

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 18. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 1. Juni 2021 (ursprünglich angefochtene Bescheide datiert mit 14. April 2015, erlassen vom Finanzamt Wien 1/23) betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin, einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR), kam es in Folge einer durchgeführten Außenprüfung (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17.12.2014 bzw Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.2.2015) zu umfangreichen Vorsteuerkürzungen bzw Umsatzsteuerfestsetzungen. In beschwerdegegenständlich relevanter Hinsicht wurden zu nachfolgend angeführten Punkten Prüfungsfeststellungen getroffen:

Tz 1: **MA-X** Presse- und Informationsdienst

a) Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH

b) Verbindungsbüros – **C**

c) EU-Initiative **B**

Tz 8: Büchereien

Tz 9: Bedürfnisanstalten

Tz 11: **MA-Y** Hoheitsbereich – Müllbeseitigung

Tz 14: Anschaffung Kehrmaschinen

In den mit 14.4.2015 (im Zuge einer nicht angefochtenen Wiederaufnahme des Verfahrens) erlassenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2008 wurden, den Prüfungsfeststellungen folgend, die entsprechenden Abänderungen vorgenommen.

Mit Beschwerde vom 18.5.2015 wurden die Umsatzsteuerbescheide hinsichtlich der bezeichneten Prüfungsfeststellungen fristgerecht angefochten und entsprechende Bescheidabänderungen beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.4.2017 wurde die Beschwerde vollumfänglich als unbegründet abgewiesen. Infolge des am 22.5.2017 fristgerecht erhobenen Vorlageantrags erfolgte mit Bericht vom 20.6.2017 die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Vom Bundesfinanzgericht wurden mehrere Vorhalte an beide Parteien ausgesendet, Fragen gestellt und Aufträge erteilt. Im umfangreichen Ausmaß erfolgten entsprechende Beantwortungen und Vorlagen von Dokumenten. Im Zuge des am 9.12.2020 abgehaltenen ersten mündlichen Verhandlungstermins wurde mit den Vertretern beider Parteien (auf Seite der Beschwerdeführerin ***, auf Seite der belangten Behörde ***) die Sach- und Rechtslage erörtert und das weitere Prozessprogramm festgelegt. Im Rahmen des am 2.3.2021 abgehaltenen zweiten mündlichen Verhandlungstermins erfolgte darüber hinaus eine Befragung der geladenen Auskunftspersonen (Mag. **S**, Abteilungsleiter der **MA-X** Presse- und Informationsdienst, Mag. **J**, stellvertretende Leiterin der **MA-X**, zuständig für Budget Personal und Organisation, **D**, Geschäftsführer der „**M-GmbH**“ sowie **R**, Amtssachverständiger der Stadt **).

Hinsichtlich des Beschwerdepunktes „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“ erfolgte im Rahmen eines Verfahrens nach § 300 BAO zwischen den Streitparteien eine Einigung; in diesem Zusammenhang wurden die mit 1.6.2021 datieren neuen USt-Bescheide erlassen (dazu detailliert im Erwägungsteil, Punkt 3.4). Die jeweiligen wesentlichen Prüfungsfeststellungen bzw Parteivorbringen werden im Folgenden in komprimierter Form dargestellt:

Tz 1: **MA-X Presse- und Informationsdienst**

Nach den Prüfungsfeststellungen werde die gesamte ****Magistratsabteilung-X**** „*Presse- und Informationsdienst*“ (****MA-X****) von der Beschwerdeführerin als Betrieb gewerblicher Art (BgA) geführt. Gemäß der Geschäftseinteilung sei die ****MA-X**** mit der Planung, Analyse und Durchführung der Kommunikation der Beschwerdeführerin betraut. Die Tätigkeit der ****MA-X**** umfasse mehrere Bereiche, die sich (nach dem Kriterium der Entgeltlichkeit) in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Bereich aufgliedern ließen. Aufgrund der gegebenen genauen Abgrenzbarkeit der unentgeltlichen zu den entgeltlichen Bereichen sei bei der ****MA-X**** insgesamt nicht von einem Mischbetrieb auszugehen. Vielmehr sei für jeden einzelnen Bereich gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen BgA und in weiterer Folge die Unternehmereigenschaft nach dem UStG vorlägen.

Die „*entgeltlichen Bereiche*“ wiesen in den Jahren 2005 bis 2008 jährliche Einnahmen aus Leistungs- und Nebenerlösen von mehr als einer Million Euro auf. Diese Erlöse stammten gänzlich aus den Bereichen Landesgesetzblatt, Amtsblatt, Medien der Stadt ******* (jeweils aus Inseratenerlösen) sowie aus Rundfahrten.

Bei den „*unentgeltlichen Bereichen*“ würden hingegen keine Einnahmen erzielt bzw fehle es bereits an einer grundsätzlichen Einnahmenerzielungsabsicht. Bei diesen „*unentgeltlichen Bereichen*“ seien Teile der vorgesehenen Aufgaben der ****MA-X**** an private Rechtsträger ausgelagert worden. Die „*unentgeltlichen Bereiche*“ würden die Bereiche (a) Veranstaltungen, (b) Verbindungsbüros und (c) ARGE ****B**** (*******) umfassen, wobei der Bereich Veranstaltungen an die „****M-GmbH****“ (in der Folge: Marketing GmbH) und der Bereich Verbindungsbüros an die „****C** Verlagsgesellschaft m.b.H. & Co. KG.**“ (in der Folge: ****C****) ausgelagert worden seien; unter der ARGE ****B**** seien jene Aufwendungen zusammengefasst, die die ****MA-X**** für Veranstaltungen im Rahmen eines europäischen Projekts geleistet habe.

Es handle sich aufgrund der vorgenommenen Auslagerungen und der dadurch bedingten klar abgrenzbaren Organisationseinheiten um drei voneinander getrennte Einrichtungen. In all diesen unentgeltlichen Bereichen fehle es bereits an einer grundsätzlichen Einnahmenerzielungsabsicht und es würden auch tatsächlich keine Einnahmen erzielt. Weder liege ein einheitlicher BgA vor, noch seien die einzelnen drei Bereiche als BgA zu qualifizieren und ein Vorsteuerabzug stehe somit (hinsichtlich der von der Marketing GmbH sowie von

C an die Beschwerdeführerin verrechneten Beträge bzw hinsichtlich der im Rahmen der EU-Initiative **B** angefallenen Aufwendungen) nicht zu.

Es wurden von der belangten Behörde iZm der gesamten **MA-X** stehend nachfolgend angeführte Vorsteuerkürzungen vorgenommen. Die genaue Aufteilung zwischen den drei Bereichen findet sich unten, bei den einzelnen Bereichen angeführt.

Jahr	Vorsteuerkürzungen in EUR
2005	2.226.703,99
2006	3.048.739,37
2007	3.202.173,57
2008	3.158.513,76

Von Seiten der Beschwerdeführerin erfolgte im Wesentlichen die Entgegnung, dass die **MA-X** ihrer Auffassung nach sehr wohl in ihrer Gesamtheit einen BgA darstelle. Bereits in der Vergangenheit hätte dies trotz mehrerer stattgefundenen Außenprüfungen nie zu Beanstandungen geführt. Ein BgA dürfe als kleinste Einheit nicht so lange in Teilbereiche zerlegt werden, bis kein Vorsteuerabzug mehr möglich sei. Die **MA-X** erziele als BgA jährliche Umsätze von mehr als einer Million Euro und beschäftige circa 110 Mitarbeiter. Die Voraussetzungen des Vorliegens einer überwiegend nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und die Erzielung von Einnahmen seien daher gegeben. Es sei im Übrigen eine Einnahmenerzielungsabsicht für die Begründung eines BgA dann nicht erforderlich, wenn, trotz Fehlens einer Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr durch das Vorhandensein einer innerorganisatorischen wirtschaftlichen Einheit eine Konkurrenz zur Privatwirtschaft bestehe und der Privatwirtschaft insoweit Aufträge entgingen. Die Verrechnungsentgelte innerhalb der Körperschaft stellten insoweit andere wirtschaftliche Vorteile dar und führten zur Steuerpflicht der Einrichtungen. Schon durch die hohe Mitarbeiteranzahl der **MA-X** ergebe sich, dass die Mitarbeiter auch in den ausgegliederten Bereichen (Marketing GmbH, **C** und **B**) tätig seien. Der **MA-X** stehe daher zwingend der volle Vorsteuerabzug zu. Bestätigen würde diese Beurteilung auch die in den Richtlinien geäußerten Ansichten (KStR Rz 67 und UStR Rz 273) sowie die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 28.10.1997, 93/14/0224).

a) Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH

Nach den Prüfungsfeststellungen habe die **MA-X** die Aufgaben der Bereiche Kultur, Erholung und Sport und die damit zusammenhängenden Events und Großveranstaltungen an die **M-GmbH** ausgelagert, die sich zu 100% im Eigentum der Beschwerdeführerin befindet. Der Leistungsumfang des Vertrags umfasse zum einen die Konzeption, Koordination, Bewerbung und Durchführungen von (teils sehr großen) Veranstaltungen (wie etwa *******), wobei das Inventar dafür unentgeltlich vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt werde. Zum anderen erbringe die Marketing GmbH ein Veranstaltungsservice, das unter anderem die Logistik einschließlich Lager- und Inventarverwaltung, Eventberatung von Veranstaltern, die zeitliche und örtliche Koordination der Events und Kommunikation und Mitbewerbung von stadtpolitisch relevanten Veranstaltungen beinhalte.

Die Marketing GmbH sei auch operativer Veranstalter, wobei Rahmen und Inhalt der Veranstaltungen von der **MA-X** als Auftraggeberin festgelegt würden. Vertraglich festgelegt sei auch eine Evaluierung der Leistungen durch die Auftraggeberin. Die unternehmerische Tätigkeit und das unternehmerische Risiko lägen in vollem Umfang bei der Marketing GmbH. Da das von der **MA-X** entrichtete Entgelt nicht kostendeckend sei, werde die Differenz durch Sponsoring abgedeckt, wobei die Sponsorensuche einzig der Marketing GmbH obliege. Die Einnahmen aus dem Sponsoring würden den jeweiligen Veranstaltungen zufließen.

Die Abwicklung aller Veranstaltungen erfolge zur Gänze durch die Marketing GmbH und alle Einnahmen aus den Veranstaltungen würden bloß der Marketing GmbH zufließen, nicht hingegen der **MA-X**. Der Zutritt zu den Veranstaltungen erfolgte teils entgeltlich, teils unentgeltlich. Einnahmen erziele die Marketing GmbH neben der Verrechnung mit der **MA-X** durch Eintrittsgelder und Vermietung von Standplätzen. Wie in einem Auftragsverhältnis üblich, gebe es einen laufenden Austausch sowie regelmäßige Abstimmungen zwischen der **MA-X** und der Marketing GmbH rund um die Planung und Umsetzung der vertraglich vereinbarten Veranstaltungen. Da aufgrund der vorgenommenen Ausgliederung der Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin kein BgA vorliege, stehe der Beschwerdeführerin ein entsprechender Vorsteuerabzug nicht zu.

Es wurden von der belangten Behörde iZm dem „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“ folgende Vorsteuerkürzungen vorgenommen:

Jahr	Vorsteuerkürzungen in EUR
2005	1.151.055,26
2006	825.682,38
2007	804.734,17
2008	782.395,02

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird, wie oben bereits ausgeführt, im Wesentlichen darauf verwiesen, dass ihrer Ansicht nach die gesamte **MA-X** einen einheitlichen BgA darstelle und aus diesem Grund generell der Vorsteuerabzug zustehe.

b) Verbindungsbüros – C

Nach den Prüfungsfeststellungen habe die Beschwerdeführerin (vertreten durch die **MA-X**) mit Vertrag vom 21.2.2005 den Bereich Auslandskommunikation an die „**C** Verlagsgesellschaft m.b.H. & Co. KG.“ ausgelagert. Inhalt des Vertrags sei im Wesentlichen die Positionierung der Beschwerdeführerin in den Partnerstädten. Der Leistungskatalog des Vertrags umfasse die Führung eines heimischen Headoffices und das Betreiben von Verbindungsbüros in den (osteuropäischen) Zielländern, die Ausschreibungsbeobachtung im Wirtschaftsbereich, Delegationsbetreuung sowie die Durchführung von Veranstaltungen und Kontaktpflege. Die Büros würden von **C** mit eigenem Personal betrieben. Aufgabe der Mitarbeiter sei die Kontaktpflege mit Medien der Zielländer und Kontaktaufnahme mit den Zielgruppen Öffentlichkeit, Medien und Verwaltungsapparat, mit dem Ziel der Imagepflege der Beschwerdeführerin, sowie der Austausch von Knowhow im kommunalen Bereich. Die Verbindungsbüros seien von Tourismusbüros abzugrenzen und Fremdenverkehrswerbung gehöre nicht zu ihren Aufgaben. **C** erziele ausschließlich Einnahmen aus dem Vertrag mit der **MA-X** und verfüge aufgrund einer Exklusivitätsvereinbarung über keine anderen Auftraggeber.

Im Hinblick auf die Medienarbeit stammten die Informationen, die von **C** verarbeitet würden, von der kommunalen Nachrichtenagentur der Beschwerdeführerin (Rathauskorrespondenz), aus Pressekonferenzen und sonstigen Pressemitteilungen. Die kommunale Nachrichtenagentur sei Anlaufstelle für Journalisten und bringe regelmäßig Meldungen aus dem gesamten Bereich der Stadtverwaltung. Es handle sich bei den Informationen der kommunalen Nachrichtenagentur um öffentliche, allgemein zugängliche Informationen seitens der **MA-X**, die allen Journalisten und Interessierten zur Verfügung

stunden. Verantwortlich dafür sei die **MA-X**, deren Mitarbeiter die Nachrichtenagentur mit ihren Presseaussendungen speisen würden. Es gehöre zu den Aufgaben der **MA-X**, Information der Stadt ******* (der Beschwerdeführerin) hinaus zu tragen.

Die Schnittstelle zwischen **C** und der **MA-X** liege in einem wöchentlichen Jour Fixe zur Koordination und Anpassung der Presseschaltungen. Bei der **MA-X** gebe es einen fixen Pool an Mitarbeitern (Medienexperten), die an diesem Jour Fixe teilnehmen würden. In diesen Jour Fixes würden die Themengebiete vorgegeben. **C** entscheide jedoch selbst, welche Meldungen aus der kommunalen Nachrichtenagentur zu den Themengebieten passten und ob sie in den jeweiligen Ländern interessant wären. Nur jene interessanten Themen würden von **C** aufbereitet, indem sie an die jeweiligen Erfordernisse der unterschiedlichen Medien angepasst und anschließend an die Verbindungsbüros weitergeleitet würden.

Die Tätigkeit des Betreibens von Verbindungsbüros sei durch den Leistungskatalog des Vertrags mit **C** von den übrigen Bereichen der Magistratsabteilung klar abgegrenzt. Hinsichtlich des Vorliegens einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht würden auch im Bereich der Verbindungsbüros keine Einnahmen erzielt und eine Einnahmenerzielungsabsicht sei niemals vorgelegen, was sich auch aus der vertraglichen Ausgestaltung ableiten lasse. Die Absicht der Unentgeltlichkeit sei immer gegeben gewesen. Von der Beschwerdeführerin sei eine Ersparnis von mehreren Millionen Euro an Werbeausgaben behauptet worden, die sich aus einer Werbewirksamkeit der Presseaussendungen der Verbindungsbüros ergeben habe. Für die Qualifikation als Einnahme sei jedoch die Vermehrung des Vermögens auf der Empfängerseite Voraussetzung; eine Tätigkeit, die sich darauf beschränke, Ausgaben zu vermeiden, sei keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd § 2 UStG. Ein eigener BgA liege bei der Beschwerdeführerin nicht vor, ein Vorsteuerabzug sei daher nicht möglich.

Es wurden von der belangten Behörde iZm dem Bereich „Verbindungsbüros – **C**“ folgende Vorsteuerkürzungen vorgenommen:

Jahr	Vorsteuerkürzungen in EUR
2005	911.189,84
2006	2.131.780,04
2007	2.397.439,40
2008	2.376.118,74

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde dem wiederum im Wesentlichen damit entgegnet, dass ihrer Ansicht nach die gesamte **MA-X** einen einheitlichen BgA darstelle und bereits aus diesem Grund der Vorsteuerabzug zustehe.

c) EU-Initiative **B**

Nach den Prüfungsfeststellungen handle es sich bei **B** um eine EU-Initiative für regionale Kooperation in den Bereichen Wissenschaft und Forschung, Aus- und Weiterbildung, Raumplanung und Kultur und Tourismus. Auf politischer Ebene seien in verschiedenen Konferenzen Leitbilder festgelegt worden.

Beschwerdegegenständlich seien von der **MA-X** Rechnungen für Konferenzen der Initiative **B** („**B**“) verbucht worden. Die **MA-X** erziele in diesem Bereich keine Einnahmen. Eine Zuordnung zur **MA-X** (Presse- und Informationsdienst) sei nicht möglich, da dieser Bereich auch nicht in der Geschäftseinteilung der **MA-X** enthalten sei. Inhaltlich seien die Themen dem Hoheitsbereich zuzuordnen, ein Vorsteuerabzug stehe somit nicht zu.

Es wurden von der belangten Behörde iZm der „EU-Initiative **B**“ folgende Vorsteuerkürzungen vorgenommen:

Jahr	Vorsteuerkürzungen in EUR
2005	164.458,89
2006	91.276,95

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird dem wiederum entgegnet, dass ihrer Ansicht nach die gesamte **MA-X** einen einheitlichen BgA darstelle und bereits aus diesem Grund der Vorsteuerabzug zustehe.

Tz 8: Büchereien

Nach den Prüfungsfeststellungen betreibe die Beschwerdeführerin an diversen Standorten Büchereien. Unter der Annahme, dass der Büchereibetrieb gemeinnützig sei, seien sämtliche Einnahmen aus dem Büchereibetrieb (Entlehnungsentgelte, Verkauf von Tragetaschen, Ausdrücke, etc) bisher dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterworfen worden. Auch die Jahreskombikarte, die benötigt werde, um Entlehnungen von Büchern als auch von AV-Medien (DVD, CD, Hörbücher, etc) durchführen zu können (ohne Karte sei eine Entlehnung nicht möglich), sei gesamt mit dem 10%igen Umsatzsteuersatz belastet worden.

Da keinerlei Nachweise betreffend die Gemeinnützigkeit vorgelegt wurden, gelangte die belangte Behörde zur Beurteilung, dass die Einnahmen aus dem Verleih der sogenannten AV-Medien (DVD, CD, Hörbücher, etc) mit 20% USt zu versteuern seien und die Einnahmen aus den Jahreskombikarten im Verhältnis der Entlehnungen der Bücher/Zeitschriften zu AV-Medien zu splitten und in diesem Verhältnis dem 10- bzw 20%-igen USt-Satz zu unterwerfen seien.

Es wurden von der belangten Behörde iZm den Büchereien folgende Umsatzsteuerbeträge festgesetzt:

Jahr	Umsatzsteuerfestsetzungen in EUR
2005	40.579,33
2006	38.046,69
2007	41.482,26
2008	44.435,02

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde einerseits entgegnet, dass es sich bei der dem Steuersatz von 10% unterliegenden Bücherentlehnung um die Hauptleistung handle und daher nach dem Grundsatz der „*Unteilbarkeit der Leistung*“ generell der 10%ige Steuersatz anzuwenden sei.

Andererseits seien die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen ohnehin erfüllt. Es bestehe eine Beschlussfassung der Gemeinde und es dürfte zudem bereits eine Deckung der Gemeinnützigkeit durch das Stadtgesetz vom 2. Juli 1936 zur Regelung des Volksbildungswesens in *** gegeben sein. Weiter dürfte sich die Gemeinnützigkeit auch aus dem Bundesgesetz vom 21. März 1973 über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens ableiten lassen.

Tz 9: Bedürfnisanstalten

Nach den Prüfungsfeststellungen betreibe die Beschwerdeführerin Bedürfnisanstalten, die teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt würden. Die Einnahmen aus der Benutzung der Bedürfnisanstalten kämen jedoch nicht der Beschwerdeführerin selbst zu, sondern seien Einnahmen jenes Reinigungsunternehmens („**H** *Reinigungsdienst Gesellschaft m.b.H.*“), das im Jahr 2000 im Rahmen einer Ausschreibung die Betriebsführung Reinigung und Sanitärwartung der öffentlichen Bedürfnisanstalten in *** übernommen habe. Die Beschwerdeführerin mache jedoch für die Aufwendungen, die iZm den Bedürfnisanstalten stehen, den vollen Vorsteuerabzug geltend.

Umsatzsteuerpflichtige Einnahmen im Ansatz Bedürfnisanstalten gebe es nur in geringer Höhe. Diese entstünden aufgrund eines Vertragsverhältnisses mit einem privaten Unternehmer, der für die Aufstellung von Kondomautomaten in einzelnen Bedürfnisanstalten ein Entgelt zu zahlen habe.

Aufgrund fehlender Einnahmen liege nach Beurteilung durch die belangte Behörde kein BgA vor, weshalb die nachfolgend angeführten Vorsteuerkürzungen vorgenommen wurden.

Jahr	Vorsteuerkürzungen in EUR
2005	553.098,05
2006	545.523,95
2007	516.347,53
2008	552.214,54

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird im Wesentlichen entgegnet, dass die Einnahmen des Reinigungsunternehmens die Ausgaben der Beschwerdeführerin reduzieren und dies den Einnahmenbegriff des § 2 Abs 1 KStG erfülle, sodass ein BgA vorliege und damit eine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben sei.

Darüber hinaus erziele die Beschwerdeführerin durch den Vertrag mit dem Kondomautomatenaufsteller bereits genügend hohe Einnahmen, die schon einen BgA begründen würden.

Tz 11: **MA-Y Hoheitsbereich – Müllbeseitigung**

Nach den Prüfungsfeststellungen habe bei den vorgefundenen Belegen „*Kommunikationskonzept Klimaschutz*“, „*Luftreinhaltekongress*“ und „*Projekt Live Earth*“ ein Zusammenhang mit dem Geschäftsbereich Müllbeseitigung nicht festgestellt werden können. Vielmehr würden diese Aufwendungen den Bereich Umweltschutz und somit den Hoheitsbereich betreffen, weswegen ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei.

Es wurden von der belangten Behörde iZm der Müllbeseitigung folgende Vorsteuerkürzungen vorgenommen:

Jahr	Vorsteuerkürzungen in EUR
2007	21.067,54
2008	35.486,57

Die Beschwerdeführerin entgegnete, dass der Begriff des Mülls bzw der Müllbeseitigung nicht zu eng zu sehen sei und darunter auch die Müllreduktion zu verstehen sei. Die gegenständlichen Projekte würden zu einer Verringerung der CO₂-Belastungen oder sonstigen Emissionsbelastungen führen und seien daher unter die unternehmerische Tätigkeit „*Müllbeseitigung und Müllreduktion*“ der **MA-Y** zu subsumieren.

Tz 14: Anschaffung Kehrmaschinen

Nach den Prüfungsfeststellungen habe die Beschwerdeführerin Rechnungen ohne Umsatzsteuer an den bei der Beschwerdeführerin eingerichteten Haushaltsansatz „*Hauptstraßen*“ ausgestellt, in denen die Reinigung der Straßen mit Kehrmaschinen und Personal abgerechnet werde. Da für diese Kehrmaschinen der Vorsteuerabzug in Abzug gebracht worden sei, seien die bezeichneten Rechnungen der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Zumal in einer Besprechung mit der Außenprüfung seitens der zuständigen Magistratsabteilung gegenüber der Prüferin angegeben worden sei, dass das Personal für die großen Kehrmaschinen unter dem Ansatz Müllbeseitigung geführt worden sei, sei auch das Personal einem Verwendungseigenverbrauch zu unterziehen.

Es wurden von der belangten Behörde iZm der Anschaffung der Kehrmaschinen folgende Umsatzsteuerbeträge (Eigenverbrauch) festgesetzt:

Jahr	Umsatzsteuerfestsetzungen in EUR
2005	23.944,58
2006	30.318,54
2007	30.664,14
2008	30.672,00

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde im Wesentlichen entgegnet, dass nur ein Eigenverbrauch durch die Fahrzeuge und nicht durch die vom Personal verursachten Kosten vorzunehmen sei, da das Personal (Lenker) von vornherein dem hoheitlichen Bereich der ****MA-Y**** zuzuordnen gewesen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

I. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

1. Einleitende rechtliche Ausführungen zur Beschwerdeführerin

Beschwerdeführerin ist die Stadt *******. In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist einleitend dazu auszuführen, dass sie als Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) gemäß § 2 Abs 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG) nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig ist und derart nur insoweit der Umsatzsteuer unterliegt.

Als BgA einer KöR gilt gemäß § 2 Abs 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) jede wirtschaftlich selbständige Einrichtung, die ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht 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 dient. Die Absicht einen Gewinn zu erzielen ist dabei nicht gefordert.

Demgegenüber liegt gemäß § 2 Abs 5 KStG eine privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Die derart benannten Hoheitsbetriebe umfassen im Wesentlichen die Erfüllung von öffentlich-rechtlichen Aufgaben einer KöR und stellen grundsätzlich keinen BgA dar, sind somit vom unternehmerischen

Bereich einer KöR abzugrenzen. Für umsatzsteuerliche Zwecke gelten jedoch gemäß § 2 Abs 3 UStG Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften stets (fiktiv) als BgA.

Unternehmereigenschaft iSd UStG kommt gemäß § 2 Abs 3 UStG nur der Trägerkörperschaft zu. Unternehmer kann also nur die KöR als solche sein, die einzelnen BgA können als Teile des Unternehmens betrachtet werden. Folglich kann auch nur der KöR als solcher gemäß § 12 Abs 1 UStG die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zukommen.

Im Umsatzsteuerrecht sind die unionsrechtlichen Vorgaben zu beachten, insbesondere die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie; MwStSyst-RL) bzw vor 2007 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977. Verfahrensgegenständlich sind die Jahre 2005 bis 2008 relevant, aus Vereinfachungsgründen finden sich im Folgenden grundsätzlich jedoch nur die jeweiligen Bestimmungen der MwStSyst-RL benannt.

In Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL finden sich die der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze angeführt, worunter (in beschwerdegegenständlich relevanter Hinsicht) gemäß Buchstabe c auch Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, fallen.

Nach Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten dabei nach Unterabsatz 2 ua alle Tätigkeiten eines Dienstleistenden, insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Der Begriff der KöR wird vom Unionsrecht nicht ausdrücklich bezeichnet. KöR werden somit generell von den benannten Vorschriften des Art 9 bzw Art 2 MwStSyst-RL mitumfasst. Auch der Begriff des BgA ist dem Unionsrecht fremd (vgl dazu auch etwa VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163; 27.7.2016, 2013/13/0083). In gebotener richtlinienkonformer Auslegung ist der nationale BgA-Begriff somit im Sinne des Erfordernisses auszulegen, dass von einer KöR eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL erbracht wird, von ihr also (in beschwerdegegenständlich relevanter Hinsicht) insbesondere Gegenstände zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt werden und die jeweiligen Dienstleistungen der KöR (als Steuerpflichtige) gemäß Art 2 MwStSyst-RL gegen Entgelt erbracht werden.

Eine Dienstleistung gilt dabei nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) dann gegen Entgelt erbracht, 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 bilden muss (vgl etwa

EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*; 5.6.1997, *SDC*, C-2/95; 26.6.2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01; 29.10.2015, *Saudacor*, C-174/14; 12.5.2016, *Gemeente Borsele*, C-520/14). Als unerheblich erweist sich dabei, wenn der verlangte Preis über oder unter dem Selbstkostenpreis liegt. Entscheidend ist vielmehr ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Dienstleistung und Gegenleistung, die konkrete Höhe der jeweiligen Gegenleistung ist hingegen in der Regel nicht maßgeblich (EuGH 8.3.1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86; 20.1.2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03; 12.5.2016, *Gemeente Borsele*, C-520/14).

Nach der spezielleren Vorschrift des Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL gelten öffentliche Einrichtungen, wie ua auch Gemeinden, demgegenüber dann wiederum nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Eine derartige Ausübung liegt (nur) vor, wenn sie im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen tätig werden, also Tätigkeiten nicht unter den gleichen Bedingungen ausüben, wie private Wirtschaftsteilnehmer (vgl. EuGH 16.9.2008, *Isle of Wight*, C-288/07; 4.6.2009, *Salix*, C-102/08). Führen öffentliche Einrichtungen derartige Tätigkeiten aus bzw bewirken sie solche Umsätze, gelten sie hinsichtlich dieser Tätigkeiten oder Umsätze hingegen dennoch als Steuerpflichtige, wenn eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde oder eine in Anhang I angeführte (beschwerdegegenständlich nicht relevante) Tätigkeit mit nicht unbedeutendem Tätigkeitsumfang vorliegt.

Daraus lässt sich ableiten, dass der dem Unionsrecht ebenso fremde Begriff des Hoheitsbetriebs richtlinienkonform somit derart aufzufassen ist, dass darunter von vornherein nur die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeübten Tätigkeiten zu subsumieren sind (wie etwa typischerweise die Polizei, Ämter, Schulen oder auch gewisse Einrichtungen der Daseinsvorsorge, wie etwa Friedhöfe, Anstalten zur Straßenreinigung, etc).

Art 168 MwStSyst-RL setzt für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug voraus, dass Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der vom Steuerpflichtigen besteuerten Umsätze verwendet werden. Gefordert wird dafür ein entgeltlicher Umsatz, der wie oben ausgeführt bereits dann vorliegt, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Dienstleistung und Gegenleistung vorliegt.

2. Zur eingewendeten Verjährung

Von der Beschwerdeführerin wurden ursprünglich die mit 14.4.2015 datierten Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 2005 bis 2008 angefochten. (In der Folge wurden im Rahmen eines Verfahrens nach § 300 der Bundesabgabenordnung [BAO] neue, mit 1.6.2021 datierte Bescheide erlassen, wobei die gegenständliche Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO nunmehr als gegen die neu erlassenen Bescheide gerichtet gilt; siehe dazu unter Punkt 3.4.) Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde eingewendet, dass hinsichtlich der Monate Jänner bis März 2005 aufgrund des Eintritts der Verjährung eine Festsetzung der Abgabe nicht mehr möglich sei.

Gemäß § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die angesprochene Bemessungsverjährung betrifft dabei nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasst auch Abänderungen von Bescheiden. Nach Abs 2 beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Nach § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs.

Nach § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß Abs 3 bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruchs (der Steuerschuld) unberührt.

Gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen im Fall der Sollbesteuerung grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 209a Abs 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl etwa VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182).

Gegenständlich erweist es sich für beide Parteien als unstrittig bzw für das Gericht als offenkundig, dass es aufgrund von unternommenen Amtshandlungen iSv § 209 Abs 1 BAO zu

entsprechenden Fristverlängerungen und somit noch zu keinem Eintritt der allgemeinen Festsetzungsverjährung gekommen ist. Jedoch ist der Eintritt der zehnjährigen absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO zu prüfen, deren Lauf mit der Entstehung des Abgabeanpruchs im Sinne des § 4 BAO beginnt. Zumal nach § 4 Abs 3 BAO in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruchs (der Steuerschuld) unberührt bleiben, kann im vorliegenden Fall der Umsatzsteuer § 19 Abs 2 UStG als *lex specialis* zu § 4 BAO aufgefasst werden.

Nach der Grundregel des § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG entsteht (im Fall der anzuwendenden Sollbesteuerung) die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Im Sinne dieser Abschnittsbesteuerung entstand die Steuerschuld für die im Monat März 2005 ausgeführten Leistungen mit Ablauf des Monats März 2005 (für die Monate Jänner und Februar 2005 entsprechend früher).

Die (ursprünglich) angefochtenen Bescheide wurden am 14.4.2015 erlassen. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume von Jänner 2005 bis einschließlich März 2005 sind somit gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass entsprechend der oben getroffenen Ausführungen an die Entstehung der Steuerschuld iSd § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG anzuknüpfen ist, und nicht an den Fälligkeitstag der Umsatzsteuer am 15. des zweitfolgenden Monats iSd § 21 Abs 1 UStG. Dies ergibt sich nach Auffassung des Gerichts bereits aus dem klaren Verweis des § 4 Abs 3 BAO auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.

Den darauffolgenden Zeiträumen steht der Eintritt der Verjährung nach § 209a Abs 1 BAO aufgrund der in einem Erkenntnis (bzw zuvor in einer Beschwerdeentscheidung) zu erfolgenden Abgabefestsetzung nicht entgegen.

Von den derart verjährten Monaten Jänner bis März 2005 wären prinzipiell folgende von der belangten Behörde vorgenommenen Vorsteuerkürzungen betroffen:

	Jänner	Februar	März
Veranstaltungsbereich	19.379,17		403.728,00
C	80.942,14		129.831,30

Zumal die Vorsteuerkürzungen betreffend den „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“ im Wege eines Verfahrens nach § 300 BAO von der belangten Behörde rückgängig gemacht wurden (siehe unten, Punkt 3.4), sind letztendlich nur die vorgenommenen Vorsteuerkürzungen betreffend „*Verbindungsbüros – **C***“ (siehe unten, Punkt 3.5) vom Eintritt der Verjährung betroffen. Für das Jahr 2005 sind die der Beschwerdeführerin zustehenden Vorsteuerbeträge somit um gesamt EUR 210.773,44 (EUR 80.942,14 + EUR 129.831,30) zu erhöhen:

Jahr	Erhöhung Vorsteuerabzug um EUR
2005	210.773,44

3. Zur ****MA-X**** Presse- und Informationsdienst (Tz 1)

3.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt (allgemein zur ****MA-X****)

Im Zuge der vorweg zu klärenden Frage, ob, wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, die gesamte ****Magistratsabteilung-X**** (****MA-X****) als einheitlicher BgA zu qualifizieren ist (und ihr daher generell ein Vorsteuerabzug zusteht), sind folgende Feststellungen zu treffen:

Bei der von der Beschwerdeführerin geführten ****MA-X**** handelt es sich um den sogenannten „*Presse- und Informationsdienst*“. Der Beschäftigungsstand betrug in den beschwerdegegenständlichen Jahren stets über 100 Mitarbeiter. Die gesamt von der ****MA-X**** erzielten Einnahmen lagen im relevanten Zeitraum jeweils über EUR 500.000,00.

Laut „*Geschäftseinteilung für den Magistrat der Stadt *****“ sind der ****MA-X**** folgende Zuständigkeiten zugeordnet:

- *Direktinformation der Bevölkerung.*
- *Kontakt und Vermittlung des Kontaktes mit Medien sowie Betreuung von MedienvertreterInnen.*
- *Koordination, Planung und Durchführung von Werbe- und PR-Maßnahmen sowie Einschaltungen für Personalsuche und verpflichtende Ausschreibungen.*
- *Angelegenheiten des Medientransparenzgesetzes.*
- *Herausgabe und Entwicklung von Publikations- und Medienkanälen.*
- *Herausgabe des „Amtsblattes der Stadt ****“, der „Rathauskorrespondenz“, von „www.***.at“ und von Periodika.*
- *Koordination, Weiterentwicklung, Produktion und Umsetzung des Digital-Angebotes der Stadt *** in inhaltlich-konzeptiver und redaktioneller Hinsicht.*
- *Herstellung, Vertrieb und Ankauf von Druckwerken für die Öffentlichkeit.*

- *Herausgabe von Medienprodukten auf dem Gebiet des Selbstschutzes und der Haushaltsbevorratung sowie Veranlassung der Information der Bevölkerung in Krisen- und Katastrophenfällen.*
- *Koordination der Medienarbeit zwischen Einsatzorganisationen und Medien nach dem ***er Katastrophenhilfe- und Krisenmanagementgesetz.*
- *Konzeption, Koordination und Entwicklung von Maßnahmen die Marke der Stadt *** betreffend (Corporate Identity, Corporate Design, Corporate Wording, Domain Policy) sowie Genehmigung von Logos.*
- *Entwicklung von Kommunikationsstrategien und Medienformaten.*
- *Mitwirkung an der internen Kommunikation im Magistrat der Stadt ***.*
- *Koordination der Öffentlichkeitsarbeit der Stadt ***.*
- *Maßnahmen der Öffentlichkeitsarbeit und Imagewerbung im In- und Ausland.*
- *Maßnahmen der Öffentlichkeitsarbeit im Auftrag der Bezirke im Rahmen der Dezentralisierung.*
- *Mitwirkung an der Erstellung von Schulungskonzepten in Angelegenheiten der Öffentlichkeitsarbeit.*
- *Vorbereitung von Bürgerversammlungen.*
- *Beratung, Vergabe und Durchführung von Umfragen auf dem Gebiet des Presse- und Informationswesens, der Öffentlichkeitsarbeit und der Imagewerbung.*
- *Übersetzungs- und Dolmetschleistungen.*
- *Durchführung von Rundfahrten zur Information der ***er Bevölkerung und der Besucherinnen und Besucher ***s.*
- *Betreuung des ***er Rechtsinformationssystems.*

Es ergibt sich daraus eine Betrauung der **MA-X** mit sehr differenzierten Zuständigkeiten. Wahrgenommen wurden und werden sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Themen. Vielfach liegen keine wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtungen vor und es ist erkennbar, dass die **MA-X** als solche nicht einheitlich eine (einzige) bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt, sondern verschiedenartige Themenbereiche.

Bei den beschwerdegegenständlich relevanten Bereichen bzw Themen „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“, „*Verbindungsbüros – **C***“ und „*EU-Initiative **B***“ (siehe dazu im Detail die unter den Punkten 3.4, 3.5 und 3.6 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen) handelt es sich im Wesentlichen um von privaten Rechtsträgern erbrachte Leistungen (mit eigenem Personal, an eigenen Standorten und unter selbständiger Leitung). Außer bei der Initiative **B** bestanden in der **MA-X** Schnittstellen zu den Bereichen, die durch Mitarbeiter der **MA-X** ausgekleidet waren. Im Zusammenhang mit der Initiative **B** lagen keine konkreten Berührungspunkte zur **MA-X** vor. Die drei benannten Bereiche/Themen sind klar voneinander und von der übrigen Tätigkeit der **MA-X** abgrenzbar. Weder besteht ein Verhältnis von wirtschaftlicher Überordnung oder Unterordnung, noch sind die

Bereiche/Themen geeignet, sich gegenseitig oder andere Bereiche der Beschwerdeführerin zu unterstützen oder zu ergänzen. Im Wesentlichen wurden die entsprechenden Leistungen der Bereiche durch eigene privatrechtliche Gesellschaften erbracht.

Von den Gesellschaften „**M-GmbH**“ und „**C** *Verlagsgesellschaft m.b.H. & Co. KG*.“ wurden der Beschwerdeführerin für erbrachte Leistungen Umsatzsteuerbeträge in Rechnung gestellt (siehe dazu unten, Punkt 3.4 und 3.5) bzw wurden der Beschwerdeführerin von diversen Dienstleistern auch entsprechende Umsatzsteuerbeträge im Zusammenhang mit der EU-Initiative **B** (siehe dazu unter Punkt 3.6) verrechnet. Die Beschwerdeführerin zog die entsprechenden Beträge als Vorsteuern ab, was ihr in der Folge von der belangten Behörde versagt wurde und beschwerdegegenständlich strittig ist.

Von der Beschwerdeführerin (bzw der **MA-X**) wurden im Zusammenhang mit den drei angeführten Bereichen keinerlei Einnahmen erzielt bzw erfolgte auf Ebene der Beschwerdeführerin (bzw der **MA-X**) bereits generell keine Einnahmenerzielungsabsicht.

3.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich im Allgemeinen aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, aus den im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung vorgenommenen Befragungen, aus der öffentlich einsehbaren Geschäftseinteilung des Magistrats der Beschwerdeführerin sowie aus dem offenen Firmenbuch.

Insbesondere stützen sich die Feststellungen, dass vielfach keine wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtungen vorliegen und die **MA-X** als solche nicht einheitlich eine (einzige) bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt, auf einer umfassenden Befassung mit den Zuständigkeiten der **MA-X**, die sowohl auf Fragenvorhalten, Befragungen im Rahmen der abgehaltenen Verhandlungstermine und Internet-Recherchen beruhen. Es kann diesbezüglich generell auch auf die allgemeine Verkehrsauffassung verwiesen werden.

Im Übrigen unterstützen auch die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Ausgliederungen die Feststellung, dass die Bereiche klar voneinander bzw von übrigen Einheiten der Beschwerdeführerin abgrenzbar sind.

3.3 Rechtliche Beurteilung

Zur Frage, ob die **MA-X** als solche als einheitlicher BgA zu qualifizieren ist und ihr, wie die Beschwerdeführerin vermeint, aus diesem Grund eine generelle Vorsteuerabzugsberechtigung zukommen würde, ergeht folgende rechtliche Beurteilung:

Wie oben unter Punkt 1. bereits ausgeführt stellt ein BgA entsprechend der Definition des § 2 Abs 1 KStG eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung dar, die ausschließlich oder 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 dient. Erkennbar stellt der Gesetzestext auf eine einzelne, wirtschaftlich selbständige Einrichtung ab. Verfügt eine KÖR daher über mehrere derartige Einrichtungen, die verschiedenen wirtschaftlich selbständigen Tätigkeiten nachgehen, liegen grundsätzlich mehrere separate BgA und nicht ein einheitlicher BgA vor.

Eine wirtschaftlich selbständige Tätigkeit eines BgA liegt dabei dann vor, wenn sich die Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der KÖR heraushebt und von wirtschaftlichem Gewicht ist (vgl etwa VwGH 26.1.1994, 92/13/0097). Entsprechende Abgrenzungskriterien können sich dabei aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, einer Buchführung oder einem anderen auf eine Einheit hindeutendem Merkmal ergeben (vgl VwGH 25.2.2004, 2003/13/0163; 25.11.2010, 2007/15/0101). Hinsichtlich sämtlicher Einheiten, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten verfolgen, ist somit gesondert zu prüfen, ob ein BgA vorliegt (VwGH 10.7.1989, 88/15/0163).

Eine Zusammenfassung von Einrichtungen, die verschiedenen wirtschaftlich selbständigen Tätigkeiten nachgehen, zu einem einheitlichen BgA ist (außerhalb des gegenständlich nicht relevanten Vorliegens von Versorgungsbetrieben iSd § 2 Abs 3 KStG) nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht, also wenn nach der Verkehrsauffassung mehrere Einrichtungen als Teil eines Betriebes anzusehen sind (wirtschaftliche, personelle, finanzielle oder organisatorische Verknüpfung; vgl VwGH 28.10.1997, 93/14/0224). Nicht abzustellen ist hingegen auf die wirtschaftliche Gesamtbetätigung der KÖR bzw auf organisatorische Verwaltungsgliederungen einer KÖR.

Im gegenständlichen Fall war/ist die **MA-X** entsprechend obiger Sachverhaltsfeststellungen mit sehr differenzierten Zuständigkeiten betraut, die sowohl privatwirtschaftliche Themen, als auch den Hoheitsbereich der Beschwerdeführerin betreffen. In beschwerdegegenständlich relevanter Hinsicht erweisen sich insbesondere die Bereiche/Themen „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“, „*C – Verbindungsbüros*“ und „*Initiative B*“ sowohl voneinander als auch von anderen Bereichen der Beschwerdeführerin klar abgrenzbar. Zu anderen Bereichen bestehen diesbezüglich keine

engen wechselseitigen finanziellen oder organisatorischen Verknüpfungen. Zudem besteht weder ein Verhältnis von wirtschaftlicher Überordnung oder Unterordnung, noch sind die Bereiche geeignet sich oder andere Bereiche zu unterstützen oder zu ergänzen. Es ergibt sich daher, dass kein einheitlicher BgA „**MA-X**“ vorliegt (vgl in diesem Sinne etwa VwGH 28.10.1997, 93/14/0224).

Dies wird auch durch den Umstand unterstrichen, dass die gegenständlichen Bereiche/Themen teilweise in private Rechtsträger ausgegliedert wurden, die über eigenes Personal und besondere Leitung sowie über einen abgrenzbaren Sacheinsatz verfügen. Die bloße verwaltungsorganisatorisch (behördenintern) erfolgte Zuordnung zur **MA-X** erweist sich diesbezüglich als irrelevant.

Die **MA-X** als solche übt somit keine einheitliche privatwirtschaftliche/wirtschaftliche Tätigkeit aus und begründet somit nicht bereits in ihrer Gesamtheit einen einheitlichen BgA. Die diesbezüglich in Streit stehenden Vorsteuern können somit jedenfalls nicht bereits aus diesem Grund von der Beschwerdeführerin in Abzug gebracht werden.

Im Folgenden werden von Seiten des Gerichts für die einzelnen Bereiche „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“, „**C** – Verbindungsbüros“ und „*Initiative **B***“ jeweils getrennte Beurteilungen getroffen.

3.4 Zum Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH (Tz 1/a)

Hinsichtlich der von der Marketing GmbH an die Beschwerdeführerin verrechneten USt-Beträge versagte die belangte Behörde zunächst den Vorsteuerabzug. Im Wege eines Verfahrens nach § 300 BAO bereinigten die Streitparteien diesen Streitpunkt einvernehmlich. Von der Beschwerdeführerin wurde dem Gericht diesbezüglich mit Schriftsatz vom 5.5.2021 die entsprechende Zustimmungserklärung übermittelt und dabei auch die partielle Zurücknahme der Beschwerde betreffend den Punkt „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“ erklärt. Das Bundesfinanzgericht leitete die Zustimmungserklärung an die belangte Behörde weiter und setzte dieser eine angemessene Frist zur Aufhebung.

Von Seiten der belangten Behörde wurden die ursprünglich angefochtenen Bescheide vom 14.4.2015 innerhalb der gesetzten Frist aufgehoben und damit verbunden die ersetzenden, mit 1.6.2021 datierten neuen Umsatzsteuerbescheide für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2005 bis 2008 erlassen. Mit den neu erlassenen Bescheiden wurde der Beschwerdepunkt „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“ von der belangten Behörde stattgebend erledigt. Sonstige Änderungen wurden nicht vorgenommen. Das Gericht wurde unverzüglich von der Aufhebung verständigt.

An die Stelle der ursprünglich mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheide vom 14.4.2015 treten somit die neu am 1.6.2021 erlassenen Bescheide. Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde nunmehr gegen diese späteren Bescheide gerichtet.

Aufgrund der dargelegten Vorgehensweise kann eine weitere Auseinandersetzung mit dem Streitpunkt „*Veranstaltungsbereich – Marketing GmbH*“ durch das Bundesfinanzgericht unterbleiben. Klarstellend erfolgt nur die Ausführung, dass sich im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung das Vorliegen einer (bis dahin nicht wahrgenommenen) umsatzsteuerlichen Organschaft iSd § 2 Abs 2 Z 2 UStG zwischen der Beschwerdeführerin als Organträgerin und der Marketing GmbH als Organgesellschaft ergab.

Beide Streitparteien gingen (übereinstimmend mit der Auffassung des Gerichts) letztendlich davon aus, dass der Veranstaltungsbereich als relevanter Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin zu qualifizieren sei und nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung vorliegt. Infolge dieser Beurteilung waren die von der Marketing GmbH an die Beschwerdeführerin verrechneten Entgelte als nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze zu qualifizieren. Um die organschaftlichen Folgen im Nachhinein herzustellen, einigten sich beide Parteien unter Zustimmung des Bundesfinanzgerichts auf die dargelegte Durchführung des Verfahrens nach § 300 BAO.

3.5 Zu den Verbindungsbüros – **C (Tz 1/b)**

3.5.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Mit Verträgen vom 20.4.2000 sowie vom 21.2.2005 beauftragte die Beschwerdeführerin für die Zeiträume 1.4.2001 bis 31.12.2005 bzw 2006 bis 2015 die „**C** *Verlagsgesellschaft m.b.H. & Co. KG*.“ (in der Folge: **C**) mit der Vornahme der Auslandskommunikation für die Stadt **.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurde die Gesellschaft **C** von der „**D-GmbH**“ als Komplementärin und der „**R-GmbH**“ als Kommanditistin gehalten. Alleiniger Gesellschafter sowohl der Komplementärin als auch der Kommanditistin war die natürliche Person **E**. Die Beschwerdeführerin war weder unmittelbar, noch mittelbar an **C** beteiligt. Im Jahr 2016 stellte **C** seine Tätigkeit ein und die Gesellschaft wurde aufgelöst.

C betrieb mit eigenem Personal ein heimisches Headoffice sowie Verbindungsbüros in osteuropäischen Zielländern. Für die Beschwerdeführerin wurden im Wesentlichen folgende Leistungen erbracht: Positionierung der Beschwerdeführerin in den Zielländern, Vornahme von Presseaussendungen, Beobachtungen von Ausschreibungen im Wirtschaftsbereich, Betreuung

von Delegationen, sowie Durchführung von Veranstaltungen und Kontaktpflege. Hingegen wurden keine Leistungen im Sinne eines Tourismusbüros bzw einer Lobbying-Agentur erbracht.

Einziger Leistungsempfänger/Kunde von **C** war die Beschwerdeführerin. Dementsprechend wurden nur an die Beschwerdeführerin Honorare verrechnet und **C** erzielte sämtliche Einnahmen ausschließlich von der Beschwerdeführerin.

Etwa ab dem Jahr 2013 gab **C** auch das Magazin „**V**“ heraus, das an Flughäfen aufgelegt und ausgeteilt bzw an 15.000 Adressen versendet wurde. Das Magazin erschien monatlich und wurde an die Leser kostenlos ausgegeben. Ein wesentlicher Teil des Magazins war für die Beschwerdeführerin reserviert. Im Rahmen der Herausgabe des Magazins wurden Einnahmen durch Inseratenschaltungen erzielt, wobei sämtliche Inserateneinnahmen gänzlich dem „***-Verlag“, einem Sublieferanten von **C**, zukamen. Lediglich im Zusammenhang mit der Herausgabe einer Sonderausgabe flossen auch der **MA-X** im Jahr 2013 Einnahmen im untergeordneten Ausmaß von netto EUR 3.570,00 zu.

Innerhalb der Organisation der **MA-X** lag im Zusammenhang mit **C** kein eigener Bereich mit eigenen Mitarbeitern und eigener Organisation vor bzw konnte die Initiative auch keinem anderen bestehenden Bereich, insbesondere keinem BgA bzw wirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden. Die wesentliche Schnittstelle zwischen der **MA-X** und **C** lag in der wöchentlichen Abhaltung von Jour Fixes zur Koordination und Anpassung von Presseschaltungen unter Teilnahme von Mitarbeitern der **MA-X**.

Die Beschwerdeführerin erzielte im Zusammenhang mit der Tätigkeit von **C** (mit Ausnahme der benannten Inserateneinnahmen im Jahr 2013 von EUR 3.570,00) keine Einnahmen und es lag auch keine Einnahmenerzielungsabsicht vor. Zudem führte die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang keine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit aus bzw war kein Zusammenhang mit einer solchen Tätigkeit gegeben.

3.5.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich im Allgemeinen aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, aus den im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung vorgenommenen Befragungen sowie aus dem offenen Firmenbuch.

Insbesondere konnte sich das Gericht auch auf die Niederschrift über die bei **C** durchgeführte Erhebung durch die belangte Behörde vom 8.10.2014 stützen, bei denen als Auskunftspersonen der ehemalige wirtschaftliche Eigentümer von **C**, die Geschäftsführer, der Leiter Finanzen & Personal sowie der steuerliche Vertreter einvernommen wurden.

Betreffend die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit **C** keine Einnahmen erzielte, ist noch darauf hinzuweisen, dass das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass aufgrund der Tätigkeit von **C** indirekte Einnahmen erzielt worden seien (zB erhöhte Einnahmen aufgrund überregionaler Werbemaßnahmen etwa bei Landwirtschaftsbetrieben der Beschwerdeführerin durch Weinverkauf), zwar nicht in Abrede gestellt werden kann, es dennoch nichts daran ändert, dass die Beschwerdeführerin selbst eben keine Einnahmen erzielte.

3.5.3 Rechtliche Beurteilung

Wie bereits oben unter Punkt 1. ausgeführt, verlangt § 2 Abs 1 KStG für das Vorliegen eines BgA, eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung, die ua einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen dient. Auch die unionsrechtlichen Vorgaben bekräftigen die Notwendigkeit des Vorliegens von entgeltlichen Umsätzen.

Dementsprechend kann im Zusammenhang mit **C** kein BgA qualifiziert werden. Die Beschwerdeführerin ging keiner privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen nach und erzielte keine im Zusammenhang stehenden Einnahmen. Auch eine Zuordnung zu einem anderen (bestehenden) BgA der Beschwerdeführerin ist nicht möglich. In unionsrechtlicher Hinsicht ist noch darauf hinzuweisen, dass keinerlei Leistungen für eine wirtschaftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin bezogen wurden und generell keine diesbezügliche Marktteilnahme der Beschwerdeführerin vorlag.

Betreffend die im Jahr 2013 von der Beschwerdeführerin erzielten Inserateneinnahmen ist auszuführen, dass diese in keinem direkten (bzw genügenden) Zusammenhang zu den Verbindungsbüros stehen und der Beschwerdeführerin sämtliche Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Magazin „**V**“ ohnehin von der belangten Behörde zuerkannt wurden.

Allgemein ist die Tätigkeit von **C**, wäre sie von der Beschwerdeführerin selbst ausgeübt worden, dem Hoheitsbereich zuzuordnen (vgl etwa VwGH 9.11.1994, 92/13/0024, wonach Öffentlichkeitsarbeit als Ausübung öffentlicher Gewalt gilt). Bereits auch schon aus dem Grund, dass die Tätigkeit von **C** bei eigener Aufgabenwahrnehmung durch die Beschwerdeführerin keinen BgA begründet hätte, können, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, diesbezüglich auch keine umsatzsteuerlichen Reiheneinnahmen erkannt werden (siehe dazu unten, Punkt 5.3.1).

Für die von **C** verrechneten Umsatzsteuerbeträge steht der Beschwerdeführerin somit keine Vorsteuerabzugsberechtigung zu. Die von der belangten Behörde vorgenommene Hinzurechnung der Vorsteuerbeträge erfolgte somit zu Recht.

3.6 Zur EU-Initiative **B (Tz 1/c)**

3.6.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Bei **B** („**B**“) handelte es sich um eine EU-Initiative für regionale Kooperation in den Bereichen Wissenschaft und Forschung, Aus- und Weiterbildung, Raumplanung und Kultur und Tourismus. Im Rahmen eines „*Projekts Zentraleuropa*“ wurden diverse Veranstaltungen durchgeführt, dabei stellten diverse Dienstleister der Beschwerdeführerin Honorare in Rechnung.

Die Schnittstelle der Initiative zur **MA-X** lag bloß darin, dass entsprechende Öffentlichkeitsarbeit für die Initiative geleistet wurde und dass seitens der **MA-X** Dienstleistungsverträge mit externen Dienstleistern abgeschlossen wurden.

Innerhalb der Organisation der **MA-X** lag im Zusammenhang mit der Initiative **B** kein eigener Bereich mit eigenen Mitarbeitern und eigener Organisation vor bzw konnte die Initiative auch keinem anderen bestehenden Bereich, insbesondere keinem BgA bzw wirtschaftlichen Bereich, zugeordnet werden.

Die Beschwerdeführerin erzielte im Zusammenhang mit der Initiative **B** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Einnahmen und es lag auch keine Einnahmenerzielungsabsicht vor, bzw wurde allgemein keine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt und war kein Zusammenhang mit einer anderen nachhaltig privatwirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin gegeben.

3.6.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich im Allgemeinen aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, aus den im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung vorgenommenen Befragungen sowie aus der öffentlich einsehbaren Geschäftseinteilung des Magistrats der Beschwerdeführerin.

3.6.3 Rechtliche Beurteilung

Es kann im Wesentlichen auf die oben unter Punkt 3.5.3 getroffenen Ausführungen verwiesen werden. Auch im Bereich von ****B**** war keine privatwirtschaftliche Betätigung gegeben und es wurden keine Einnahmen erzielt. Aufgrund der Zuordnung zum hoheitlichen/nicht-wirtschaftlichen Bereich kann auch keine umsatzsteuerliche Reiheneistung vorliegen.

Eine Vorsteuerabzugsberechtigung steht der Beschwerdeführerin hinsichtlich der ihr im Zusammenhang mit der Initiative ****B**** in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge somit nicht zu. Die von der belangten Behörde vorgenommene Hinzurechnung der Vorsteuerbeträge erfolgte zu Recht.

4. Büchereien (Tz 8)

4.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betrieb (und betreibt) an diversen Standorten in ihrem Gemeindegebiet Büchereien. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unterwarf sie (unter der Annahme der Gemeinnützigkeit) sämtliche Umsätze dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10%.

Um Bücher und Zeitschriften sowie auch „AV-Medien“ (elektronische Medien, wie DVD, CD, Hörbücher, etc) entleihen zu können, wurde von den Büchereien eine Jahreskombikarte ausgegeben. Ohne vorigen Erwerb der Jahreskombikarte war eine Entlehnung nicht möglich.

Von der belangten Behörde wurde eine Schätzung hinsichtlich des Verhältnisses der Entlehnungen von Büchern/Zeitschriften zu AV-Medien vorgenommen (auf dieser Schätzung beruhen die von der belangten Behörde diesbezüglich vorgenommenen Umsatzsteuerfestsetzungen). Die Korrektheit der vorgenommenen Schätzung wird von der Beschwerdeführerin ausdrücklich bestätigt.

Festzustellen ist, dass für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Rechtsgrundlage vorlag, in der auf die Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks der Büchereien eingegangen

wurde. Weder war eine Satzung vorhanden, die eine unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck vorsah und die Betätigung umschrieb, noch lag eine andere Rechtsgrundlage, wie etwa eine Geschäfts- oder Betriebsordnung, ein Gesetz oder eine Richtlinie, etc, vor.

Anzumerken ist, dass der Gemeinderatsausschuss der Beschwerdeführerin mittlerweile (im Jahr 2016) die Satzung für den gemeinnützigen Betrieb der Büchereien, samt den erforderlichen Umschreibungen, beschlossen hat.

4.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich im Allgemeinen aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, aus den eingegangenen Vorhaltsbeantwortungen der Beschwerdeführerin sowie aus den im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung vorgenommenen Befragungen. Die Feststellungen können im Übrigen als unstrittig angesehen werden.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung hinsichtlich des Verhältnisses der Entlehnungen von Büchern/Zeitschriften zu AV-Medien wurde zunächst von Seiten der Beschwerdeführerin bestritten. Vom Gericht wurde der Beschwerdeführerin daher der Auftrag erteilt, einen alternativen Schätzungsvorschlag vorzulegen. Diesem Auftrag kam die Beschwerdeführerin nicht nach, vielmehr erklärte sie sich im Rahmen des zweiten Verhandlungstermins letztendlich mit der von der belangten Behörde vorgenommenen Aufteilung ausdrücklich zufrieden. Nach Auffassung des Gerichts erweist sich die vorgenommene Aufteilung als plausibel und sachgerecht.

4.3 Rechtliche Beurteilung

Als strittig erwies sich, ob die Leistungen des Büchereibetriebs gemeinnützigen Zwecken dienen und derart generell sämtliche Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen. Sollte der ermäßigte Steuersatz mangels Gemeinnützigkeit nicht anwendbar sein, war zu klären, in welchem Verhältnis die Einnahmen aus den ausgegebenen Jahreskombikarten, die sowohl zur dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegenden Entlehnung von Büchern und Zeitschriften als auch zur dem Normalsteuersatz von 20% unterliegenden Entlehnung von elektronischen Medien berechtigen, aufzuteilen sind.

Vorweg ist klarzulegen, dass die Betreuung des Büchereibetriebs, entsprechend der unter Punkt 1. dargelegten Beurteilung, als wirtschaftlich selbständige Einrichtung, die einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen dient, einen BgA begründet und derart der Umsatzsteuer unterworfen ist.

Gemäß § 10 Abs 2 Z 4 UStG unterliegen Leistungen von Körperschaften, die ua gemeinnützigen Zwecken dienen, grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10%. Die Begünstigung gilt gemäß § 34 Abs 2 BAO ua auch für BgA von Kör.

Gemeinnützig sind nach § 35 Abs 1 BAO solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine solche Förderung liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass gemäß § 34 BAO sowohl nach den Rechtsgrundlagen als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar ein gemeinnütziger Zweck verfolgt wird.

Gemäß § 41 Abs 1 BAO hat die Satzung der Körperschaft bzw des BgA eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck ausdrücklich vorzusehen und diese Betätigung auch genau zu umschreiben. Als Satzung in diesem Sinne gilt auch jede andere, sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage. So würde sich etwa auch eine von den Gemeindevertretern beschlossene Geschäfts- oder Betriebsordnung oder eine Richtlinie, in der die Ziele, die ausschließliche und unmittelbare Zielverfolgung und die Organisation festgelegt sind, als ausreichend erweisen.

Entsprechend der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen lag in den beschwerdegegenständlichen Jahren eine derartige Rechtsgrundlage nicht vor. Es existierte nicht einmal eine Geschäfts- oder Betriebsordnung oder eine Richtlinie im bezeichneten Sinne, bzw konnten auch aus den von der Beschwerdeführerin benannten Gesetzesstellen keine entsprechenden Umschreibungen entnommen werden.

Anders als von der Beschwerdeführerin vorgebracht, ist das Erfordernis einer entsprechenden Vorsehung in der Satzung oder Geschäfts- oder Betriebsordnung bzw Richtlinie als zwingend anzusehen. Nach § 41 Abs 1 BAO *muss* die Rechtsgrundlage eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben (vgl VwGH 11.4.1991, 90/13/0296). Als nicht ausreichend erweist sich, wie die Beschwerdeführerin vermeint, dass die Einrichtungen dem Volksbildungswesen dienten und den „*Paradefall einer gemeinnützigen Tätigkeit*“ darstellten und daher als gemeinnützig zu beurteilen wären. Auch kann durch die im Jahr 2016 erfolgte Satzungsänderung keine diesbezügliche Sanierung hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Jahre erfolgen (vgl VwGH 25.7.2013, 2010/15/0082). Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 10 Abs 2 Z 4 UStG unter Berufung auf die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke kann somit nicht zur Anwendung gelangen.

Gemäß § 10 Abs 2 Z 2 UStG gelangt für die Entlehnung von Büchern und Zeitschriften jedoch (ohnedies) der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% zur Anwendung. Entlehnungen von elektronischen Medien sowie sonstige Umsätze der Büchereien unterliegen jedoch nach § 10 Abs 1 UStG dem Normalsteuersatz von 20%.

Von der belangten Behörde wurden die durch die Ausgabe der Jahreskombikarte erzielten Entgelte, die somit sowohl zur (dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden) Entlehnung von Büchern und Zeitschriften als auch zur (dem Normalsteuersatz unterliegenden) Entlehnung von elektronischen Medien ermächtigte, im Verhältnis der Entlehnungen von Büchern/Zeitschriften versus AV-Medien gesplittet und derart anteilig dem Umsatzsteuersatz von 10% bzw 20% unterworfen. Sonstige Einnahmen, wie etwa für den Verkauf von Tragetaschen und Ausdrucken, wurden dem Steuersatz von 20% unterworfen.

Nach Auffassung des Gerichts erweist sich die vorgenommene Splittung und verhältnismäßige Unterwerfung unter den Normalsteuersatz bzw ermäßigten Steuersatz als sachgerecht. Auch die Unterwerfung der sonstigen Einnahmen unter den Normalsteuersatz erfolgte rechtmäßig. Den Beurteilungen der belangten Behörde wird somit gefolgt.

Anders als von der Beschwerdeführerin vorgebracht, vermag im Übrigen auch der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kein anderes Ergebnis nach sich zu ziehen. Dies bereits aus dem Grund, da gegenständlich kein Verhältnis von Hauptleistung zu unselbständiger Nebenleistung vorliegt (vgl etwa VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072).

Die von der belangten Behörde vorgenommenen Umsatzsteuerfestsetzungen erfolgten somit zu Recht.

5. Bedürfnisanstalten (Tz 9)

5.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin verfügt über zahlreiche, quer über das Gemeindegebiet verteilte WC-Anlagen, sogenannte Bedürfnisanstalten. Die Zuständigkeit für die Bedürfnisanstalten war (und ist) innerhalb der Verwaltungsorganisation der Beschwerdeführerin im Wesentlichen der ****MA-Y**** (Abfallwirtschaft, Straßenreinigung und Fuhrpark) zugeordnet.

Mit der laufenden „*Betriebsführung und Reinigung*“ der WC-Anlagen beauftragte die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 2000 die „****H**** *Reinigungsdienst Gesellschaft m.b.H.*“ (in der Folge: Reinigungsunternehmen). Unter „*Betriebsführung*“ wurde dabei im Wesentlichen (bloß) die laufende Reinigung, Wartung und, falls am konkreten Standort vorgesehen, die Einhebung des vorgeschriebenen Benutzungsentgelts verstanden.

Die Beauftragung beruhte auf einem zwischen der Beschwerdeführerin und dem Reinigungsunternehmen abgeschlossenen Werkvertrag, mit dem das Reinigungsunternehmen zunächst bis in das Jahr 2012 verpflichtet wurde. Der Vertrag wurde in der Folge verlängert, schließlich wieder neu ausgeschrieben und dabei wiederum dasselbe Reinigungsunternehmen beauftragt. Den Beauftragungen lag jeweils ein nach Maßgabe des Regimes des

Bundesvergabegesetzes (BVerG) idgF europaweit ausgeschriebenes offenes Verfahren zu Grunde.

Die Gesellschaftsanteile der „**H** Reinigungsdienst Gesellschaft m.b.H.“ wurden (und werden) von natürlichen Personen gehalten, die Beschwerdeführerin war/ist daran weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt. Der Unternehmensgegenstand lautet:

„Gebäudereinigung, Schneeräumung und Reinigung von Verkehrsflächen, Herstellung von Bodenmarkierungen auf Verkehrsflächen, Schädlingsbekämpfung, Betreuung von Gartenanlagen, Errichtung und Betrieb von Bedürfnisanstalten, Arbeitskräfteüberlassung, Beteiligung an und Geschäftsführung von anderen Unternehmen, Handel mit Waren aller Art.“

Die Aufgaben des beauftragten Reinigungsunternehmens erschöpften sich im Wesentlichen in der an sämtlichen Standorten vorzunehmenden laufenden Reinigung und Wartung, worunter etwa die Vornahme einfacher Instandhaltungsarbeiten, wie beispielsweise das Auswechseln von Glühbirnen sowie das Nachfüllen/Nachbestücken mit Hygieneartikel zu verstehen ist. In den mit Wartungspersonal besetzten Standorten hatte das Reinigungsunternehmen darüber hinaus von den Kunden der Bedürfnisanstalten für die Kabinenbenutzung ein von der Beschwerdeführerin vorgeschriebenes Benutzungsentgelt einzuheben. Bei der Beauftragung des Reinigungsunternehmens handelte es sich um einen Gesamtauftrag, ohne Differenzierung, ob es sich im Einzelfall um einen Standort mit oder ohne Einhebung eines Benutzungsentgelts handelt.

Im Fall von auftretenden Schadensfällen (etwa mutwillige Beschädigungen, einfache Abnutzungen, etc) erfolgten vom Reinigungsunternehmen Meldungen an die Beschwerdeführerin. Letztere veranlasste daraufhin auf eigene Rechnung entsprechende Reparaturen.

Betreffend die Beschwerdeführerin ist auszuführen, dass sämtliche Anlagen von ihr errichtet wurden und in ihrem alleinigen Eigentum standen (bzw stehen). Nur die Beschwerdeführerin verfügt über das alleinige Recht auf Gebrauch, Veränderung, Belastung oder Veräußerung. Ende 2013 übertrug die Beschwerdeführerin einen größeren Teil der Standorte von der **MA-Y** in die Zuständigkeit der ***er Linien, das Beauftragungsvolumen des betreffenden Reinigungsunternehmens verringerte sich dadurch entsprechend.

Die Beschwerdeführerin blieb (und bleibt) selbst für die Planung der Standorte, für Neuerrichtungen und Modernisierungen, für das Auflassen von Standorten, für den Abbruch von Kabinen, für laufende Instandhaltungsarbeiten (mit Ausnahme der einfachen, dem Reinigungsunternehmen überantworteten Arbeiten), sowie etwa auch für das Bereitstellen von aktuellen Übersichten für die allgemeine Öffentlichkeit zuständig. Insgesamt nahm die Beschwerdeführerin somit, mit Ausnahme jener ausdrücklichen Tätigkeiten, die vertraglich dem beauftragten Unternehmen übertragen wurden, sämtliche Aufgaben in Zusammenhang

mit den Bedürfnisanstalten selbständig und durch eigene Bedienstete im Rahmen der eigenen Organisationsregelungen wahr.

Auch laufende Aufwendungen, wie etwa Strom, Gas, etc, wurden von der Beschwerdeführerin getragen und direkt von ihr an die jeweiligen Lieferanten entrichtet.

Die Beschwerdeführerin war (und ist) auch Vertragspartnerin eines Kondomautomaten-aufstellers und überließ an den unterschiedlichen Standorten Flächen an den Aufsteller zur Anbringung und Betreibung von Automaten. Sie vereinnahmte dafür im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auf eigene Rechnung ein Entgelt von gesamt rund EUR 4.000,00 pro Jahr.

Schließlich verblieben auch die regelmäßigen Kontrollen sowie das Anordnen von Korrekturmaßnahmen im Zuständigkeitsbereich der Beschwerdeführerin bzw der zuständigen ****MA-Y****.

Im äußeren Erscheinungsbild der Bedürfnisanstalten war (und ist) der Außenauftritt der Beschwerdeführerin klar erkennbar. Die einzelnen Anlagen sind im Wesentlichen gleich gebrandet. Vor Ort findet sich stets klar und gut sichtbar an mehreren Stellen „*Öffentliches WC der Stadt ****“ angeführt. Zwar ist auf vereinzelt Aushängen auch das betreffende Reinigungsunternehmen erwähnt, im Verhältnis zur Benennung der Beschwerdeführerin jedoch in qualitativ und quantitativ deutlich untergeordneter Hinsicht. Allgemein lässt sich den Aushängen an den einzelnen Standorten entnehmen, dass es sich bei den Bedürfnisanstalten um Anlagen der Beschwerdeführerin handelt. Es ergibt sich hingegen nicht sofort, dass die Betriebsführung vom betreffenden Reinigungsunternehmen vorgenommen wird. Es ist davon auszugehen, dass der Außenauftritt/das Branding der Beschwerdeführerin von Kunden vor Ort sehr rasch wahrgenommen wird, hingegen der Außenauftritt des Reinigungsunternehmens kaum bemerkt wird.

Auf den offiziellen Websites der Beschwerdeführerin finden sich alle Standorte der Bedürfnisanstalten dargestellt (als „*öffentliche WC-Anlagen*“ bezeichnet; vgl etwa https://www.***.gv.at/; als Verantwortlicher für die Website findet sich angeführt „*Stadt *** / Abfallwirtschaft, Straßenreinigung und Fuhrpark*“). Dabei ist auch ein Übersichtsplan für die einzelnen Standorte zu finden, bei dem jeweils angeführt ist, dass die Anstalten von der zuständigen Magistratsabteilung der Beschwerdeführerin verwaltet werden.

Sofern für die Kabinenbenutzung eine Benutzungsgebühr eingehoben wurde, erhielten die Kunden einen vorgedruckten Beleg, auf dem einerseits das Reinigungsunternehmen bezeichnet wird und sich andererseits auch der klare Hinweis „*Im Auftrag der Stadt ****“ aufgedruckt findet.

Es ergibt sich daraus, dass primär die Beschwerdeführerin den Kunden gegenüber als Leistungserbringerin aufschien, die Kunden somit im Regelfall davon ausgingen, eine Leistung direkt von der Beschwerdeführerin empfangen zu haben.

Für die Benutzung der Bedürfnisanstalten war (und ist) an jenen Standorten, an denen vor Ort Wartungspersonal eingesetzt ist, von den Kunden für die Kabinenbenutzung ein Benutzungsentgelt zu entrichten. An den übrigen Standorten war/ist die Benutzung kostenfrei. Es wurde dabei von der **MA-Y** vorgegeben, an welchen Standorten ein Benutzungsentgelt einzuheben war, bzw wurde auch die konkrete Höhe für die einzelnen Standorte vorgegeben (aktuell bei Kabinenbenutzung meist EUR 0,50, inkl USt).

Das Benutzungsentgelt wurde von den Kunden direkt an das Reinigungsunternehmen entrichtet. Entsprechend der vertraglichen Regelungen war das Reinigungsunternehmen berechtigt, die Benutzungsentgelte als anteiligen Werklohn für die erbrachten Leistungen auf eigene Rechnung einzubehalten.

Als Werklohn für Betriebsführung und Reinigung kamen dem Reinigungsunternehmen derart einerseits die direkt vor Ort an einzelnen Standorten eingenommenen Benutzungsentgelte zu, andererseits verrechnete das Reinigungsunternehmen der Beschwerdeführerin jährliche Honorare.

Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum ergeben sich daraus die nachfolgend angeführten Einnahmen des Reinigungsunternehmens bzw die dargestellte Aufteilung zwischen den von der Beschwerdeführerin sowie von den von Kunden entrichteten Beträgen (jeweils netto):

Jahr	Von der BF erhaltene Nettohonorare		Von Kunden erhaltene Nettobenutzungsentgelte	
2005	2.765.490,25	89,63%	319.880,42	10,37%
2006	2.727.619,75	89,65%	314.930,00	10,35%
2007	2.581.737,65	87,30%	375.515,83	12,70%
2008	2.761.072,70	87,38%	398.659,58	12,62%

Betreffend das Verhältnis von „*entgeltlichen*“ zu „*unentgeltlichen*“ Standorten ist auszuführen, dass von den im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bestehenden 318 Standorten, an 34 Standorten (10,69%) ein Benutzungsentgelt eingehoben wurde (an diesen Standorten war

Wartungspersonal vor Ort eingesetzt) und demgegenüber 284 Standorte unentgeltlich zur Verfügung standen.

Darauf hinzuweisen ist, dass es sich bei den „*entgeltlichen Standorten*“ im Wesentlichen um bedeutend großflächigere und stärker frequentierte Standorte (etwa im innerstädtischen Bereich oder in anderen sehr frequentierten Gegenden) handelt. Unter Berücksichtigung der ausnehmend differenzierten Frequenzen an den einzelnen Standorten (einzelne Standorte erbrachten ihre Leistungen an einen überproportional großen Kundenkreis) und ungleichen Flächen der einzelnen Standorte, erscheint eine vorzunehmende Aufteilung der einzelnen Standorte nach den (dem Reinigungsunternehmen) tatsächlich angefallenen Kosten als sachgerecht. Es ergibt sich dabei (aufgrund des sich durch die größeren Flächen und der höheren Frequenz ergebenden höheren Reinigungsbedarfs und Ressourceneinsatzes) folgendes Aufteilungsverhältnis:

Jahr	Kosten entgeltliche Standorte		Kosten unentgeltliche Standorte		Gesamtkosten
2005	1.607.210,43	68,85%	727.100,59	31,15%	2.334.311,02
2006	1.579.370,65	69,59%	690.191,81	30,41%	2.269.562,46
2007	1.632.637,08	70,63%	679.012,51	29,37%	2.311.649,59
2008	1.786.799,00	61,09%	1.137.971,98	38,91%	2.924.770,98

Auf die dem Reinigungsunternehmen im Zusammenhang mit den Bedürfnisanstalten entstandenen Gesamtkosten bezogen, ergeben sich von den Kunden der Bedürfnisanstalten getragene Anteile von 13,63% bis 16,24%:

Jahr	Gesamtkosten (netto)	Von Kunden vereinnahmte Nettohonore	Prozentueller Anteil
2005	2.334.311,02	319.880,42	13,70
2006	2.269.562,46	314.930,00	13,88
2007	2.311.649,59	375.515,83	16,24
2008	2.924.770,98	398.659,58	13,63

Festzustellen ist, dass die Aufgabenwahrnehmung der Betreuung der Bedürfnisanstalten als solche bei der Beschwerdeführerin verblieb. Die Beschwerdeführerin wollte (will) ihren Bürgern bzw der Öffentlichkeit Bedürfnisanstalten bereitstellen. Bloß mit der beschriebenen Betriebsführung und Reinigung wurde von der Beschwerdeführerin jeweils für bestimmte Zeiträume ein privates Reinigungsunternehmen beauftragt. Damit wurde bloß die technische Durchführung teilweise an das Reinigungsunternehmen übertragen.

Betreffend die Wettbewerbssituation bleibt darauf hinzuweisen, dass sich mittlerweile auch zahlreiche private (gewerbliche) Anbieter von WC-Anlagen am Markt befinden. Dies auch im Gemeindegebiet der Beschwerdeführerin.

5.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich im Allgemeinen aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, aus den im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung vorgenommenen Befragungen, aus der öffentlich einsehbaren Geschäftseinteilung des Magistrats der Beschwerdeführerin sowie aus dem offenen Firmenbuch.

Insbesondere wurden von Seiten des Gerichts die Vorlage diverser Urkunden abverlangt, wie etwa Angebote und Verträge, sowie die Bekanntgabe konkreter Daten aus dem Rechnungswesen des Reinigungsunternehmens. Unter anderem wurde der Geschäftsführer des Reinigungsunternehmens vom Gericht auch aufgefordert, entsprechende Daten zur Aufteilung zwischen den entgeltlichen und unentgeltlichen Standorten der Bedürfnisanstalten bekannt zu geben. Es erscheint plausibel, dass, sofern überhaupt die Vornahme einer Aufteilung als erforderlich erscheint, eine bloße Trennung rein nach Standorten kein sachgerechtes Bild über das Verhältnis Entgeltlichkeit zu Unentgeltlichkeit vermittelt. Vielmehr muss auf den tatsächlichen Umfang der erbrachten Leistungen Bezug genommen werden, wofür sich eben die Miteinbeziehung von Parametern wie Größe und Lage des Standorts, etc,

anbietet. Letztendlich kann dies sachgerecht durch eine Aufgliederung nach den dem Reinigungsunternehmen entstandenen Kosten bewerkstelligt werden.

Entgegen der von der belangten Behörde geäußerten Meinung, traf das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung die Feststellung, dass im äußeren Erscheinungsbild klar der Außenauftritt der Beschwerdeführerin erkennbar ist, bzw Kunden davon ausgehen, eine Leistung der Beschwerdeführerin zu erhalten. Diese Feststellungen basieren nicht nur auf den vorgelegten Dokumenten, durchgeführten Internet-Recherchen und vorgenommenen Befragungen, sondern auch auf durchgeführten Besichtigungen an Ort und Stelle an mehreren Standorten der Bedürfnisanstalten.

Es wurde im Übrigen auf die von Seiten des Gerichts angeregten Einvernahmen des Geschäftsführers des Reinigungsunternehmens sowie des Abteilungsleiters der zuständigen Magistratsabteilung von beiden Parteien verzichtet und im Zuge des Verfahrens wurden infolge der Beibringung zahlreicher alternativer Nachweise die Einvernahmen auch von Seiten des Gerichts nicht mehr als erforderlich erachtet.

Mit Ausnahme der Frage des äußeren Erscheinungsbildes sowie der Verhältnisaufteilung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Standorten können die übrigen getroffenen Feststellungen als unstrittig bezeichnet werden.

5.3 Rechtliche Beurteilung

Als strittig erwies sich, ob der Beschwerdeführerin hinsichtlich der vom Reinigungsunternehmen in Rechnung gestellten Umsatzsteuer der Vorsteuerabzug zusteht. Nach Auffassung der belangten Behörde begründeten die Bedürfnisanstalten bereits mangels unmittelbar erzielter Einnahmen keinen BgA, weshalb generell keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben sei. Für den Fall der gerichtlichen Beurteilung, dass das Recht auf Vorsteuerabzug dem Grunde nach zustehe, sei der Vorsteuerabzug nach Auffassung der belangten Behörde zumindest im Ausmaß der ermöglichten unentgeltlichen Nutzung der Bedürfnisanstalten auszuschließen.

Nach Vorbringen der Beschwerdeführerin führe bereits der Umstand, dass das beauftragte Reinigungsunternehmen die Benutzungsentgelte auf eigene Rechnung selbst vereinnahmen konnte und es dadurch zu einer Reduktion des durch die Beschwerdeführerin an das Reinigungsunternehmen zu bezahlenden Werklohns kam, zur Begründung eines BgA und einer damit einhergehenden Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin. Darüber hinaus würde die Beschwerdeführerin durch die Überlassung von Flächen für die Anbringung und Betreibung von Kondomautomaten bereits rund EUR 4.000/Jahr erzielen und dadurch schon einen BgA begründen und deshalb vorsteuerabzugsberechtigt sein.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts erfolgt diesbezüglich zunächst der Verweis auf die bereits oben unter Punkt 1. ausgebreitete Beurteilung, dass die Begründung eines BgA gemäß § 2 Abs 1 KStG eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung erfordert, die ua einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen dient.

Zumal die der Beschwerdeführerin vom Kondomautomatenaufsteller zugeflossenen Einnahmen nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht keinen ausreichenden (genügenden) unmittelbaren Zusammenhang mit den Leistungen der Bedürfnisanstalten aufweisen, ist zu qualifizieren, dass die Beschwerdeführerin keine mit den Bedürfnisanstalten direkt in Verbindung stehenden Einnahmen erzielte. Bereits dadurch wird weder der nationalen Vorschrift des § 2 Abs 1 KStG, die ua eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht sowie der Einnahmenerzielung verlangt, noch der unionsrechtlichen Vorgabe der Dienstleistungserbringung gegen Entgelt – zumindest dem ersten Anschein nach – entsprochen.

5.3.1 Zum Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Reihenleistung

Im Sinne einer umsatzsteuerlichen Reihenleistung wird von Seiten des Gerichts jedoch die Prüfung vorgenommen, ob die dem Reinigungsunternehmen zugeflossenen Einnahmen der Beschwerdeführerin bzw der von ihr geführten Einheit zugerechnet werden können und derart zur Begründung eines BgA führen können (vgl zur Reihenleistung etwa *Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar, 5. Auflage [2017] zu § 2 UStG Rz 192 und 201 f bzw zu § 1 UStG Rz 268; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3. Auflage [2014] Rz 685 und 883; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON [Stand 1.1.2021] § 2 Rz 288 und 295 f; *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* [Hrsg], UStG, 3. Auflage [2021], § 2 Rz 337 f; *Peyerl*, Die Umsatzbesteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie [Teil II], FJ 2010, 170).

Nach dem Konzept der Reihenleistung kann auch dann von der Begründung eines BgA ausgegangen werden, wenn Aufgaben, deren Erfüllung bei eigener Wahrnehmung einen BgA begründen würde, einem anderen Rechtsträger übertragen werden, die Aufgabenwahrnehmung als solche jedoch weiterhin bei der KÖR verbleibt und lediglich die technische Durchführung einem Dritten übertragen wird. Es ist dabei davon auszugehen, dass der Dritte an den BgA der KÖR leistet und der BgA seinerseits die Leistungen an die Empfänger (Kunden) erbringt. Die von den Leistungsempfängern entrichteten Entgelte sind dabei, auch wenn sie an den Dritten entrichtet wurden, der KÖR zuzurechnen. Bei der KÖR ist dabei letztlich von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, was zu einer generellen Vorsteuerabzugsberechtigung führt.

Es ist diesbezüglich zunächst zu beurteilen, dass die Betreibung der Bedürfnisanstalten, wäre sie von der Beschwerdeführerin (gänzlich) selbst vorgenommen worden (und hätte sie derart selbst die Benutzungsentgelte eingenommen), bei dieser einen BgA begründet hätte.

Dem grundsätzlichen Einwand der belangten Behörde, dass es sich beim Betrieb einer als öffentliche Einrichtung gewidmeten kommunalen WC-Anlage um eine Grundaufgabe im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge handle, die insbesondere bei unentgeltlicher Nutzungsmöglichkeit durch die Allgemeinheit eine hoheitliche Tätigkeit darstelle (BFH 7.11.2007, I R 52/06 BStBl II 2009, 248; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3. Auflage [2014] Rz 944), wird mit dem Verweis darauf entgegengetreten, dass eine Tätigkeit, die, wie im gegenständlichen Fall gegeben, auch von privaten Personen oder Personenvereinigungen ausgeübt werden kann, bereits nach älterer nationaler Auffassung keinen Hoheitsbetrieb begründet (vgl. VwGH 19.10.1972, 2119/71; 22.2.1973, 0906/72). Der geforderten Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht sowie der Einnahmenerzielung würde bei eigener Wahrnehmung durch die Beschwerdeführerin durch die eigene Einhebung des Benützungsentgelts entsprochen. Dass sich das Benutzungsentgelt nicht als kostendeckend erweist, führt dabei zu keiner anderen Beurteilung, da der Gesetzeswortlaut weder eine Gewinnerzielungsabsicht fordert und generell ein BgA auch dann vorliegen kann, wenn Leistungen unter den Selbstkosten erbracht werden. Relevant ist bloß das Vorliegen von Einnahmen von wirtschaftlichen Gewicht (VwGH 17.10.2001, 99/13/0002), generell ohne Bedeutung ist auch das Verhältnis der Einnahmen zu den Ausgaben (VwGH 14.1.1982, 81/15/0037).

Bestätigt findet sich diese Beurteilung durch eine richtlinienkonforme Auslegung, zumal bei eigener Wahrnehmung von der Beschwerdeführerin gemäß Art 9 MwStSyst-RL eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausgeübt worden wäre, weil insbesondere Gegenstände zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt und die Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht worden wären (der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL erstreckt sich auf einen weiten Bereich; vgl. EuGH 12.9.2000, *Kommission/Hellenische Republik*, C-260/98; 20.6.2013, *Fuchs*, C-219/12). Auch in unionsrechtlicher Hinsicht erweist sich die Höhe der jeweiligen Gegenleistung prinzipiell nicht als maßgeblich. Entscheidend ist vielmehr, dass von der Beschwerdeführerin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht wurden.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass es sich auch für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit als unerheblich erweist, dass die Tätigkeit, wie im gegenständlichen Fall, aus Gründen des Gemeinwohls durchgeführt und durch entsprechende Normen zugewiesen und geregelt ist (vgl. EuGH 29.10.2009, *Kommission/Finnland*, C-246/08). Der unmittelbare Zusammenhang zwischen erbrachter Dienstleistung und empfangener Gegenleistung vermag auch dadurch nicht beeinträchtigt zu werden, dass die Höhe des Benutzungsentgelts von der Beschwerdeführerin pauschal festgesetzt wurde (EuGH 27.3.2014,

Le Rayon d'Or SARL, C-151/13; 29.10.2015, *Saudacor*, C-174/14). Schließlich kann auch das vom EuGH teils statuierte Erfordernis der Marktteilnahme (vgl etwa EuGH 6.10.2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08) im gegenständlichen Fall als erfüllt angesehen werden, zumal die Tätigkeit in der Art und Weise ausgeübt wurde, wie sie auch ein privater Betreiber (etwa auf Autobahnraststätten, auf Bahnhöfen, in Shoppingcentern, etc) ausüben würde.

Bezugnehmend auf die von der belangten Behörde zitierte Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs ist noch auszuführen, dass auch dieser im angeführten Urteil (BFH 7.11.2007, I R 52/06 BStBl II 2009,248) darauf hinweist, dass eine Ausübung öffentlicher Gewalt insoweit ausgeschlossen sei, als sich die KöR durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Es ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass mittlerweile auch zahlreiche private (gewerbliche) Anbieter von WC-Anlagen existieren.

Es ergibt sich somit im ersten Schritt, dass die Betreibung der Bedürfnisanstalten bei eigener Wahrnehmung durch die Beschwerdeführerin einen BgA begründet hätte.

Entsprechend der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen verblieb auch die Aufgabewahrnehmung des Betreibens der Bedürfnisanstalten als solche bei der Beschwerdeführerin. Sie blieb, wie oben festgestellt, etwa für Neuerrichtungen und Modernisierungen, für das Auflassen von Standorten, für den Abbruch von Kabinen, für laufende Instandhaltungsarbeiten (mit Ausnahme der einfachen, dem Reinigungsunternehmen überantworteten Arbeiten), sowie etwa auch für das Bereitstellen von aktuellen Übersichten für die allgemeine Öffentlichkeit zuständig. Darüber hinaus nahm sie eigenständige Kontrollen vor, ordnete Korrekturmaßnahmen an und behielt alle Anlagen in ihrem Eigentum. Bloß für jeweils konkrete Zeiträume beauftragte die Beschwerdeführerin, nach erfolgten EU-weiten Ausschreibungen, das Reinigungsunternehmen. Generell blieb die Beschwerdeführerin sogar zentral in die Leistungserbringung eingebunden.

Das gegenständliche Reinigungsunternehmen wurde somit lediglich für gewisse Zeiträume mit der Vornahme technischer Durchführungsarbeiten, im Wesentlichen mit der laufenden Reinigung, mit einfachen Instandhaltungsarbeiten sowie, falls am jeweiligen Standort vorgesehen, mit der Einvernehmung des Benutzungsentgelts beauftragt.

Vor allem trat im gegenständlichen Fall generell die Beschwerdeführerin (und nicht das Reinigungsunternehmen) den Kunden bzw der Öffentlichkeit gegenüber auf, lieh der Leistung sozusagen ihr „Gesicht“. Die Kunden der Bedürfnisanstalten werden, den obigen Sachverhaltsfeststellungen entsprechend, im Wesentlichen davon ausgegangen sein, eine Leistung von der Beschwerdeführerin erhalten zu haben (und nicht vom Reinigungsunternehmen). Es ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass es sich im Umsatzsteuerrecht prinzipiell aus dem Außenverhältnis ergibt, wer als Leistungserbringer

angesehen wird, somit Leistender derjenige ist, der im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl etwa VwGH 31.1.2001, 97/13/0066; 25.7.2013, 2011/15/0151). Dementsprechend sind Leistungen demjenigen zuzurechnen, der im Außenverhältnis im eigenen Namen tätig wird. Das dieserart vom Prinzip der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses getragene Umsatzsteuerrecht (vgl etwa *Ruppe/Achatz*, UStG-Kommentar, 5. Auflage [2017] zu § 1 UStG Rz 268; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON [Stand 1.1.2021] § 2 Rz 295 f) unterscheidet sich diesbezüglich etwa vom Ertragsteuerrecht, bei dem sich die Zurechnung der Einkünfte grundsätzlich nach der Dispositionsbefugnis über die Leistungserbringung, der Möglichkeit der Nutzung der Marktchancen bzw der Entscheidungsbefugnis über die Leistungserbringung richtet (vgl etwa VwGH 21.7.1998, 93/14/0149).

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Gleichklang mit der sogenannten „*Ladenrechtsprechung*“ (vgl etwa BFH 16.3.2000, V R 44/99; VwGH 30.6.1960, 0188/59) zu verweisen, der der Gedanke zugrunde liegt, dass ein Kunde in einem Laden davon ausgehen kann, mit dem Geschäftsbetreiber einen Vertrag abgeschlossen zu haben und dieser daher auch Leistungserbringer ist und nicht als bloßer Vermittler für einen Dritten tätig wird. Will der Geschäftsbetreiber hingegen nur als Vermittler tätig sein, hat er dies im Vorfeld zu verdeutlichen, etwa durch entsprechende Beschilderung oder Hinweise in Prospekten, etc (vgl dazu *Streicher*, Do judge a book by its cover: EuGH liefert Argument zur Bestätigung der Ladenrechtsprechung, LexisNexis Rechtsnews 4.11.2020; siehe dazu auch *Zechner*, Internetplattformen und umsatzsteuerrechtliche Leistungszurechnung am Beispiel Airbnb, ÖStZ 2020/366 mwN; vgl idZ auch EuGH 16.9.2020, XT, C-312/19, wonach für das Selbständigkeitskriterium das Auftreten nach außen hin und der damit beim Vertragspartner erweckte Eindruck maßgeblich sind).

Schließlich findet sich auch die Auffassung vertreten, dass eine Reihenleistung nur im Fall der Erbringung einer Pflichtaufgabe einer KÖR vorliegen kann (vgl etwa *Ruppe/Achatz*, UStG-Kommentar, 5. Auflage [2017] zu § 1 Rz 267). Das Bundesfinanzgericht vermag dieser Auffassung nicht zu folgen, zumal sich eine derartige Formalverpflichtung weder aus dem Gesetzeswortlaut noch allgemein aus der Systematik des Umsatzsteuerrechts als relevantes Kriterium ableiten lässt. Daneben sei bemerkt, dass die Betreibung von Bedürfnisanstalten allenfalls zwar keine Pflichtaufgabe darstellt, im vorliegenden Fall sich jedoch sehr wohl in der „*Geschäftseinteilung für den Magistrat der Stadt *****“ die Aufgabe „*Führen, Errichtung, Betriebsführung und Erhaltung von öffentlichen Bedürfnisanstalten*“ benannt findet und der ***MA-Y*** zugewiesen ist. Faktisch werden die Bürger bzw die Öffentlichkeit davon ausgehen, eine derartige Leistung von einer großen Gemeinde angeboten zu erhalten. Es handelt sich praktisch um eine Grundaufgabe der kommunalen Daseinsvorsorge.

Darauf hinzuweisen bleibt, dass die Rechtmäßigkeit des Konzepts der umsatzsteuerlichen Reihenleistung bislang noch nicht eindeutig durch die Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofs bestätigt wurde. Der Entscheidung vom 19.1.1984, 83/15/0034, liegt jedoch durchaus auch die Vorstellung der Reihenleistung zugrunde: Es wurden dabei Medikamente unmittelbar von Apothekern an Patienten abgegeben, wobei der Verwaltungsgerichtshof davon ausging, dass die jeweiligen Apotheker eine Lieferung der Medikamente an den Sozialversicherungsträger ausführten und der Sozialversicherungsträger Lieferungen an die Patienten (Versicherten). Die derart unterstellten Lieferungen der Apotheker an den Sozialversicherungsträger berechtigten diesen, entsprechende Rechnungen der Apotheker vorausgesetzt, zum Vorsteuerabzug.

Ausdrücklich beschäftigte sich der Verfassungsgerichtshof bereits mit dem Konzept der Reihenleistung und judizierte, dass die Umsatzsteuer in einem Fall „für die Gemeinde zu berücksichtigen“ sei, bei dem sie eine Anstalt zur Ableitung von Abwässern nicht unmittelbar selbst betrieb, sondern sich zur Besorgung dieser Aufgabe eines (im betreffenden Fall von ihr beherrschten) ausgegliederten Rechtsträgers (in Form eines Wasserverbandes) bediente und die Entgelte unmittelbar an den Wasserverband zu entrichten waren (VfGH 13.10.1982, B 478/78; es lag in diesem Fall ein fiktiver BgA nach § 2 Abs 3 UStG, Abfuhr von Spülwasser und Abfällen, vor).

Dem VfGH-Erkenntnis schloss sich bereits das Bundesfinanzgericht an, in dem es in einem Fall, in dem eine Gemeinde die Wasserversorgung ihrer Bevölkerung an einen Dritten übertrug und die Zahlung des Wasserzinses der Endabnehmer direkt an den Dritten erfolgte, erkannte, dass eine umsatzsteuerliche Reihenleistung vorliege (vgl BFG 18.2.2015, RV/2100295/2015). Mit der verbleibenden Tätigkeit, wie der Errichtung von Hausanschlüssen, habe die Gemeinde für Zwecke der Umsatzsteuer einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art geführt. An ihrem gesetzlichen Auftrag (bei der Wasserversorgung ging es um eine Tätigkeit, zu der die Gemeinde verpflichtet war) habe sich dadurch nichts geändert und sie sei auch weiterhin Eigentümerin des Leitungsnetzes innerhalb ihres Versorgungsgebietes geblieben, so das BFG.

Abzugrenzen von einer Reihenleistung wäre nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs schließlich der Fall, dass eine KÖR im Wege einer Nutzungsvereinbarung die Führung eines BgA einem privaten Rechtsträger überträgt (vgl VwGH 4.11.1998, 97/13/0133). Anzumerken ist diesbezüglich, dass im beschwerdegegenständlichen Fall keine entgeltliche Überlassung der Bedürfnisanstalten vorlag, sondern die Beschwerdeführerin das private Reinigungsunternehmen jeweils für einen bestimmten Zeitraum mit der Betriebsführung und Reinigung beauftragte.

In unionsrechtlicher Hinsicht existiert offenbar noch keine explizite Rechtsprechung des EuGH. Es ist aber auf den der MwStSyst-RL zugrundeliegenden Gedanken der Neutralität des Mehrwertsteuersystems zu verweisen. Eine Untersagung des Vorsteuerabzugs würde die Umsatzsteuer für die Beschwerdeführerin zum Kostenfaktor werden lassen und könnte derart zu einer verpönten Wettbewerbsverzerrung führen und so einem wesentlichen Zweck der

Besteuerung der BgA, nämlich KÖR mit privaten Wirtschaftsunternehmen gleichzustellen, wenn (weil) sie mit diesen im Wirtschaftsleben im Wettbewerb stehen (vgl etwa VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101), zuwiderlaufen.

Die vorstehenden Ausführungen bekräftigen somit die vom Bundesfinanzgericht getroffene Beurteilung, dass gegenständlich (falls nicht ohnedies bereits aufgrund des gegebenen Außenverhältnisses eine Zurechnung zur Beschwerdeführerin vorzunehmen ist; vgl dazu VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141) von einer umsatzsteuerlichen Reihenableistung auszugehen ist. Es ist demnach zu unterstellen, dass das Reinigungsunternehmen an die Beschwerdeführerin leistete und diese letztendlich an die Kunden der Bedürfnisanstalten. Die erbrachten Leistungen sowie als Gegenleistung auch die vereinnahmten Benutzungsentgelte sind somit der Beschwerdeführerin zuzurechnen und begründen bei ihr einen BgA. Die damit vorliegende unternehmerische/wirtschaftliche Tätigkeit berechtigt die Beschwerdeführerin nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht zum Abzug der vom Reinigungsunternehmen verrechneten Umsatzsteuerbeträge.

5.3.2 Zur teils unentgeltlichen Leistungserbringung

Entsprechend obiger Sachverhaltsfeststellungen wurde an einzelnen Standorten der Bedürfnisanstalten den Kunden ein Benutzungsentgelt verrechnet, an anderen Standorten wurde die Benutzung der Bedürfnisanstalten kostenlos zur Verfügung gestellt. Nach Auffassung der belangten Behörde stehe der Beschwerdeführerin, auch wenn sich aus dem Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Reihenableistung eine grundsätzliche diesbezügliche Begründung eines BgA ergebe, bereits aus der teils vorliegenden Unentgeltlichkeit keine Vorsteuerabzugsberechtigung zu, bzw sei der Vorsteuerabzug dieser Auffassung nach zumindest anteilig einzuschränken.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird diesbezüglich zunächst auf den vom Gesetzestext des § 2 Abs 1 KStG benutzten Begriffs der „Einrichtung“ verwiesen, an den für das Vorliegen eines BgA angeknüpft wird. Daraus lässt sich bereits ableiten, dass jeweils für eine (einheitliche) Einrichtung als solche die Kriterien für das Vorliegen eines BgA zu prüfen sind (vgl in diesem Sinne etwa auch VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144). Der Prüfungsfokus liegt dabei auf dem Vorliegen einer organisatorischen Zusammenfassung aller die jeweilige Einrichtung ausmachenden qualitativen und quantitativen Erfordernisse (personelle und sachliche Grundlagen), wobei mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt wird. Die geforderte wirtschaftliche Selbständigkeit ergibt sich dabei unter anderem durch eine einheitliche/besondere Leitung, durch einheitliches Personal bzw durch einen geschlossenen Geschäftskreis (vgl VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141; siehe dazu auch die oben unter Punkt 3.3 getroffenen Ausführungen). Demgegenüber ist für das

Vorliegen einer Einrichtung weniger auf einzelne Betriebsstätten im Sinne von festen örtlichen Anlagen oder Einrichtungen abzustellen (vgl. in diesem Sinne VwGH 8.11.1989, 88/13/0101).

Es ergibt sich, dass die Bedürfnisanstalten als solche eine einheitliche Einrichtung darstellen, unabhängig davon, ob am konkreten Standort ein Entgelt vorgeschrieben wird oder die Benutzung kostenlos zur Verfügung gestellt wird. An allen Standorten wird ein und dieselbe Tätigkeit erbracht bzw. wirtschaftliche Leistung ausgeführt, dies unter einer einheitlichen Leitung, Verwaltung und Organisation. Darüber hinaus ist bei der Betreuung der Bedürfnisanstalten auch eine einheitliche wettbewerbsrelevante Tätigkeit gegeben.

Die von den Bedürfnisanstalten ausgeführten Leistungen dienen – das Vorliegen von umsatzsteuerlichen Reihenleistungen vorausgesetzt – der Einnahmenerzielung der Einrichtung. Weder fallen Einnahmen bloß zufällig oder außerplanmäßig an, noch werden die Leistungen generell zum Nulltarif erbracht (vgl. VwGH 28.11.1980, 1709/77). Gesamt fließt ein nicht unwesentlicher Betrag als von den Kunden bezahltes Benutzungsentgelt zu (über EUR 300.000/Jahr). Dass sich das zugeflossene Entgelt nicht als kostendeckend erweist (in den beschwerdegegenständlichen Jahren wurden zwischen 13,63% und 16,24% der Gesamtkosten durch die Benutzungsentgelte gedeckt), sondern von der Beschwerdeführerin entsprechende Zuzahlungen geleistet wurden, vermag am Vorliegen einer ausreichenden Einnahmenerzielungsabsicht nichts zu ändern (vgl. VwGH 17.10.2001, 99/13/0002; 29.1.2014, 2010/13/0006; ein BgA kann auch vorliegen, wenn Leistungen zu oder sogar unter den Selbstkosten erbracht werden: VwGH 8.11.1989, 88/13/0101; auch kommt es nicht auf das Verhältnis von Einnahmen zu Ausgaben an, sondern bloß darauf, dass die Einnahmen eine Höhe erreichen, die für eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht spricht: VwGH 14.1.1982, 81/15/0037). Die geforderte Einnahmenerzielungsabsicht ist im gegenständlichen Fall somit (für die gesamte Einrichtung) erfüllt.

Auch gelangt im Zusammenhang mit den Bedürfnisanstalten weder eine unechte Umsatzsteuerbefreiung zur Anwendung, noch ist der hoheitliche bzw. nichtwirtschaftliche Bereich der Beschwerdeführerin betroffen (vgl. dazu VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163; siehe dazu auch die oben unter Punkt 5.3.1 getroffenen Ausführungen, wonach auch bei teilweise unentgeltlicher Leistungserbringung nach Auffassung des Gerichts keine hoheitliche Tätigkeit vorliegt). Es kann somit auch aus diesen Gründen nicht zur Versagung bzw. zum anteiligen Ausschluss vom Vorsteuerabzug kommen.

Im vorliegenden Fall erbrachte vielmehr eine einheitliche Einrichtung ein und dieselbe (privatwirtschaftliche und steuerpflichtige) Tätigkeit den Kunden gegenüber teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich. Nach (älterer und zum KStG 1966 ergangener) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist es für das Vorliegen eines (einzigen) BgA nicht schädlich, wenn in einem BgA mehrere oder sogar die Mehrzahl der Tätigkeiten unentgeltlich erbracht werden, sofern die aus den Tätigkeiten dieses Betriebs erzielten Einnahmen von

wirtschaftlichem Gewicht sind (vgl VwGH 23.2.1982, 82/14/0012). Wörtlich: *„Eine Einnahmen erzielende Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts wird sohin zwar erst dann zum Betrieb gewerblicher Art, wenn die Einnahmen von einigem wirtschaftlichem Gewicht sind. In welchem Umfang aber diese Einrichtung Betrieb gewerblicher Art ist, das ergibt sich nicht auf Grund der Einnahmen bzw. der der Einnahmenerzielung dienenden Tätigkeit allein. Maßgebend ist vielmehr, inwieweit sich ein bestimmter Tätigkeitsbereich einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt, wobei das Gesetz selbst einige vom quantitativen Merkmal des wirtschaftlichen Gewichts der Einnahmen unabhängige „auf eine Einheit hindeutende“ qualitative Merkmale anführt, zu denen z. B. eine besondere Leitung oder ein geschlossener Geschäftskreis zählen. Bilden mehrere Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 1 vierter Satz KStG „eine Einheit“, so ergeben sie insgesamt einen Betrieb gewerblicher Art, auch wenn aus einem Teil der Tätigkeiten keine Einnahmen erzielt werden, sofern nur die insgesamt erzielten Einnahmen von einigem wirtschaftlichem Gewicht sind (siehe nochmals das Erkenntnis Zl. 1709/77).“*

Es lässt sich daraus ableiten, dass, sofern im Rahmen einer einheitlich zu beurteilenden Einrichtung eine Tätigkeit entgeltlich als auch unentgeltlich erbracht wird, insgesamt ein BgA und damit die grundsätzlich uneingeschränkte Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben ist, sofern die Einnahmen dieser (auch den unentgeltlich erbrachten Teil der Leistungen umfassenden) Einrichtung von wirtschaftlichem Gewicht sind (vgl dazu auch *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3. Auflage [2014] Rz 90). Die vom Reinigungsunternehmen verrechneten Benutzungsentgelte hängen unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit (entgeltliche und unentgeltliche Benutzungsüberlassung der Bedürfnisanstalten) der Beschwerdeführerin zusammen, womit der uneingeschränkte Vorsteuerabzug zustehen muss.

Im gleichen Sinne etwa auch BFG 31.12.2015, RV/5100724/2009: *„Bilden nämlich mehrere Tätigkeiten eine Einheit in der Form, dass ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Tätigkeiten besteht, so ergeben sie insgesamt einen BgA, auch wenn aus einem Teil der Tätigkeiten keine Einnahmen erzielt werden.“*

Von Seiten des Unionsrechts wird, wie oben bereits ausgeführt, ein entgeltlicher Umsatz gefordert, der dann vorliegt, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Dienstleistung und Gegenleistung vorliegt. Eine Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung ist dabei auch nach Unionsrecht nicht erforderlich, die Gegenleistung kann sogar massiv unter dem Marktwert der Leistung liegen (vgl etwa EuGH 9.6.2011, *Camps*, C-285/10).

Konkret bedingt auch der Umstand, dass nicht jeder Leistungsempfänger ein Entgelt zu entrichten hat, nach EuGH-Rechtsprechung offenbar nicht, dass die Entgeltlichkeit verneint wird, bzw führt dieser Umstand in der Regel nicht zu einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

So weist der Gerichtshof in seinem Urteil vom 22.10.2015, *Sveda*, C-126/14, darauf hin, dass der geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen den Eingangskosten und den anschließenden wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen (nur) dann unterbrochen wird, wenn ua Dienstleistungen für Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden. Die dem EuGH-Fall zugrundeliegende teilweise kostenlose Verwendung von Investitionsgütern stellte hingegen den direkten und unmittelbaren Zusammenhang grundsätzlich nicht in Frage, „*der zwischen den Eingangsumsätzen und den das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnenden Ausgangsumsätzen oder mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen besteht.*“ Die teilweise kostenlose Verwendung zog daher keine Auswirkungen auf die Vornahme des (vollen) Vorsteuerabzugs nach sich.

In einer weiteren Entscheidung vom 12.5.2016, *Gemeente Borsele*, C-520/14, welcher zugrundeliegend etwa von einem Drittel der Kunden ein Betrag (für von einer Gemeinde organisierten Schülertransport) entrichtet wurde, bemängelte der EuGH diesen Umstand nicht, sondern ging er dennoch von einer von der betreffenden Gemeinde erbrachten Dienstleistung gegen Entgelt iSv Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL aus (vgl Rn 27). Da die von den Kunden entrichteten Beträge jedoch nur 3% der Transportkosten deckten und der Rest aus öffentlichen Mitteln finanziert wurde, beurteilte der Gerichtshof, dass die bezahlten Beträge eher einer Gebühr, als einem mehrwertsteuerlich relevanten Entgelt gleichzusetzen seien. Die vorliegende „*ausgeprägten Asymmetrie*“ führte dazu, dass die geforderte Unmittelbarkeit zwischen erbrachter Leistung und entrichtetem Gegenwert als nicht erfüllt qualifiziert wurde. Eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL war damit nicht gegeben. Daneben bemängelte der Gerichtshof auch, dass die Gemeinde keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt angeboten habe, sondern vielmehr selbst als Endverbraucher von Beförderungsleistungen in Erscheinung trat.

In keiner Weise rügte der EuGH jedoch den Umstand, dass lediglich von einem Drittel der Kunden ein Entgelt entrichtet wurde. Bloß, dass die vereinnahmte Gesamthöhe des Beitrags in einem ausgeprägten Missverhältnis zu den tatsächlichen Kosten stand, erwies sich für ihn als kritisch.

Im beschwerdegegenständlichen Fall der Bedürfnisanstalten ist ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Bedürfnisanstalten und dem entrichteten Benutzungsentgelt gegeben. Während im Fall der Rs *Gemeente Borsele* die geleisteten Beträge bloß 3% der Kosten deckten, liegt der durch die Einhebung der Benutzungsgebühren erreichte Deckungsgrad im vorliegenden Fall (immerhin) zwischen 13,63% und 16,24%. Eine derart ausgeprägte Asymmetrie liegt sohin nicht vor. Dass die Tätigkeit unter dem Selbstkostenpreis ausgeführt wurde, erweist sich, wie bereits ausgeführt, als nicht weiter erheblich.

Der Beschwerdeführerin steht somit nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der vom Reinigungsunternehmen verrechneten Entgelte der volle, uneingeschränkte Vorsteuerabzug zu. Die von der belangten Behörde vorgenommenen Vorsteuerkürzungen werden vom Bundesfinanzgericht entsprechend abgeändert:

Jahr	Erhöhung Vorsteuerabzug um EUR
2005	553.098,05
2006	545.523,95
2007	516.347,53
2008	552.214,54

6. **MA-Y** Hoheitsbereich – Müllbeseitigung (Tz 11)

6.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin beteiligte sich im beschwerdegegenständlichen Zeitraum an den Projekten „*Kommunikationskonzept Klimaschutz*“, „*Luftreinhaltekongress*“ und „*Projekt Live Earth*“ und leistete dafür gewisse umsatzsteuerpflichtige Zahlungen.

Festzustellen ist, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen der Beteiligung an diesen Projekten weder Einnahmen erzielte, noch eine grundsätzliche Einnahmenerzielungsabsicht vorlag. Generell war keine privatwirtschaftliche Tätigkeit gegeben bzw kein Konnex zu einer solchen Tätigkeit vorliegend.

Die Teilnahme an den Projekten kann zudem auch keinem bestehenden BgA der Beschwerdeführerin zugeordnet werden. Insbesondere kann auch kein Zusammenhang mit dem Bereich „*Müllbeseitigung*“ festgestellt werden. Vielmehr lassen sich die Projekte allgemein dem Bereich „*Umweltschutz*“ zuordnen.

6.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich generell aus dem vorliegenden Verwaltungsakt und aus den im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung vorgenommenen Befragungen. Die Feststellung, dass, entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, kein direkter Zusammenhang der betreffenden Projekte mit dem Bereich „*Müllbeseitigung*“ vorliegt, entspricht der allgemeinen Verkehrsauffassung; zudem stellt sich die getroffene Feststellung nach Auffassung des Gerichts als offensichtlich dar. Dem Vorbringen, dass der allenfalls eintretende Umstand, dass die gegenständlichen Projekte gesamt gesehen zu einer Verringerung der CO₂-Belastungen oder sonstigen Emissionsbelastungen führen könnten, eine sachgerechte Subsumierung unter den Bereich „*Müllbeseitigung*“ erlaube, kann von Seiten des Gerichts nicht gefolgt werden.

6.3 Rechtliche Beurteilung

Wie bereits oben unter Punkt 1. ausgeführt, ist gemäß § 2 Abs 1 KStG für das Vorliegen eines BgA eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung, die ua einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen dient, erforderlich. Auch die unionsrechtlichen Vorgaben bekräftigen die Notwendigkeit des Vorliegens von entgeltlichen Umsätzen. Dementsprechend kann im Zusammenhang mit der Teilnahme an den gegenständlichen Projekten, die generell den Bereich „*Umweltschutz*“ betreffen, kein eigener BgA qualifiziert werden.

Auch eine Zuordnung zu einem anderen (bestehenden) BgA der Beschwerdeführerin ist nicht möglich. Insbesondere ist entsprechend obiger Feststellungen auch kein direkter Zusammenhang mit dem nach § 2 Abs 3 UStG vorliegenden fiktiven BgA der „*Anstalten zur Müllbeseitigung*“ auszumachen. Vielmehr ist ein Konnex mit der hoheitlichen Tätigkeit des „*Umweltschutzes*“ gegeben. Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit liegt somit gemäß § 2 Abs 5 KStG nicht vor.

Für die im Zusammenhang mit den Projekten „*Kommunikationskonzept Klimaschutz*“, „*Luftreinhaltekongress*“ und „*Projekt Live Earth*“ verrechneten Umsatzsteuerbeträge steht der Beschwerdeführerin somit keine Vorsteuerabzugsberechtigung zu. Die von der belangten Behörde vorgenommenen Hinzurechnungen der Vorsteuerbeträge erfolgten somit zu Recht.

7. Anschaffung Kehrmaschinen (Tz 14)

7.1 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Von der Beschwerdeführerin wurden vor bzw im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nachfolgend aufgelistete Kehrmaschinen angeschafft:

Betriebsnummer	Anschaffungskosten	Datum
6204-48	166.532,16	01.07.2000
6224-48	144.968,73	01.07.2001
6225-48	144.968,73	01.07.2001
6270-48	162.403,00	31.12.2007
6282-48	201.612,00	29.08.2007
6283-48	201.612,00	29.08.2007

Die Maschinen wurden von der Beschwerdeführerin dem Ansatz Müllbeseitigung zugeordnet und es wurde der volle Vorsteuerabzug dafür in Anspruch genommen. Teilweise wurden die Maschinen von der Beschwerdeführerin jedoch auch zur Straßenreinigung verwendet.

Neben der Nutzung für den Bereich Müllbeseitigung waren die Kehrmaschinen jährlich derart 36 Wochen pro Jahr für die Reinigung der Hauptstraßen im Einsatz. Es errechnet sich daraus ein Nutzungsausmaß für die Straßenreinigung von rund 70% (36 von 52 Wochen).

7.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt und insbesondere aus den von beiden Parteien bestätigten Vorhaltsbeantwortungen. Die Zahlen bzw Feststellungen können als unstrittig angesehen werden.

7.3 Rechtliche Beurteilung

Die gegenständlichen Kehrmaschinen wurden teilweise für den Bereich Müllbeseitigung verwendet und teilweise für den Bereich Straßenreinigung.

Gemäß § 2 Abs 3 UStG begründet der Bereich Müllbeseitigung im Bereich der Umsatzsteuer einen sogenannten fiktiven BgA. Hingegen ist der Bereich Straßenreinigung bereits mangels Vorliegens einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht iSd § 2 Abs 1 KStG (auch im Bereich der Umsatzsteuer) dem Hoheitsbereich der Beschwerdeführerin zuzuordnen.

Die derart vom umsatzsteuerlichen BgA Müllbeseitigung an den Hoheitsbereich der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen lösten zwar nach früherer Auffassung Eigenverbrauchstatbestände aus, mittlerweile wurde durch die Rechtsprechung des EuGH (vgl insbesondere EuGH 12.2.2009, *VNLTO*, C-515/07) klargestellt, dass entsprechend der sogenannten Sphärentheorie eine derartige hoheitliche Verwendung nicht zu einer Zuordnung zur privaten Sphäre, sondern zum nichtwirtschaftlichen Bereich innerhalb der unternehmerischen Sphäre der KÖR führt.

Die gemischte Verwendung für den wirtschaftlichen sowie nichtwirtschaftlichen Bereich bewirkt somit, dass zwar eine vollständige Zuordnung zum Unternehmen erfolgt, aber gemäß § 12 Abs 3 und 4 UStG nur ein anteiliger Vorsteuerabzug zusteht. Im Fall einer Änderung der Verhältnisse innerhalb des fünfjährigen Beobachtungszeitraums ist, da eben keine unternehmensfremde, private Nutzung vorliegt, gemäß § 12 Abs 10 UStG eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Die getroffene Beurteilung führt im gegenständlichen Fall somit zu einer Rücknahme der von der belangten Behörde angesetzten Eigenverbrauchsbesteuerung und dem Ansatz von nachfolgend angeführten Beträgen als negative Vorsteuerberichtigungen (die Korrektheit der Beträge wurden von beiden Streitparteien ausdrücklich bestätigt):

Jahr	Verringerung Eigenverbrauch in EUR
2005	23.944,58
2006	30.318,54
2007	30.664,14
2008	30.672,00

Jahr	Negative VSt-Berichtigungen in EUR
2005	12.781,15
2006	12.781,15
2007	12.781,15
2008	15.837,56

8. Zusammenfassende Darstellung der vorgenommenen Abänderungen

Entsprechend der vorstehenden Ausführungen werden von Seiten des Bundesfinanzgerichts gemäß § 279 BAO folgende Bescheidabänderungen vorgenommen:

8.1 Verjährung Verbindungsbüros – **C** (Punkt 2., Tz 1)

Jahr	Erhöhung Vorsteuerabzug um EUR
2005	210.773,44

8.2 Bedürfnisanstalten (Punkt 5., Tz 9)

Jahr	Erhöhung Vorsteuerabzug um EUR
2005	553.098,05
2006	545.523,95
2007	516.347,53
2008	552.214,54

8.3 Anschaffung Kehrmaschinen (Punkt 7., Tz 14):

Jahr	Verringerung Eigenverbrauch in EUR
2005	23.944,58
2006	30.318,54
2007	30.664,14
2008	30.672,00

Jahr	Negative VSt-Berichtigungen in EUR
2005	12.781,15
2006	12.781,15
2007	12.781,15
2008	15.837,56

II. Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Insbesondere besteht zur Frage der Rechtmäßigkeit der umsatzsteuerlichen Reihenerstellung (siehe Punkt 5.3.1) noch keine eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher zuzulassen.

Wien, am 31. August 2021