jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/19 2004/15/0091

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.04.2007

Index

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

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art2;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs5;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4;
61994CJ0230 Renate Enkler VORAB;
62003CJ0025 VORAB;
UStG 1994 §2 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der Stadtgemeinde Salzburg, vertreten durch den Bürgermeister Dr. Heinz Schaden in 5024 Salzburg, Schloß Mirabell, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 6. Mai 2004, GZ. RV/73-S/03, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

I.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 2. Februar 2001 auf Grund einer bei der beschwerdeführenden Stadt (in der Folge: Beschwerdeführerin) durchgeführten Betriebsprüfung das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid, wonach die geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Veranstaltung zum Weltkulturerbefest nicht anerkannt worden sind.

Mit weiterem Bescheid vom 2. November 2001 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 fest. Unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurden die im Zusammenhang mit der Errichtung des M-Steges geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt.

II.

Die Beschwerdeführerin bekämpfte diese Bescheide mit Berufung. Darin führte sie Folgendes aus:

1. Zur Umsatzsteuer 1997:

Bei ihrer Pressestelle (auch: Info-Z genannt) handle es sich um einen Betrieb gewerblicher Art gemäß§ 2 Abs. 1 KStG 1988. Eine der Aufgaben des Info-Z sei die Öffentlichkeitsarbeit einschließlich der Betreuung von der Bürgerinformation dienenden Veranstaltungen. Haushaltsmäßig sei für das Info-Z ein eigener Abschnitt eingerichtet worden. An Einnahmen fielen Bezugsentgelte für das "Amtsblatt", Verkauf von Sonderpublikationen, Verkauf von Inseraten, Anzeigen und anderen (Werbe-)Einschaltungen im "Amtsblatt", in der "Stadtzeitung", im "Stadt Intern" sowie in den sonstigen der Information der Bevölkerung dienenden Medien an. Die Ausgaben würden hauptsächlich für Personal sowie die Beschaffung und Verbreitung von Informationen an die Bevölkerung aufgewendet. Das Info-Z sei mit der Durchführung und Leitung der Informationsveranstaltung im Zuge der Ernennung der Altstadt zum Weltkulturerbe betraut worden. Es sei mit diversen künstlerisch hochwertigen Veranstaltungen in der Altstadt versucht worden, diese für die Bevölkerung "erlebbar" zu machen. Es sei dazu eine Fülle von Aktivitäten in der Altstadt durchgeführt worden, um diese allen Bürgern des Landes und den ausländischen Gästen näher zu bringen. Das Land habe die Veranstaltung mit einem Zuschuss unterstützt. Auch Sponsoren hätten sich dafür gefunden. Das Info-Z habe Vertragsabschlüsse und Auftragserteilungen etc. vorzunehmen gehabt. Es sei eine Reihe von Flyer, Folder und sonstigen Medien zu entwerfen und zu produzieren gewesen. Für diese Tätigkeiten sei nur im Info-Z das erforderliche know-how vorhanden gewesen. Die viel kleinere Dienststelle "Repräsentation" sei in diese Veranstaltung nicht eingebunden gewesen. Die Auffassung der Betriebsprüfung, die Informationsveranstaltung wäre gemäß der für Gemeinden verbindlichen haushaltsrechtlichen Bestimmungen unter "Repräsentation", anstatt unter "Pressestelle (Info-Z)" zu verrechnen gewesen, treffe nicht zu. Die Gemeindeaufsicht habe die Auffassung der Beschwerdeführerin bestätigt.

Auch die Auffassung der Betriebsprüfung, die Veranstaltung zum Weltkulturerbe sei aus der Pressestelle herauszuschälen gewesen, weil zwischen deren normalem Tätigkeitsbereich und dem Weltkulturerbefest kein ursächlicher Zusammenhang bestehe, könne nicht geteilt werden. Nach dem von der Betriebsprüfung angesprochenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1982, Slg. Nr. 5661/F, komme es darauf an, dass bei Entfall der Informationen auch die Einnahmen wegfielen. Diese Unabdingbarkeit der Information für die Einnahme sei auch beim Weltkulturerbefest gegeben gewesen. Hier seien immerhin Sponsoreinnahmen zu verzeichnen gewesen. Die ausschließlich von privater Seite gekommenen Sponsoreinnahmen wären ohne dieses Fest nicht geflossen. Damit liege aber der Zusammenhang zwischen Informationstätigkeit und Einnahmen vor.

2. Zur Umsatzsteuer 2000:

Die Beschwerdeführerin gehe davon aus, dass es sich bei der Bewirtschaftung des Radwegenetzes um einen Betrieb gewerblicher Art handle. Die Überlassung von Werbeflächen auf Grundstücken, Lichtmasten, Radwegeplänen und sonstigen Medien sei den Gemeinden keinesfalls eigentümlich und vorbehalten. Diese Tätigkeiten könnten auch jederzeit von Privaten in der von der Beschwerdeführerin praktizierten Art ausgeübt werden. Genauso verhalte es sich mit der Internet-Plattform, mit der mittels Einstellung von "links" und der Platzierung von Werbebannern Einnahmen erzielt werden sollten. Eine Behandlung als Unternehmer sei auch deswegen geboten, um Wettbewerbsverzerrungen auszuschalten. Der errichtete M-Steg sei als Betriebsvorrichtung anzusehen. Dieser sei als Teilstück des sogenannten Tauernradweges ein wesentlicher Teil des von der Radwegekoordination bewirtschafteten Radwegenetzes und als solcher notwendiges Betriebsvermögen. Darüber hinaus gebe es hinsichtlich dieses Steges einen besonderen Nutzungsvertrag, weil dieser neben der werblichen Nutzung des gesamten Radwegenetzes im besonderen Maße für verschiedene Veranstaltungen (Events) geeignet sei. Zur Berücksichtigung der Tatsache, dass der Steg auch dem öffentlichen Fußgänger- und Radverkehr diene (Gemeingebrauch) sei ein jährlicher Eigenverbrauch zu erklären. Die privatwirtschaftliche Nutzung (Werbung) decke sich nicht mit dem Gemeingebrauch. Zur Abgrenzung zwischen privatwirtschaftlicher Nutzung und Nutzung durch öffentlichen Verkehr sei folgendes Modell entwickelt worden:

Ein Wirtschaftsgut könne insoweit privatwirtschaftlich eingesetzt werden, als damit Einnahmen erzielt werden. Die

Gesamtnutzung des Wirtschaftsgutes werde durch seine Kosten repräsentiert. Soweit also die Kosten durch die Einnahmen gedeckt seien, sollte man von einer privatwirtschaftlichen Nutzung ausgehen können. Die Gesamtinvestitionssumme hinsichtlich des Steges betrage brutto S 50 Mio., netto S 41,6 Mio. Brücken seien auf 30 Jahre abzuschreiben. Das ergebe Mindestkosten von S 1,386.000,-- pro Jahr. Bei Einnahmen von realistischen S 500.000,-- in einem Jahr, die dem M-Steg zugeordnet werden könnten, würde das bedeuten, dass nicht ein Eigenverbrauch von S 277.000,-- (41,6 : 30 x 20%) zu erklären wäre, sondern abzüglich 36%, also lediglich S 177.280,-- (41,6 : 30 x 64% x 30 %). Damit sei gewährleistet, dass die konkreten jeweiligen Verhältnisse eines Jahres exakt berücksichtigt werden könnten.

Diese Überlegungen gälten auch für das Radwegenetz, sofern davon ausgegangen werden könne, dass es sich um eine Betriebsvorrichtung ähnlich einer Mautstraße handle. Für den Fall, dass es sich beim übrigen Radwegenetz jedoch um Grundstücke sowie Grundstückzubehör handle, wäre so vorzugehen, dass ein bestimmter Prozentsatz einer unternehmerischen Nutzung angenommen werde und der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 in beide Richtungen gemäß den veränderten Verhältnissen anzupassen wäre.

Dagegen habe die Betriebsprüfung eine Nutzung unter 10 % angenommen. Dies entbehre nicht nur einer ernsten Auseinandersetzung mit dem konkreten Sachverhalt, sondern führe auch zu einem untragbaren Ergebnis, weil in Zukunft für jegliche unternehmerische Nutzung, selbst wenn diese über 50 % liegen würde, ein Vorsteuerabzug unmöglich sei. Dadurch ergebe sich aber eine wettbewerbsverzerrende Wirkung der Behandlung als Nichtunternehmer. Als werbende Kunden kämen vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer in Frage. Die Kalkulation eines privaten Anbieters von Werbeflächen im Stadtgebiet könne netto erfolgen. Im Gegensatz dazu erleide die Stadt einen Wettbewerbsnachteil, als sie mit Bruttoinvestitionskosten belastet würde.

Die Betriebsprüfung habe nicht dargelegt, wie sie die unternehmerische von der nichtunternehmerischen Nutzung abgegrenzt habe. In diesem Zusammenhang sei auch fraglich, ob § 12 Abs. 2 UStG 1994 richtlinienkonform sei. Es scheine noch nicht geklärt zu sein, ob die Einführung einer 10 %-Regel im § 12 Abs. 2 leg. cit. als Vereinfachungsmaßnahme "formell von der EU abgesegnet" worden sei.

Soweit die Betriebsprüfung davon ausgehe, dass bis Oktober 2001 keine Events oder sonstige werbeträchtige Maßnahmen stattgefunden hätten und auch auf den Zeitpunkt des Leistungsbezuges abzustellen sei, sei auf Folgendes hinzuweisen:

Der Vorsteuerabzug sei auch für Vorleistungen zulässig, wenn eine betriebliche Nutzung ernsthaft beabsichtigt sei. Weiters sei festzuhalten, dass der endgültige Vertrag über die Nutzung des M-Steges ausverhandelt worden sei.

Die von der Beschwerdeführerin gewählte Methode der gänzlichen Einbeziehung der Wirtschaftsgüter in den Unternehmensbereich mit anschließender Korrektur durch die Erklärung eines Eigenverbrauches gewährleiste eine optimale Berücksichtigung der Unwägbarkeit eines zukünftigen Geschäftsverlaufes. Es sei daher davon auszugehen, dass ein Vorsteuerabzug für das gesamte Radwegenetz zulässig sei, der in den Folgejahren mittels Eigenverbrauch zu korrigieren sei. Wenn aber eine Trennung der Nutzung des Radwegenetzes durch Radfahrer und Fußgänger von der Einnahmenerzielung durch die Werbung nicht vorgenommen werden könnte, wäre dadurch der gesamte Betrieb "Radwegekoordination" als umsatzsteuerpflichtige Institution zu behandeln. Diesfalls wäre nicht einmal ein Eigenverbrauch zu erklären.

III.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - der Berufung keine Folge gegeben. In der Begründung führte die belangte Behörde nach einer Darstellung des Verwaltungsgeschehens Folgendes aus:

1. Umsatzsteuer 1997:

Die Beschwerdeführerin habe mit der Durchführung der Weltkultur-Feierlichkeiten eine "Drittfirma" beauftragt. Das in Rede stehende Fest sei nicht dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Bei der strittigen Veranstaltung handle es sich für sich gesehen um keinen Betrieb gewerblicher Art. Die im § 2 Abs. 1 KStG 1988 geforderte "Einrichtung" sei nicht gegeben. Ob das Fest im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art durchgeführt worden sei, sei aber im Hinblick auf das Folgende ohne Bedeutung:

Bei der Ermittlung der Einkünfte dürften Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter seien alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfielen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen förderten. Unter dem Begriff der Werbung sei eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung zu verstehen.

Die Beschwerdeführerin habe das in Rede stehende Fest an zwei Tagen durchgeführt. Zielgruppe aller Kommunikationsanstrengungen sei die heimische Bevölkerung gewesen. Das hochkarätige Veranstaltungsprogramm habe sich vom Brauchtum über Kinder- und Jugendthemen bis hin zur Klassik gezogen. Die Beschwerdeführerin habe darauf hingewiesen, dass mit diversen künstlerisch hochwertigen Veranstaltungen in der Altstadt versucht worden sei, diese für die Bevölkerung erlebbar zu machen. Es sei dazu eine Fülle von Aktivitäten in der Altstadt durchgeführt worden, um diese allen Bürgern des Landes und den ausländischen Gästen näher zu bringen. Diese Aktivitäten ließen eine Produkt- und Leistungsinformation, sohin eine konkrete Werbemaßnahme, der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Betriebe nicht erkennen. Die Veranlassung für diese Aktivitäten sei vielmehr darin gelegen gewesen, dass eben der Altstadt das Prädikat "Weltkulturerbe" von der UNESCO verliehen worden sei. Das Fest habe nicht dazu gedient, die Bevölkerung zu informieren, wie dies etwa bei Durchführung eines Tages der offenen Türe der Fall gewesen wäre, sondern der Unterhaltung der Bevölkerung und der anwesenden Touristen. Somit sei der Anlass der Veranstaltung nicht dem Betriebsgeschehen, sondern der Repräsentation der Beschwerdeführerin zuzuordnen. Die im Zusammenhang mit dem in Rede stehenden Fest angefallenen Vorsteuerbeträge seien daher nicht abzugsfähig.

Im Betriebsprüfungsbericht sei die steuerliche Nichtanerkennung dieser Vorsteuerbeträge insbesondere damit begründet worden, dass die Abwicklung der Veranstaltung über die Pressestelle und nicht über die für "Repräsentation" zuständigen Stelle erfolgt sei.

Es sei unbestritten, dass es sich bei der Pressestelle (Info-Z) um einen Betrieb gewerblicher Art handle und diese zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sei. Auf Grund des Repräsentationscharakters der strittigen Aufwendungen wäre auch nach Ansicht der belangten Behörde nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen der Beschwerdeführerin dieses Fest unter "Repräsentation" zu verrechnen gewesen. Im verbindlichen Kontierungsleitfaden der Gemeinden heiße es nämlich, "unter Repräsentation seien Ausgaben zu verstehen, die bei offiziellen Anlässen mit vorwiegend staats- und kommunalpolitischer, die nach außen gerichtet seien, anfallen, wie etwa Feiern, Festlichkeiten

...".

Die Gemeindeaufsicht habe zwar bestätigt, dass die Zuordnung der Ausgaben für die in Streit stehende Veranstaltung zum Abschnitt "Pressestelle" gerechtfertigt sei. Die Gemeindeaufsicht habe aber darauf hingewiesen, dass auf umsatzsteuerliche Aspekte nicht eingegangen werde.

Die Auffassung der Beschwerdeführerin, dass nur das Info-Z das entsprechende know-how gehabt habe, könne daran nichts ändern. Davon abgesehen sei nicht nachvollziehbar, dass die für "Repräsentation" zuständige Stelle nicht über das notwendige knowhow verfüge. Aus einem Aktenvermerk der Beschwerdeführerin gehe klar hervor, dass die Zuordnung des Festes an das Info-Z wegen der Lukrierung der Vorsteuer erfolgt sei.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1982, Slg. Nr. 5661/F, habe für die Lösung des vorliegenden Streitfalles keine wesentliche Bedeutung. Diesem Erkenntnis sei zu entnehmen, dass ein ursächlicher und notwendiger Zusammenhang zwischen Werbetätigkeit und Informationstätigkeit, also zwischen Einschaltung kostenpflichtiger Annoncen im Rahmen einer kostenlos abgegebenen Informationsschrift, bestehe, weil ohne die Information Werbeeinnahmen nicht erzielt werden könnten. Die Beschwerdeführerin könne mit ihrer Ansicht, es liege ein ursächlicher und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Weltkulturerbefest und den Sponsoreinnahmen vor, für den Streitfall nichts gewinnen, zumal die durch die in Rede stehende Veranstaltung verursachten Kosten steuerlich dem Bereich der Repräsentation zuzurechnen seien.

2. Umsatzsteuer 2000:

Auch eine Gemeinde als Körperschaft des öffentlichen Rechts könne gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art als Unternehmer tätig sein und insoweit Leistungen für ihr Unternehmen beziehen. Nach § 12 Abs. 2 leg. cit. gälten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das

Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgten. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gälten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienten.

Im Beschwerdefall komme der zwischen der Beschwerdeführerin und der O-GmbH getroffenen Vereinbarung vom 20. Juni 2002 Bedeutung zu. Gegenstand dieser Vereinbarung sei die Vermietung der baulichen Hülle für den Rad- und Gepäckterminal samt Zufahrtsweg über den M-Steg, wobei die O-GmbH im Mietgegenstand eine Fahrrad- und Gepäckaufbewahrung mit weiterer zweckentsprechender Infrastruktur (Internetanschlüsse, Reparaturboxen etc.) auf eigene Rechnung errichten und auf eigenes Risiko betreiben werde. Weiters sei Gegenstand dieser Vereinbarung die werbliche Nutzung sowie die sonstige Bewirtschaftung des M-Steges samt Brückenkopf, insbesondere die Errichtung von City-Lights, das Anbringen von Boden- und Transparentwerbung (Ankündigung von Veranstaltungen wie Kongressen und Tagungen) sowie das Abhalten von Events und anderen Veranstaltungen.

Der Hauptmietzins für die Gebäudehülle des Fahrrad- und Gepäckterminals betrage EUR 3.500,--, womit auch die werbliche Nutzung des M-Steges abgegolten sei. Die im Folgenden beschriebenen prozentuellen Entgeltanteile seien erst und nur insoweit zu leisten, als sie den Betrag von EUR 3.500,-- überschritten:

Bei City-Lights, die auf Kosten der O-GmbH errichtet werden, für das Bestandjahr 1-10 20 %, ab dem 11. Bestandsjahr 40 %,

-

bei Werbeanlagen auf Hinweisanlagen, die auf Kosten der Beschwerdeführerin errichtet worden seien 40 %

-

bei sonstigen Informationsmedien (Bodenwerbung, Transparente etc.) 60 %

-

bei Events, Veranstaltungen 60 %.

Zweck des in zwei gleich hohen Teilbeträgen von jeweils EUR 96.074,--, und zwar am 15. Jänner 2003, sowie am 15. Jänner 2004 durch die Beschwerdeführerin zu leistenden Investitionszuschusses sei, der O-GmbH die Umsetzung des Move-Projektes "park & bike & ride & walk" zu ermöglichen.

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass vier weitere Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der O-GmbH vorlägen, welche die Aufstellung von Notfallboxen, Bewerbung des Radwegeplanes, Errichtung von City-Lights, Fahrradständern und Ruhebänken entlang der Radwege einschließlich deren Bewerbung sowie Einräumung von Werbemöglichkeiten an und entlang von Radwegen wie insbesondere an Licht- und Spannmasten oder Verteilerschränken betreffen. Aus der Bewirtschaftung des gesamten über 160 km umfassenden Radwegenetzes seien folgende Einnahmen erzielt worden:

Jahr 2000 Einnahmen EUR 1.850,--, Jahr 2001 EUR 3.434,--, Jahr 2002 EUR 4.138,--, Jahr 2003 EUR 4.949,-- und Jahr 2004 (Prognose) EUR 11.000,--.

Die Beschwerdeführerin habe der O-GmbH einerseits die werbliche Nutzung der bestehenden Infrastruktur (Radgarage am Hauptbahnhof, Radterminal am Bahnhof G. und in K.), des zu errichtenden Radterminals am Kopf des M-Steges sowie verschiedener Betriebsvorrichtungen entlang des Radwegenetzes, insbesondere des M-Steges eingeräumt. Die Tätigkeit der O-GmbH erstrecke sich auch auf die Vermietung versperrbarer Fahrradboxen sowie auf den Betrieb einer bezughabenden Internetplattform. Auch die Durchführung von Veranstaltungen im Bereich des M-Steges sei vorgesehen.

Gegen die Ansicht der Beschwerdeführerin, es sei von einem Betrieb gewerblicher Art auszugehen und die Bewirtschaftung des M-Steges sei in den Unternehmensbereich einzubeziehen, bestünden erhebliche Bedenken. Die der O-GmbH eingeräumten Nutzungsrechte bezögen sich nicht nur auf den M-Steg, sondern eigentlich auf das gesamte Radwegenetz der Beschwerdeführerin.

Das Radwegenetz, somit auch der M-Steg, habe durch die Widmung nach dem Landesstraßenrecht die Eigenschaft einer öffentlichen Verkehrsfläche erhalten. Die belangte Behörde vertrete den Standpunkt, dass das in Rede stehende Radwegenetz durch die von der O-GmbH ausgeübte werbliche Nutzung nicht dem hoheitlichen Bereich verloren

gehen könne, zumal dieses dem Gemeingebrauch unterliege. Es sei somit dem Nutzungsrecht durch die Allgemeinheit vorbehalten. Die Aufgabenstellung öffentlicher Verkehrsflächen sei eindeutig. Diese seien demnach als Teil des unternehmerfremden Bereiches anzusehen. Daran könnte auch das Aufstellen von Werbetafeln, Transparenten, bzw. die Durchführung von Veranstaltungen nichts ändern. Darin sei eine Sondernutzung zu erblicken, welche ohne Einfluss auf den Hoheitsbereich verbleibe.

Selbst wenn man in der Einräumung der werblichen Nutzung von Betriebsvorrichtungen einen Betrieb gewerblicher Art bejahte, wäre für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen. Die Vereinigung von dem Hoheitsbereich zuzuordnenden Radwegen, Brücken und Stegen mit Betrieben gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts sei grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen. Dies auch deshalb, weil gegenständlich eine eindeutige sachliche (örtliche) Trennungsmöglichkeit zwischen der Einräumung von Werbemöglichkeiten und dem konkreten Hoheitsbereich bestehe. Es werde nicht unmittelbar mit der öffentlichen Verkehrsfläche des M-Steges geworben, sondern in dessen "Bereich", was etwa beim Rad- und Gepäckterminal klar erkennbar sei. In der Prospektbeschreibung heiße es, es werde eine Fußgängerunterführung aufgelassen und sei geplant, diese zu einem vollautomatischen Fahrrad- und Gepäckterminal auszubauen. Ähnlich verhalte es sich mit dem fallweisen Anbringen von Transparenten am Geländer des M-Steges. Durch das Anbringen von Werbetafeln entlang der Radwege, der Einschaltung von Werbung im Rahmen der Internetplattform, der Abhaltung von Events oder der Vermietung versperrbarer Fahrradboxen könnten gesetzlich gewidmete Verkehrsflächen ihren hoheitlichen Charakter nicht verlieren. Folgte man der Auffassung der Beschwerdeführerin, würden sämtliche Straßen, Plätze bzw. sonstige Verkehrsflächen, in deren Bereich von einer Drittfirma Werbemaßnahmen gegen Entgelt erfolgten, dem Hoheitsbereich entzogen werden.

Schließlich sei auch auf die Bagatellregelung des § 12 Abs. 2 UStG 1994 zu verweisen. Bei Abwägung des Verhältnisses zwischen dem hoheitlichen Anteil des M-Steges und dem privatwirtschaftlichen Anteil sei das Finanzamt zum Ergebnis gelangt, dass erzielte Werbeeinnahmen immer nur ein geringes "Nebenprodukt", in jedem Falle aber unter der vom § 12 Abs. 2 UStG 1994 geforderten 10 %-Grenze blieben.

Dagegen ziehe die Beschwerdeführerin mit ihrer Methode die Wirtschaftsgüter zur Gänze in den Unternehmensbereich mit anschließender Korrektur durch die Erklärung eines Eigenverbrauches ein. Ginge man vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art aus, so könnte die Abgrenzung zwischen privatrechtlicher Nutzung und Nutzung durch öffentlichen Verkehr nur im Wege der Schätzung erfolgen. So sei auch die Betriebsprüfung vorgegangen, in dem darauf hingewiesen worden sei, dass bislang (Oktober 2001) es weder zu Werbeeinnahmen gekommen sei noch auf dem M-Steg Werbeeinschaltungen bzw. Werbeeinrichtungen feststellbar seien. Auf Grund der ortsbildschutzrechtlichen Einschränkungen habe der Prüfer Werbemaßnahmen nur für sehr eingeschränkt möglich erachtet. Er habe sie daher jedenfalls unter der Bagatellgrenze von 10 % liegend angesehen. Die belangte Behörde schließe sich dieser Überlegung an. Auch während der Osterfestspiele 2004 seien auf dem M-Steg keine Werbemaßnahmen bzw. nicht einmal entsprechende Vorrichtungen erkennbar gewesen. Auch befänden sich auf dem M-Steg keine City-Lights, welche der Werbung dienen sollten. Bodenwerbung habe ebenfalls nicht festgestellt werden können. Die Beschwerdeführerin sei in der Berufung der Auffassung des Prüfers, das im Hinblick auf die gesetzlichen bzw. behördlichen Vorschriften eingeschränkte Werbemöglichkeiten bestünden, nicht entgegengetreten.

Für das Jahr 2003 habe die O-GmbH betreffend den M-Steg eine Abrechnung über EUR 2.990,-- vorgelegt, wovon auf die Beschwerdeführerin ein Anteil von EUR 1.794,-- (60 %) entfallen sei. Dazu stünden die von der Beschwerdeführerin prognostizierten Einnahmen von realistischen S 500.000,-- in einem Jahr in krassem Widerspruch. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass die feierliche Eröffnung des M-Steges bereits am 6. Juli 2001 erfolgt sei. Daraus sei auch zu schließen, dass die Werbemöglichkeiten im Bereich des M-Steges aus Gründen des Ortsbildschutzes äußerst eingeschränkt seien. Gehe man von der enormen Bedeutung des M-Steges für die Fußgänger und die Radfahrer aus - Verbindung zwischen Altstadt und Neustadt - und bedenke man weiters, dass alleine das Radwegenetz der Beschwerdeführerin "an manchen Stellen pro Tag von 10.000 Radfahrern frequentiert" werde, so zeige dies deutlich, dass die Bagatellgrenze des § 12 Abs. 2 UStG 1994 nach gegenwärtiger Einschätzung nicht erreicht werden könne.

Es wäre Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen, die vom Finanzamt unter Berücksichtigung des Ortsbildschutzes sowie der eingeschränkten Werbemöglichkeiten im Schätzungswege getroffenen Feststellungen zu widerlegen. Abgesehen davon treffe grundsätzlich denjenigen die Beweislast, welcher ungewöhnliche Verhältnisse - gegenständlich somit jährliche Einkünfte aus der Bewerbung des M-Steges in der Höhe von S 500.000,-- - behaupte. Lediglich im

Jahr 2003 seien aus der Bewirtschaftung des M-Steges Einkünfte von EUR 1.794,-- erklärt worden. Der einzige Auftraggeber sei zudem noch von der Beschwerdeführerin subventioniert worden.

IV.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit., wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs. 3 leg. cit. Diese Bestimmung lautet:

"(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z. 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

-

Wasserwerke,

-

Schlachthöfe,

-

Anstalten zur Müllbeseitigung und

-

zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie

-

die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften."

Der verwiesene § 2 KStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993, lautet auszugsweise:

"§ 2. (1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

-

wirtschaftlich selbständig ist und

-

ausschließlich und überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und

-

zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

-

nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

...

(5) Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen."

Nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: RL) unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Art. 4 Abs. 1 der RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 der RL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 i.V.m. Art. 4 der RL geht hervor, dass nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. März 2006, 2002/15/0141).

Nach Art. 4 Abs. 5 der RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Art. 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art. 4 Abs 5 der RL um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art. 4 Abs. 5 der RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeit ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203).

1. Umsatzsteuer 1997:

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Informationsveranstaltung anlässlich der von der UNESCO vorgenommenen Aufnahme des historischen Bereiches der Stadt in die Liste der Weltkulturerbe, habe dazu gedient, die Bevölkerung darüber zu informieren, dass die Innenstadt zum "UNESCO Weltkulturerbe" ernannt worden sei und welche Bedeutung, Hintergründe etc. diese Ernennung mit sich bringe. Dabei sei es dem Info-Z gelungen, in Kooperation mit privaten Eigentümern von Objekten und Kunststätten im Altstadtbereich diese Objekte und Kunstschätze der Stadtbevölkerung zugänglich zu machen und damit zu verdeutlichen, was alles das "Kulturerbe" der historischen Stadt ausmache.

Das Argument der belangten Behörde, dass das Fest nicht der Produkt- und Leistungsinformation gedient habe, sei nicht stichhältig, weil es auch sonst im Info-Z üblich sei, dass die Bevölkerung beispielsweise über Printmedien über das Gemeindegeschehen, etwa Gemeinderatsbeschlüsse, informiert werde. Es entspreche somit nicht den Tatsachen, dass sich die Durchführung der Veranstaltung von anderen Aufgaben des Info-Z, welche alle auf die Information der Bevölkerung abzielten und der werbenden Wirtschaft ein Forum für die eigene Werbung böten, unterscheide. Bei der gegenständlichen Veranstaltung habe es sich um eine dem Info-Z eigentümliche Informationsveranstaltung gehandelt, die mit Einnahmen verbunden gewesen sei. Es gebe daher keinen Grund, diese konkrete Veranstaltungstätigkeit aus der übrigen Tätigkeit des Info-Z herauszuschälen.

Das Ausrichten des gegenständlichen "Festes" durch die Beschwerdeführerin stellt sich nach dem Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und dem Akteninhalt als singuläres Ereignis dar. Von einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 4 der RL kann somit nicht gesprochen werden.

Die Beschwerdeführerin legt das Schwergewicht ihrer Ausführungen auf die Tätigkeit ihres Info-Z. Die Tätigkeit des Info-Z habe einerseits der Information der Bevölkerung gedient und andererseits der werbenden Wirtschaft ein Forum für eine geeignete Werbung geboten.

Nach diesem Vorbringen besteht der Hauptaufgabenbereich des Info-Z in der Information der Bevölkerung über Printmedien über das Gemeindegeschehen, etwa Gemeinderatsbeschlüsse etc. Solche Mitteilungen, Kundmachung etc. in den Printmedien des Info-Z sind dem Hoheitsbereich im Sinne von Art. 4 Abs. 5 der RL zuzuordnen. Diese Leistungen sind von den Leistungen, die sie unter den gleichen Bedingungen ausübt wie private Wirtschaftstreibende zu trennen (vgl. Ruppe, UStG3, § 2 Tz. 10 und 187).

Die Beschwerdeführerin hat in der Berufung ausgeführt, im Zusammenhang mit der "Informationsveranstaltung" sei eine Reihe von Flyern, Foldern und sonstigen Medien zu entwerfen und zu produzieren gewesen. In einer Beilage zur Berufung (Beilage F, Sponsoring) ist dazu zu lesen, Kernzielgruppe aller Kommunikationsanstrengungen sei dabei die Salzburger Bevölkerung, vor allem im Zentralraum. Anschließend werden die Werbemittel wie koop. Möglichkeiten mit Sponsorleiste genannt und zwar "16/1 Plakaten, AO Plakate, A1 Plakate, VIP Broschüre, Infoflyer, Programmflyer, Sondernummer, Stadt: Leben, Printinserate". Die Berichte und Mitteilungen in diesen Printmedien in Bezug auf das gegenständliche Fest sind Leistungen, die der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt obliegen.

Die Beschwerdeführerin behauptet, dass sich in den anlässlich des Festes herausgegebenen Printmedien neben den dem Hoheitsbereich zuzuordnenden Informationen der Beschwerdeführerin über sich auch Werbeeinschaltungen (Sponsorleiste) befunden haben. Insoweit kann aber von einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 4 der RL nicht gesprochen werden, handelt es sich doch um eine "gelegentlich ausgeübte Tätigkeit" (vgl. das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94). Die in Rede stehende Sponsorleistung und die damit zusammenhängende Werbemaßnahme erfolgten nach dem Beschwerdevorbringen nur in Bezug auf die Veranstaltung des Weltkulturerbefestes, sohin im Rahmen eines einmaligen Vorganges.

2. Umsatzsteuer 2000:

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie bewirtschafte im Rahmen ihres Betriebes gewerblicher Art "Radwegebewirtschaftung" im Sinne des § 2 KStG 1988 das gesamte städtische Radwegenetz. Der im Jahr 2000 neu gebaute M-Steg sei notwendiges Betriebsvermögen. Das gesamte Radwegenetz werde durch Umsetzung eines langfristigen Marketingkonzeptes einer kommerziellen Nutzung zugeführt werden. Es seien mit der O-GmbH Exklusivverträge über die umfassende werbliche Nutzung der bestehenden Infrastruktur geschlossen worden. Für den M-Steg gebe es einen besonderen Nutzungsvertrag, weil dieser neben der werblichen Nutzung des gesamten Radwegenetzes in besonderem Maße für verschiedene Veranstaltungen geeignet sei. Die betriebliche Nutzung des M-Steges werde langfristig die "10 %-Grenze" überschreiten. Der bloße Hinweis der belangten Behörde auf ortsbildschutzrechtliche Bestimmungen berechtige nicht zu der Annahme, dass diese Grenze langfristig unterschritten bleibe. Bereits in nächster Zukunft werde immerhin eine 13,7 km lange Radstrecke "Mirabell-Radweg" an die Firma K-Austria im Wege der Namenspatronanz verkauft werden. Dieser Radweg werde auch die Station M-Steg enthalten. Auf dieser Strecke würden 100 farbig bedruckte Schilder aufgestellt werden, wodurch Einnahmen von EUR 8.200,-- im ersten Jahr und EUR 4.200,-- im jeweiligen Folgejahr erzielt werden würden. Außerdem habe zwischenzeitlich bescheidmäßig geklärt werden können, dass eine Bewerbung des M-Steges mittels City-Lights auch unter Beachtung der strengen ortsbildschutzrechtlichen Vorgaben möglich sei.

Zusammenfassend werde darauf hingewiesen, dass die Radwegebewirtschaftung, in welche auch der M-Steg einbezogen sei, darauf basiere, dass als Werbeträger das gesamte Radwegenetz in all seinen Erscheinungsformen, sei es als Bodenfläche, Licht- und Plakatsäulen, Website, CD-Rom etc. gegen Entgelt zur Verfügung gestellt werde.

Die Beschwerdeführerin will im Bereich ihres Radwegenetzes, insbesonders bei dem hier in Rede stehenden M-Steg, gegen Entgelt Werbemaßnahmen setzen bzw. setzen lassen. Sie geht insofern von einer auf Dauer angelegten, fortlaufenden Leistung aus. Die Erbringung von Werbemaßnahmen gegen Entgelt ist als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 der RL anzusehen.

Die Beschwerdeführerin widerspricht aber nicht der Auffassung der belangten Behörde, dass das gesamte Radwegenetz, sohin auch der M-Steg, durch Widmung nach dem Landesstraßenrecht die Eigenschaft einer öffentlichen Verkehrsfläche erhalten habe. Während die belangte Behörde den Standpunkt vertritt, dass das Radwegenetz, sohin auch der M-Steg, durch die der O-GmbH eingeräumten Nutzung zu Werbezwecken im Rahmen

der gesetzlichen Möglichkeiten nicht aus dem hoheitlichen Bereich ausscheidet, meint die Beschwerdeführerin, der M-Steg als Teil ihres städtischen Radwegenetzes sei notwendiges Betriebsvermögen ihrer im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art betriebenen Radwegebewirtschaftung.

Der Auffassung der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Unstrittig ist, dass der M-Steg seine Eigenschaft als öffentliche Verkehrsfläche durch die angestrebte kommerzielle Nutzung zu Werbezwecken nicht verloren hat. Der M-Steg gehört daher nach wie vor der Hoheitsverwaltung der Beschwerdeführerin an.

Die belangte Behörde ist überdies davon ausgegangen, dass eine eindeutige sachliche (örtliche) Trennung zwischen der Einräumung der Werbemöglichkeit und dem Hoheitsbereich besteht. Dem ist die Beschwerdeführerin nicht entgegen getreten. Auch sind dem Akteninhalt keine Anhaltspunkte dafür zu entnehmen, dass durch die geplante Werbemöglichkeit die Nutzung des M-Steges als öffentliche Verkehrsfläche beeinträchtigt wird.

Nach den unstrittigen Feststellungen ist der M-Steg nicht zur Vornahme von Werbetätigkeiten errichtet worden. Die Errichtung als öffentlicher Weg ist in Ausübung der Hoheitsgewalt erfolgt. Diese Funktion wird durch die beabsichtigten Werbemaßnahmen nicht beeinträchtigt. Die im Bereich des M-Steges zu setzenden Werbemaßnahmen durch Anbringen von Plakaten oder anderen Einrichtungen sind daher von der Funktion des M-Steges als öffentliche Straße zu trennen. Die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit in Form der Erbringung von Werbemaßnahmen lässt sich daher von der hoheitlichen Tätigkeit, der Errichtung und Erhaltung einer öffentlichen Straße, im Sinne des Art. 4 der RL (arg.: soweit) eindeutig trennen. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Errichtungskosten des M-Steges zählen daher nicht zu der dem privatwirtschaftlichen Bereich zuzuordnenden Werbetätigkeit, sodass zu Recht der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Errichtung des M-Steges nicht anerkannt wurde.

Die Beschwerde erweist sich daher zur Gänze als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. April 2007

Gerichtsentscheidung

EuGH 61994J0230 Renate Enkler VORAB
EuGH 62003J0025 VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004150091.X00

Im RIS seit

14.06.2007

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

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

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