

TE Vwgh Erkenntnis 2004/12/22 2000/15/0122

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.12.2004

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

UStG 1994 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Ferienclub B in B, vertreten durch Hausmaninger Herbst Wietrzyk, Rechtsanwälte - GmbH in 1010 Wien, Franz Josefs Kai 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 18. Mai 2000, GZ. RV 162/1-8/99, betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Bericht vom 17. Juni 1998 über eine abgabenbehördliche Prüfung u. a. betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996 wird unter Tz 16 "Verkaufserlös Nutzungsrechte" ausgeführt, die Statuten des beschwerdeführenden Vereins seien am 29. November 1993 beschlossen und im November 1995 revidiert worden. Die Tätigkeit des Vereins sei nicht auf Gewinn ausgerichtet. Vereinszweck sei die Betreuung der Mitglieder bei der Nutzung ihrer Ferienwohnrechte in der Ferienanlage Hotel B.

Eigentümerin und Errichterin des Hotels sei die M. Ferienclub Service GmbH & Co 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. Bei den Hauptgesellschaftern der S. KG handle es sich um zwei Gesellschaften mit Sitz im Inland, die beide von einer schweizerischen L. AG beherrscht würden. Die Anschaffung der KG-Anteile sowie die Neuerrichtung des Objektes seien mittels eines Darlehens der M. Ferienclub AG mit Sitz in der Schweiz (im Folgenden: M. AG) finanziert worden.

Mit Vertrag vom 21. Oktober 1994/16. Jänner 1995 habe die S. KG dem beschwerdeführenden Verein das Fruchtgenussrecht für die von ihr errichteten Ferienappartements mit dazugehöriger Infrastruktur eingeräumt. Die Nutzung dieser Appartements sollte durch die Mitglieder des beschwerdeführenden 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 beschwerdeführende Verein über keine entsprechende Infrastruktur verfüge 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 beschwerdeführenden Verein mit der Erarbeitung eines Ferienwohnrecht-Projektes für die Ferienanlage B. und der Alleinvermittlung der dem Verein zustehenden Nutzungsrechte beauftragt worden. Die M. AG habe sich verpflichtet, dem beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden Vereins und der Verwaltung des Objektes bis 31. Dezember 1999 anfallenden Kosten abdecken sollten. Die M. AG bekomme dafür vom beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden Vereins und der M. AG basierten demnach auf zwei Grundgedanken: Zum einen werde der beschwerdeführende 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 beschwerdeführende 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 beschwerdeführende 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 beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden Vereins in Deutschland eines Unteragenten, nämlich der M. Finanz und Service KG mit Sitz in München (im Folgenden: M. KG) bediene. 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 beschwerdeführenden Verein und damit verbunden den Erwerb eines Ferienwohnrechtes zu vermitteln. Zum anderen beantrage der Ferienwohnrechtsinteressent über die M. KG bei dem beschwerdeführenden Verein die Aufnahme in den Verein in Verbindung mit dem Erwerb eines Ferienwohnrechtes.

Dementsprechend enthalte der von dem Ferienwohnrechtsinteressenten bezahlte Gesamtbetrag einerseits das dem beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden Vereins gutgebucht worden, wobei ausschließlich diese Beträge der Ermittlung der Umsatzsteuer sowie des Betriebsergebnisses des beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden Verein und der M. AG (Unentgeltlichkeit der durch die M. AG für den beschwerdeführenden Verein erbrachten Leistungen, Verrechnung einer Vermittlungsprovision ausschließlich zwischen den Erwerbern der Ferienwohnrechte und der M. AG) die Vermittlungsprovision im Rechenwerk des beschwerdeführenden 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 und 1996 ergangenen Umsatzsteuerbescheide erhob der beschwerdeführende Verein Berufung. Die strittigen Nachforderungen beruhten im Wesentlichen darauf, dass die Finanzbehörde in die Veräußerungsentgelte, die der beschwerdeführende Verein für die Veräußerung von Ferienwohnrechten erzielt habe, auch Vermittlungsentgelte eingerechnet habe, die dem beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden Verein auch nur diese Entgelte "gutgebracht" worden, sodass sich die von ihm deklarierten steuerpflichtigen Umsätze "somit zutreffenderweise auf diese Entgelte" beschränkt hätten. Der beschwerdeführende Verein habe damit auch im Sinne des § 4 Abs. 1 UStG "alles erhalten", was die Ferienwohnrechtsinteressenten für die vom beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden 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 beschwerdeführenden 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 beschwerdeführende 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

beschwerdeführenden 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 beschwerdeführende Verein hievon "nicht tangiert". Wie ausgeführt, erbringe die M. AG nicht gegenüber dem beschwerdeführenden Verein entgeltliche Vermittlungsleistungen, sondern nur gegenüber den Ferienwohnrechtsinteressenten.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung 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 beschwerdeführenden 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 Ferienclubs 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 aufgliedert:

"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 vereinnehme 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 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend die Streitjahre 1995 und 1996 als unbegründet abgewiesen. Streitpunkt im gegenständlichen Fall bilde ausschließlich die Frage, ob der beschwerdeführende Verein das von den Ferienwohnrechtsinteressenten geleistete Entgelt zur Gänze als Gegenleistung für die Übertragung der Vereinsmitgliedschaft und den damit verbundenen Ferienwohnrechten der Umsatzsteuer zu unterwerfen habe, oder ob Vermittlungsprovisionen die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage mindern könnten. Rechtsgrundlage für den Verkauf der Ferienrechte für den Verein durch einen Vermittler bzw. Subvermittler bilde der Know-how- bzw. Vertriebsvertrag zwischen dem beschwerdeführenden Verein und der M. AG. Da die Rechtsbeziehungen zwischen dem beschwerdeführenden Verein und der M. AG auf dem Grundgedanken der Risikofreistellung des Vereines infolge Kostentragung durch die M. AG beruhen, 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. 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". Dass dem beschwerdeführenden Verein die Höhe dieser Provision (60 % des Gesamtentgeltes) bekannt gewesen sei, ergebe sich aus dem Vertragspunkt, wonach es Aufgabe der M. AG gewesen sei, eine finanzielle Bewertung der einzelnen Ferienwohnrechte vorzunehmen. Der beschwerdeführende Verein habe sich somit, um die gesamte manipulative Tätigkeit im Zusammenhang mit der Konzeption der Ferienwohnrechte, dem Vertrieb und der Finanzierung nicht selbst ausführen zu müssen, der Dienste der M. AG bedient und dafür einen Aufwand in Höhe von 60 % des Gesamtumsatzes als Entgelt für die Leistungserbringung durch einen Dritten in Kauf genommen. Die Behauptungen in der Berufungsschrift, wonach mit den 40 % des Gesamtentgeltes für den Verein sämtliche von ihm erbrachten Leistungen durch die Erwerber abgegolten worden seien, seien insofern nicht zutreffend, als im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die Kosten für die Beauftragung etwaiger "Subunternehmer" (wie hier der M. AG) die Preisgestaltung beeinflussen würden. "Hätte" der beschwerdeführende Verein die der M. AG übertragenen Arbeiten und Tätigkeiten im eigenen Verantwortungsbereich durchgeführt, wären ihm Kosten in anderer Form (wie Finanzierungs- oder Lohnkosten) entstanden, die gleichfalls von den Gesamteinnahmen abzudecken gewesen wären.

Die M. AG habe ihre Leistungen an den beschwerdeführenden Verein somit nicht unentgeltlich, sondern im Tauschweg für das Alleinvermittlungsrecht der Ferienwohnrechte bzw. das Recht, diese bis zu deren Verwertung zu vermieten, erbracht. Die M. AG bzw. der beauftragte Subvermittler hätten auch im Auftrag und wirtschaftlichen Interesse des Vereines die Vermittlungstätigkeit durchgeführt. Die Einräumung des Alleinvermittlungsrechtes zu Gunsten der M. AG sei als Gegenleistung des Vereines anzusehen, welche wertmäßig den tatsächlich erzielten Vermittlungsprovisionen (d.s. 60 % des von den Ferienwohnrechtsinteressenten bezahlten Gesamtentgeltes) entspreche. In "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" sei daher davon auszugehen, dass die Bezahlung der M. AG für ihre dem beschwerdeführenden Verein insgesamt erbrachten Dienste jeweils bei Abschluss eines Timesharingvertrages - in Höhe von 60 % des Gesamtumsatzes aus dem Geschäftsabschluss - erfolgt sei. Dieser Betrag könne somit das Entgelt des Vereines in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht nicht kürzen. Dafür spreche auch der Umstand, dass im Vermittlungs- und Annahmevertrag ein einheitliches Entgelt ausgewiesen worden sei und für den Leistungsempfänger die "Aufteilung in 40 % Kaufpreis und 60 % (!) Vermittlungsprovision einerseits gar nicht ersichtlich war und andererseits für potentielle Interessenten diese Bezahlung von 60 % des Erlöses direkt an eine Schweizer AG" in fremdüblicher Betrachtung "auch völlig inakzeptabel wäre, weshalb man sich wohl auch vertraglich zur Geheimhaltung dieser Zahlungsflüsse verpflichtet hat". Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei ebenfalls davon auszugehen, dass die Interessenten den von ihnen geleisteten Gesamtbetrag ausschließlich deshalb geleistet hätten, um die Vereinsmitgliedschaft und die Nutzungsrechte an der Ferienanlage zu erlangen. Dies "umso mehr, als der Time-Sharing-Werber zwar in dem verwendeten Vertragsformular einen Vermittlungsauftrag erteilt, sich hierfür aber zu keiner konkreten Gegenleistung verpflichtet". Im Vermittlungs- und Aufnahmeantrag werde nur ein einheitlicher Preis ausgewiesen, sodass für den Antragsteller in keiner Weise ersichtlich sei, wie sich der Gesamtbetrag auf Provision und Kaufpreis verteilen sollte. Vertraglich sei außerdem sogar vorgesehen, die Interessenten gerade über diesen Umstand, nämlich "der absolut fremdunüblichen Gestaltung, bei der die Vermittlungsleistung 'teurer' sein sollte als die vermittelte Leistung, im Unklaren zu lassen". Zur steuerlichen Anerkennung eines entgeltlichen Vermittlungsauftrages wäre es jedoch erforderlich, dass dem Vertragspartner das entsprechende Entgelt dafür bekannt sei, das der Leistungsempfänger für die Gegenleistung erbringe. Es sei daher, nicht zuletzt in Übereinstimmung mit den rechtlichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, davon auszugehen, dass das gesamte "vom" Erwerber des Nutzungsrechtes vereinbarte Entgelt beim beschwerdeführenden Verein der Umsatzsteuer unterliege und Vermittlungsprovisionen die Bemessungsgrundlage nicht mindern könnten.

In der Beschwerde erachtet sich der beschwerdeführende Verein in seinem Recht auf ordnungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 verletzt, wobei diese Rechtsverletzung insbesondere darin bestehe, dass die deklarierten Umsätze um Provisionsentgelte erhöht worden seien, die nicht der beschwerdeführende Verein, sondern die M. AG von den Ferienwohnrechtsinteressenten bezogen habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat 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. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2000/15/0140). Nur nach dem mit dieser Leistung im Zusammenhang stehenden Entgelt bemisst sich beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer (vgl. § 4 Abs. 1 UStG 1994).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zahlreichen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachtet (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 12. September 2002, 99/15/0125). Die Begründung eines Abgabenbescheides muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung entspricht der angefochtene Bescheid nicht:

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, den Streitpunkt im Beschwerdefall bilde ausschließlich die Frage, ob der

beschwerdeführende Verein das von den Ferienwohnrechtsinteressenten geleistete Entgelt zur Gänze als Gegenleistung für die Übertragung der Vereinsmitgliedschaft und den damit verbundenen Ferienwohnrechten der Umsatzsteuer zu unterwerfen habe, "oder ob Vermittlungsprovisionen die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage mindern können".

Dass Vermittlungsprovisionen die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nicht mindern können, hat allerdings zur Voraussetzung, dass sie in das vom Unternehmer für seine Leistungen zu empfangende Gesamtentgelt Eingang gefunden haben. Für eine solche Beurteilung fehlen dem angefochtenen Bescheid aber hinreichend nachvollziehbare Feststellungen. Soweit die belangte Behörde auf den zwischen dem beschwerdeführenden Verein und der M. AG abgeschlossenen Know-how- und Vertriebsvertrag aus dem Jahr 1994 Bezug nimmt, ist festzuhalten, dass diese Vereinbarung unmittelbar nur das Rechtsverhältnis zwischen diesen beiden Vertragspartnern und nicht die Leistungsbeziehung etwa des Beschwerdeführers zum Wohnrechtsinteressenten betrifft. Was die belangte Behörde mit den Ausführungen, die M. AG habe für den beschwerdeführenden Verein im Wesentlichen die Verpflichtung zur Erstellung eines Ferienwohnrechtsprojektes und zum Vertrieb der Timesharingrechte unter Tragung des Kostenrisikos übernommen, als Gegenleistung aber das Alleinvermittlungsrecht für die Vereinsmitgliedschaften bzw. Ferienwohnrechte "auf Provisionsbasis" erhalten, konkret in Bezug auf den von ihr vertretenen Standpunkt meint, ist nicht nachvollziehbar, zumal im nachfolgenden Satz auch davon die Rede ist, die M. AG habe für die Leistungen zwar "kein Entgelt" erhalten, dafür aber vom beschwerdeführenden Verein die Ermächtigung, den Wohnrechtsinteressenten ein Gesamtentgelt in Rechnung zu stellen, das bereits die "eigene Provision" inkludiere (womit an sich eine gesonderte Leistungsverrechnung der M. AG an den Wohnrechtsinteressenten angesprochen wird). Es mag sein, dass im "allgemeinen Wirtschaftsleben" nahe liegender Weise auch die Kosten für die Beauftragung etwaiger "Subunternehmer (wie hier der M. AG)" die Preisgestaltung beeinflussen werden, damit ist aber noch nicht gesagt, dass auch im vorliegenden Beschwerdefall in die Leistungserbringung des beschwerdeführenden Vereins in Bezug auf die Ferienwohnrechte (bzw. die Vereinsmitgliedschaft beim Beschwerdeführer) die "eigenen Provisionen" der M. AG inkludiert waren. In Bezug auf die Frage, welche Leistung der beschwerdeführende Verein gegenüber den Wohnrechtsinteressenten erbracht hat, ist es auch nicht von entscheidender Bedeutung, ob die M. AG (bzw. "beauftragte Subvermittler") die Vermittlung der in Rede stehenden Geschäftsabschlüsse (auch) im "geschäftlichen Interesse" des beschwerdeführenden Vereins durchgeführt hat. Nicht ohne weiteres in Einklang zu bringen sind auch Aussagen im angefochtenen Bescheid, wonach einerseits die Einräumung des Alleinvermittlungsrechtes zu Gunsten der M. AG als Gegenleistung des beschwerdeführenden Vereins anzusehen sei, welche wertmäßig den tatsächlich erzielten Vermittlungsprovisionen (d.s. 60 % des von den Ferienwohnrechtsinteressenten bezahlten Gesamtentgeltes) entspreche, und andererseits "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" davon auszugehen sei, dass die Bezahlung der M. AG für ihre dem beschwerdeführenden Verein insgesamt "erbrachten Dienste" jeweils bei Abschluss eines Timesharingvertrages - in Höhe von 60 % des Gesamtumsatzes aus dem Geschäftsabschluss - erfolgt sei. Da - wie erwähnt - Steuerobjekt für die Umsatzsteuer die jeweilige Leistung ist, ist es schließlich auch nicht von maßgeblicher Bedeutung, ob in dem "Vermittlungsauftrag und Aufnahmeantrag" für den Leistungsempfänger (dem Wohnrechtsinteressenten) offen ausgewiesen war, inwiefern sich der ihm zur Zahlung vorgeschriebene "Gesamtbetrag" auf damit honorierte Leistungen verteilte.

Der angefochtene Bescheid war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 333/2003.

Wien, am 22. Dezember 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000150122.X00

Im RIS seit

08.02.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.06.2015

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

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at