

TE Vwgh Erkenntnis 1998/11/24 98/14/0033

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.11.1998

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1972 §1 Abs1 Z1;

UStG 1972 §4;

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

UStG 1994 §4;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 98/14/0034 Serie (erledigt im gleichen Sinn): 97/14/0017 E 26. Jänner 1999 97/14/0018 E 26. Jänner 1999 97/14/0097 E 26. Jänner 1999 97/14/0099 E 26. Jänner 1999

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des Vereines Rodegemeinschaft N und Umgebung in N, vertreten durch Dr. Günter Geusau, Rechtsanwalt in Wels, Kaiser-Josef-Platz 49, gegen die Bescheide 1. der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 12. Dezember 1997, Zl. RV/173/01-06/KM/97, betreffend Umsatzsteuer für 1992 bis 1995, und 2. der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 12. Dezember 1997, Zl. RV/316/01-06/KM/97, betreffend Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1996,

Spruch

1. den Beschluß gefaßt:

Hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides wird die Beschwerde als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt.

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im März 1997 fand beim beschwerdeführenden Verein eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend u.a. die

Umsatzsteuer für 1992 bis 1995 statt. Im Bericht vom 19. März 1997 stellte der Prüfer fest, Zweck des Vereines sei nach § 2 der Satzung die Förderung der Wirtschaftlichkeit der bäuerlichen Zuckerrübenproduktion. Dieser Vereinszweck werde dadurch verwirklicht, daß eine Rodemaschine (Rübenerntemaschine) angeschafft worden sei und den Mitgliedern des Vereines bei der Ernte zur Verfügung stehe. Mitglieder des Vereines seien ausschließlich Landwirte, die einen entsprechenden Zuckerrübenanbau durchführten, durch den Einsatz der Erntemaschine entsprechende Vorteile hätten und diese Maschine tatsächlich in Anspruch nähmen.

Gemäß § 3 der Satzung stünden dem Verein zur Erreichung des Zweckes folgende Mittel zur Verfügung:

- a)
einmaliger Beitrittsbeitrag (nach Grundkontingent),
- b)
laufende Benützungskostenersätze (im Selbstkostenausmaß),
- c)
jährliche Mitgliedsbeiträge,
- d)
öffentliche Beihilfen,
- e)
bei besonderer Notwendigkeit außerordentliche Gebühren,
- f)
Vorträge, Veranstaltungen ...

Die Anschaffungskosten der Maschine seien aus Eigenmitteln ("einmalige Beitrittsbeiträge") und mit Fremdmitteln finanziert worden. Der jährliche Darlehens- bzw. Kreditaufwand werde durch die jährlichen Mitgliedsbeiträge abgedeckt.

Der Verein bestehe gemäß § 5 der Satzung nur aus ordentlichen Mitgliedern, das seien jene, die Beiträge bzw. Kostenersätze laut § 3a bis c leisteten.

Die Beitrittsgebühr habe im Prüfungszeitraum S 8.000,-- pro ha Rübenkontingent betragen. Durch die Bezahlung der Beitrittsgebühr habe jedes Mitglied die Gewähr, seine jährliche Rübenfläche (Kontingent) nach dem jeweiligen offiziellen Anbauumfang nur um einen Betriebskostenersatz zu ernten. Fläche, welche diesen übersteige, werde zum "MR-Tarif" verrechnet. Für zu wenig gerodete Fläche sei keine Kostenrückerstattung vorgesehen.

Die laufenden Benützungskostenersätze seien vom Beschwerdeführer mit dem Normalsteuersatz versteuert worden. Die Mitgliedsbeiträge seien als echte Mitgliedsbeiträge behandelt und nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden. Im Rahmen der Prüfung sei dies auch in Ansehung der Beitrittsbeiträge in Frage gestellt worden.

Vorsteuer bzw. Einfuhrumsatzsteuer im Zusammenhang mit der Anschaffung der Rodemaschine sei zu 100 % geltend gemacht worden.

Bei Leistungen von Personenvereinigungen an ihre Mitglieder sei zu unterscheiden in solche, die gegenüber dem Einzelmitglied besonders bewirkt würden, und solche, die der Erreichung des allgemeinen Gesellschaftszweckes dienten. Entgeltliche Leistungen der Personenvereinigung an ihre Mitglieder seien umsatzsteuerrechtlich nicht anders zu behandeln als entsprechende Leistungen der Vereinigung an Dritte. Beiträge, die zwar als Mitgliedsbeiträge bezeichnet würden, denen aber eine konkrete Gegenleistung der Personenvereinigung an den Beitragszahler gegenüberstehe, seien als unechte Mitgliedsbeiträge und somit als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt zu erfassen.

Bei den "Einmalzahlungen" (Beitrittsgebühr) handle es sich um unechte Mitgliedsbeiträge. Die Höhe der Beitrittsgebühr hänge vom jeweiligen Grundkontingent ab. Es liege zudem ein konkreter wirtschaftlicher Bedarf an den Leistungen der Vereinigung vor. Der Zweck sei wirtschaftlich eng begrenzt, denn er liege in der Förderung der Rübenproduktion seiner Mitglieder.

Die Beitrittsgebühr sei in der Höhe eingehoben worden, als die Anschaffungskosten der Maschine nicht durch einen

Kredit gedeckt gewesen seien, wobei für die Aufteilung auf die Mitglieder das Verhältnis der Produktionsfläche eines Mitgliedes zur Gesamtfläche maßgebend gewesen sei. Der Entgeltcharakter ergebe sich auch daraus, daß bei einem späteren Austritt nur eine teilweise Rückzahlung vorgesehen sei. Bei den Beitrittsgebühren handle es sich somit um Entgelte, die im Zusammenhang mit der tatsächlichen oder zu erwartenden Inanspruchnahme von Leistungen der Personenvereinigung zu entrichten seien.

Aus den gleichen Erwägungen stellten auch die jährlichen Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerpflichtiges Entgelt dar. Über diese jährlichen Mitgliedsbeiträge würden die Finanzierungsaufwendungen für die Anschaffung der Maschine abgedeckt. Leistungen des Vereines gegenüber der Gesamtheit seiner Mitglieder (fallweise Vorträge bzw. Informationsveranstaltungen) seien gegenüber den Einzelleistungen des Vereins, erbracht an die einzelnen Vereinsmitglieder, geringfügig und daher zu vernachlässigen.

Die vom Beschwerdeführer vorgenommenen Vorsteueraufteilungen machte der Prüfer rückgängig und berücksichtigte den vollen Vorsteuerabzug.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Umsatzsteuerbescheide für 1992 bis 1995. Weiters setzte es die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1986 fest.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide Berufung. Darin machte er im wesentlichen geltend, bei den Beitrittsgebühren und den laufenden Mitgliedsbeiträgen handle es sich um echte Mitgliedsbeiträge. Die Festsetzung der Beitrittsgebühren nach dem Grundkontingent stelle keinen Grund dar, sie als unechte Mitgliedsbeiträge zu behandeln. Echte Mitgliedsbeiträge lägen nach den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. März 1976, 999/75 und 1000/75, vor, wenn die Vereinigung die Mitgliedsbeiträge nur zur Erfüllung der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben verwende, deren Erfüllung sich nicht als eine besondere Einzelleistung gegenüber einem einzelnen Mitglied darstelle. Die Berechnung der Mitgliedsbeiträge nach Umsatzgrößen spreche nicht gegen das Vorliegen echter Mitgliedsbeiträge. Nach dieser Rechtsprechung lägen auch im Beschwerdefall echte Mitgliedsbeiträge vor. Die Ausführungen der Betriebsprüfung, daß die Leistungen des Vereines von jedem Mitglied in Anspruch genommen würden, seien unrichtig. Es könne nämlich vorkommen, daß einzelne Mitglieder in einem oder mehreren Jahren keine Zuckerrüben zu ernten hätten und trotzdem den Beitrittsbeitrag nicht vergütet bekämen und auch die laufenden Mitgliedsbeiträge zu leisten hätten.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1992 bis 1995 und mit dem zweitangefochtenen Bescheid die Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1996 als unbegründet ab.

In der Begründung des erstangefochtenen Bescheides verwies die belangte Behörde auf die Ausführungen in Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz 116 bis 118, und führte aus, der Beschwerdeführer falle unter die dort unter (4) genannte Fallgruppe, die dadurch gekennzeichnet sei, daß der Verein den Vereinszweck erfülle, indem er Leistungen an die Mitglieder erbringe, die in deren individuellem Interesse lägen. Der beschwerdeführende Verein sei nämlich ausschließlich zum Ankauf der Rodemaschine und deren Überlassung an die Mitglieder gegründet worden. Ein Zuckerrübenbauer allein könne eine derartige Maschine kaum finanzieren. Außerdem sei es wirtschaftlich sinnvoll, die Maschine einer größeren Zahl von Rübenbauern zur Verfügung zu stellen, um die Standzeiten gering zu halten. Die Tätigkeit des Vereines bestehe praktisch ausschließlich darin, die Rodemaschine den Mitgliedern zur Verfügung zu stellen. Es handle sich daher nur um solche Leistungen, die im individuellen Interesse seiner Mitglieder lägen. Die Bezeichnung der Beiträge und die Festsetzung ihrer Höhe seien nicht relevant, zumal letztlich die Beiträge nur für die Finanzierung und Erhaltung der Maschine bestimmt seien. Bei den strittigen Mitgliedsbeiträgen handle es sich demnach um Leistungsentgelte.

In der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides verwies die belangte Behörde auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides.

Die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid ist gegenstandslos geworden. Nach Einbringung der Beschwerde erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 vom 24. März 1998. Durch die Erlassung dieses Bescheides wurde der die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1996 betreffende Bescheid derart außer Kraft gesetzt, daß er ab Erlassung des Veranlagungsbescheides keine Rechtswirkungen mehr entfaltet (siehe dazu den hg. Beschluß vom 16. Juli 1996, 93/14/0209, und das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 95/14/0117, mwN). Der Anfechtungsgegenstand der vorliegenden Beschwerde, soweit sie sich gegen den zweitangefochtenen Bescheid richtet, ist somit nachträglich weggefallen, weshalb die Beschwerde insoweit für

gegenstandslos geworden zu erklären und das Verfahren gemäß § 33 Abs. 1 VwGG einzustellen war. Die Entscheidung darüber erging in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde, soweit sie sich gegen den erstangefochtenen Bescheid richtet, erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 und UStG 1994 unterliegen nur entgeltliche Leistungen der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Mitgliedsbeiträge von Vereinen sind Beiträge, welche die Mitglieder einer Personenvereinigung nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen des Vereins, sondern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder für den Gemeinschaftszweck zu entrichten verpflichtet sind. Sie werden als echte Mitgliedsbeiträge bezeichnet. Erhebt eine Vereinigung echte Mitgliedsbeiträge zur Erfüllung einer satzungsmäßigen Gemeinschaftsaufgabe, deren Erfüllung sich nicht als eine Einzelleistung gegenüber einem einzelnen Mitglied darstellt, dann fehlt die wechselseitige Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung und bilden die Mitgliedsbeiträge kein umsatzsteuerbares Entgelt (siehe dazu das hg. Erkenntnis vom 11. September 1997, Zl. 95/15/0022, mwN).

Von den eben genannten Beiträgen sind die sogenannten unechten Mitgliedsbeiträge zu unterscheiden. Es sind dies - unabhängig von ihrer Bezeichnung - solche Leistungen eines Mitgliedes, denen eine konkrete Leistung der Personenvereinigung an den Beitragszahler gegenübersteht. Die Leistungen des Vereines, die für unechte Mitgliedsbeiträge erbracht werden, sind Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 und UStG 1974.

Richtig ist der Hinweis des Beschwerdeführers, daß nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu die Erkenntnisse vom 28. September 1950, 993/48, vom 3. November 1961, 855/61, und vom 17. März 1976, 999/75 und 1000/75) aus einer Staffelung von Mitgliedsbeiträgen nach bestimmten Bemessungskriterien kein Schluß auf den Entgeltcharakter der Beiträge gezogen werden kann. Soweit sich der Beschwerdeführer allerdings auf die im hg. Erkenntnis vom 3. November 1986, 86/15/0003 und 0005, (auf Seite 8) enthaltene Aussage stützt, daß alles, was bei einem Verein zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zweckes geschehe, keine besondere Einzelleistung gegenüber dem Mitglied darstelle, ist ihm zu erwidern, daß diese Aussage nicht isoliert vom übrigen Inhalt dieses Erkenntnisses gesehen werden darf und mit der Besonderheit des dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhaltes - dort ging es um einen Verein zur Unterstützung und Förderung bestimmten Gedankengutes - zu erklären ist. Im selben Erkenntnis wird nämlich (auf Seite 7) im Einklang (und unter ausdrücklicher Zitierung) der einschlägigen Rechtsprechung ausgeführt, daß Mitgliedsbeiträge, die nur zur Erfüllung einer satzungsmäßigen Gemeinschaftsaufgabe erhoben oder verwendet werden, deren Erfüllung zwar der Gesamtheit der Mitglieder zugute komme, aber sich nicht als eine besondere Einzelleistung gegenüber einem Mitglied darstelle, mangels wechselseitiger Abhängigkeit kein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen. Es ist sohin nicht allein darauf abzustellen, ob die Tätigkeit dem satzungsmäßigen Zweck diene, sondern vor allem zu untersuchen, ob die Tätigkeit des Vereins sich in besonderen Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern manifestiert.

Dies war nach den im wesentlichen unbekämpften Prüferfeststellungen beim Beschwerdeführer der Fall. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers erschöpfte sich danach im wesentlichen in der Anschaffung der Maschine und ihrem Einsatz bei den einzelnen Mitgliedern. Welche darüber hinausgehenden Aktivitäten des Beschwerdeführers den Mitgliedern in ihrer Gesamtheit oder Dritten zugute gekommen sein sollen - ohne daß dabei eine Leistung gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG bewirkt worden wäre - ist den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht zu entnehmen. Selbst wenn es - wie in der Berufung behauptet wurde - manchmal vorkommen sollte, daß ein Mitglied in einem Jahr keine Rüben zu ernten hat, würde sich an der Beurteilung nichts ändern, weil die Beiträge das Entgelt für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Maschine darstellen und das konkrete Ausmaß der tatsächlichen Inanspruchnahme in einem bestimmten Jahr nicht entscheidend ist.

Mit der Behauptung, er habe auch Leistungen an Dritte erbracht, die der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, macht der Beschwerdeführer - abgesehen davon, daß es sich dabei um eine im Grunde des § 41 Abs. 1 VwGG unzulässige Neuerung handelt - keine Umstände geltend, die die einmaligen Beitrittsbeiträge und die jährlichen Mitgliedsbeiträge als echte Mitgliedsbeiträge und nicht als Entgelt für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der

Rübenerntemaschine erkennen ließen. Der Umstand, daß eine Personenvereinigung auch umsatzsteuerpflichtige Leistungen gegenüber Dritten erbringt, hat keinerlei argumentativen Wert bei der Lösung der Frage, ob die Personenvereinigung gegenüber ihren Mitgliedern besondere Einzelleistungen erbringt.

Die Behandlung der strittigen Beiträge als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt erweist sich sohin auf dem Boden der - u.a.zum UStG 1972 ergangenen - zitierten Rechtsprechung, von der abzugehen kein Grund besteht, als nicht rechtswidrig. Das UStG 1994 hat im gegebenen Zusammenhang keine Änderungen gebracht, sodaß für das Streitjahr 1995 keine andere Beurteilung der streitgegenständlichen Beiträge zu erfolgen hatte. Aus diesen Erwägungen ist auch der vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang geltend gemachte Begründungsmangel nicht relevant.

Die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr.416/1994.

Was das Beschwerdeverfahren bezüglich des zweitangefochtenen Bescheides betrifft, hätte die belangte Behörde im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen obsiegt und daher gemäß § 52 Abs. 1 in Verbindung mit § 58 Abs. 2 VwGG (i.d.F. BGBl. I Nr. 88/1997) Anspruch auf Aufwandersatz gehabt. Da die belangte Behörde aber in der Gegenschrift insgesamt nur S 4.565,- an Aufwandersatz begehrt hat, kam ein darüber hinausgehender Zuspruch von Aufwandersatz nicht in Betracht.

Wien, am 24. November 1998

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1998140033.X00

Im RIS seit

19.02.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at