ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

§ 4 Abs 1 UStG 1994 lautet:

"Der Umsatz wird im Falle des § 1 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 (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat."

Der Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art 2 Nr 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus (vgl EuGH vom 8. März 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443, Rn 12).

Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung ist, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird; zwischen dem geleisteten Dienst und der erhaltenen Gegenleistung muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen (EuGH, Apple and Pear Development Council, Rn 11 und 12, und vom 3. März 1994, C-16/93, Tolsma, Slg. 1994, I-743, Rn 13). Eine Leistung ist somit nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstellt (Urteil Tolsma, Rn 14, und EuGH 21. März 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club).

Selbst freiwillige Leistungen, die der Unternehmer im Rahmen des konkreten Leistungsaustausches erhält, zählen zum Entgelt. Entscheidend ist dabei, was der Abnehmer tatsächlich aufwendet (vgl Ruppe, UStG2, § 4 Tz 100f).

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin vereinnahme die vom Golfclub M einbezahlten Jahresgebühren und unterziehe diese der Umsatzbesteuerung, und zwar ungeachtet dessen, wie oft welche Mitglieder des Golfclubs M den grundsätzlich zur Verfügung stehenden Platz tatsächlich bespielten. Die Jahresgebühr werde also für die Leistungsbereitschaft entrichtet.

Die Aufnahmegebühr, die der Golfclub M von seinen eintretenden Mitgliedern verlange und erhalte, sei im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub nicht Teil der finalen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Wenn der Golfclub wenige Aufnahmegebühren einnehme und seine laufenden Ausgaben höher seien als diese, könne und werde er keinen Zuschuss an die Beschwerdeführerin leisten. Auch wenn der Golfclub jahrelang keine Aufnahmegebühren einhebe und daher auch keine Beträge als Zuschuss weitergeben könne, müsse die Beschwerdeführerin ihre vertraglichen Leistungen der Zurverfügungstellung des Platzes in gleicher Weise erbringen, wie wenn der Golfclub jährlich eine größere Anzahl an Mitgliedern aufgenommen und entsprechende Zuschüsse geleistet hätte. Die Beschwerdeführerin müsse also ihre Leistung erbringen, ohne dass sie mit Zuschüssen rechnen könne. Der EuGH habe in seiner Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass, um Umsatzsteuerpflicht auszulösen, die vom Leistenden empfangenen Vergütungen den tatsächlichen Gegenwert für die vom Leistungsempfänger erbrachten Leistungen darstellen müssten. Es bedürfe einer finalen Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung.

Weiters wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe der belangten Behörde die schriftliche Vereinbarung zwischen ihr und dem Golfclub M vom 15. Juli 1996 übermittelt. Aus nicht erklärlichen Gründen, jedenfalls infolge eines evidenten Verfahrensfehlers habe die belangte Behörde dem angefochtenen Bescheid einen unrichtigen Sachverhalt, nämlich eine unrichtige Vertragsformulierung zugrundegelegt. Im angefochtenen Bescheid werde auf Seite 8 ausgeführt: "Die (Beschwerdeführerin) stellt dem Golfclub bzw. dessen Clubmitgliedern die Golfanlage M zu folgenden Bedingung zur Verfügung". Dieser Wortlaut sei unrichtig zitiert, er laute richtig: "Die (Beschwerdeführerin) stellt dem Golfclub bzw. dessen Clubmitgliedern die Golfanlage M gegen Leistung der Jahresspielgebühr zur Verfügung". Dieser Verfahrensfehler sei wesentlich, auf Grund dieser Fehlannahme habe die belangte Behörde die finale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung nicht untersucht. Sie habe auf Grund der "Fehlzitierung" die Zuschussweiterleitung als vereinbarte Bedingung unterstellt.

Im angefochtenen Bescheid sei auch Punkt II der in Rede stehenden Vereinbarung unrichtig wiedergegeben. In der von der belangten Behörde zitierten Version werde zum Ausdruck gebracht, die Beschwerdeführerin und der Golfclub M vereinbarten bei starker Frequentierung reservierte Abschlagszeiten "durch" die Clubmitglieder. Tatsächlich heiße es in der Vereinbarung allerdings, die Vertragsparteien vereinbarten bei starker Frequentierung reservierte Abschlagszeiten "für" die Clubmitglieder.

Schließlich verweist die Beschwerdeführerin darauf, dass das Finanzamt in keiner Weise zur Kenntnis genommen habe, dass es sich bei der Überweisung der Investitionszuschüsse entsprechend den zivilrechtlichen Vereinbarungen zweier juristischer Personen grundsätzlich um - bei Zutreffen bestimmter Umstände - rückzahlbare Darlehen handle. Die größere Wahrscheinlichkeit der Nichtrückzahlung in absehbarer Zukunft ändere nichts am Rechtsanspruch des Golfclubs M auf Rückzahlung.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub B gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Die Leistungen der Beschwerdeführerin bestehen insbesondere darin, dass sie dem Golfclub M (für dessen Mitglieder) Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt. Auf Grund der schriftlichen Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub M, mit dem die Beschwerdeführerin

dem Golfclub die Golfanlage zur Nutzung überlässt, steht der Beschwerdeführerin das Recht zu, die Aufnahmegebühr festzusetzen und festzulegen, dass bestimmte Personen in den Golfclub aufgenommen werden. Der Golfclub muss die Aufnahmegebühr - nach bestimmten Abzügen, insbesondere der laufenden Aufwendungen des Golfclubs - der Beschwerdeführerin als Zuschuss überweisen (Punkt I der Vereinbarung). Punkt VI der Vereinbarung zufolge hat eine Rückerstattung der Zuschüsse nicht zu erfolgen. Es kann, wenn auch in dieser Vereinbarung formuliert wird, die Beschwerdeführerin überlasse dem Golfclub die Golfanlage "gegen Leistung der Jahresspielgebühr", kein Zweifel daran bestehen, dass ein solcherart vereinbarter Zuschuss Teil des Leistungsaustausches ist. Somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen allen Leistungen, die der Golfclub M auf Grund der Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin erbringt, und den von dieser erbrachten Leistungen.

Der Beschwerde gelingt es allerdings mit dem Vorbringen, bei den Zuschüssen handle es sich um rückzahlbare Darlehen, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerdeführerin hat bereits in ihrer Berufung eingewendet, die Zuschüsse seien Zahlungen, die unter bestimmten Voraussetzungen zurück gezahlt werden müssten. Auf Grund der größeren Wahrscheinlichkeit, dass die Beträge nicht in absehbarer Zeit zurückgezahlt würden, habe die Beschwerdeführerin die Passivierung dieser Beträge "aufgelöst". In der Berufungsentscheidung findet sich hiezu lediglich der Hinweis, dass keine der Vertragsparteien mit der Rückzahlung gerechnet habe. Der angefochtene Bescheid enthält jedoch weder Ausführungen darüber, auf Grund welcher Umstände die belangte Behörde angenommen hat, dass die Vertragsparteien nicht mit der Rückzahlung rechneten, noch enthält er eine klare Feststellung, ob dem Zuschuss Darlehenscharakter zukommt oder nicht. Wenn auch die schriftliche Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Golfclub M in Punkt VI ummissverständlich festhält, dass die Zuschüsse nicht zurückzuzahlen sind, hätte die belangte Behörde vor dem Hintergrund des Berufungsvorbringens doch - auf Grund freier Beweiswürdigung - Sachverhaltsfeststellungen zu dieser Frage treffen müssen, ist doch nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die Vertragsparteien einvernehmlich von ihrer schriftlichen Vereinbarung später abgegangen sind. Darlehensvaluta als solche stellen jedenfalls keine in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehende Gegenleistung dar.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, erweist sich der angefochtene Bescheid als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. November 2006

Gerichtsentscheidung

EuGH 61986J0102 Apple and Pear Development Council VORAB
EuGH 61993J0016 Tolsma VORAB
EuGH 62000J0174 Kennemer Golf VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2005140129.X00

Im RIS seit

06.12.2006

Zuletzt aktualisiert am

21.11.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at