



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. GZ. RV/1586-W/03

RV/0399-W/04

RV/1899-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Karl Estl, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Beim Bw. handelt es sich um einen nach Landesgesetzen eingerichteten Tourismusverband. Von diesem wurden für die Jahre 1998 bis 2003 Umsatzsteuererklärungen eingebracht, in denen Umsatzsteuerzahllasten wie folgt ausgewiesen werden:

	1998	1999	2000	2001	2002 (€)	2003 (€)
Nicht steuerbare Zuschüsse	352.750,57	1.183.081,33	356.193,25	672.156,45	13.013,46	4.805,35
Umsätze 20%	39.000,00	471.449,17	929.020,83	0,00	0,00	1.190,00
Umsatzsteuer	7.800,00	94.289,83	185.804,17	0,00	0,00	238,00
Vorsteuer	-44.738,77	-182.294,08	-291.680,10	-106.975,99	-3.141,78	-1.397,20
Zahllast	-36.938,77	-88.004,25	-105.875,93	-106.975,99	-3.141,78	-1.159,20

Die Veranlagung der Jahre 1998 bis 2000 wurde vom Finanzamt erklärungsgemäß durchgeführt. Für das Jahr 2001 wurde die Umsatzsteuer mit Bescheid vom 28. Mai 2003 mit S 0,00 festgesetzt. Für die Jahre 2002 und 2003 wurden am 4. Februar 2004 bzw. am 12. Oktober 2004 vorläufige Umsatzsteuerbescheide erlassen, in welchen die Umsatzsteuer ebenfalls mit S 0,00 festgesetzt wurde.

Die Abweichungen zu den eingereichten Umsatzsteuererklärungen 2001 bis 2003 wurden mit nahezu gleich lautenden Bescheidbegründungen vom 2. Juni 2003 für 2001, 9. Februar 2004 für 2002 und 12. Oktober 2004 für 2003 damit erklärt, dass für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 2 und 3 UStG erforderlich sei, dass es sich um eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung handle und diese Tätigkeit sich aus der gesamten Betätigung der Körperschaft genügend hervorheben müsse und eine ausschließlich oder überwiegend nachhaltige, privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht (Bagatellgrenze S 40.000,00 bzw. € 2.900,00) vorliege. Im Hinblick darauf, dass der Bw. in den Jahren 2001 und 2002 keine und im Jahr 2003 Umsätze von lediglich € 1.190,00 erzielt habe, liege auch kein Betrieb gewerblicher Art vor, weshalb die für die Jahre 2001 bis 2003 geltend gemachten Vorsteuern nicht anzuerkennen seien.

Vom Bw. wurde am 16. Juni 2003 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001, am 17. Februar 2004 gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2002 und am 2. November 2004 gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2003 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

In den Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 wurde ausgeführt, dass die vom Finanzamt angesprochene Umsatzgrenze von S 40.000,00 zur Einstufung eines Betriebes gewerblicher Art aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleitet worden sei. Damit sollten lediglich Bagatellfällen und Gelegenheitsaktivitäten von Körperschaften öffentlichen Rechts ausgeschieden werden. Dies aber insbesondere aus dem Gedanken heraus, dass in solchen Bagatellfällen ohnehin keine Wettbewerbsverzerrung durch die unterschiedliche Behandlung gegenüber privaten Unternehmen anzunehmen sei. Diese Umsatzgrenze könne daher nur als Anhaltspunkt für das wirtschaftliche Gewicht des Betriebes gewerblicher Art herangezogen werden.

Im Fall des Bw. seien aber durchaus bedeutsame Aktivitäten gesetzt worden. So sei in den Jahren 1997 und 1998 ein Stadtmarketing – Beratungsprojekt durchgeführt worden, dass angefangen von Marktforschung, der Erstellung von Marketingplänen bis hin zur Ausarbeitung verschiedener Infrastrukturmaßnahmen zur Ortsbildgestaltung beinhaltet habe. Diese Kosten seien teilweise direkt von Betrieben in X. getragen, und vom Bw. als anteilige Werbekosten in Rechnung gestellt worden. In den Jahren 1999 und 2000 seien vom Bw. umfangreiche Werbeveranstaltungen, insbesondere eine Großveranstaltung anlässlich der Milleniumsfeierlichkeiten, durchgeführt worden.

Die steuerpflichtigen Umsätze der Jahre 1999 und 2000 seien daher bedeutend über der Bagatellgrenze von S 40.000,00 gelegen. Nachdem die Milleniumsfeierlichkeiten ein nicht unbeträchtliches Defizit mangels verkaufter Eintrittskarten ergeben hätten, seien vom Vorstand des Bw., nach heftigen Diskussionen, die Aktivitäten im Jahr 2001 drastisch eingeschränkt worden, da die Mehrheit im Vorstand nicht gewillt gewesen sei, weitere Risiken einzugehen. Nachdem sich zwischenzeitig die Finanzsituation des Bw. aufgrund der laufenden Einnahmen aus den Tourismusbeiträgen seitens des Landesverbandes verbessert habe, seien im heurigen Jahr (Anm: 2003) wieder umfangreichere Aktivitäten als in den Jahren 2001 und 2002 geplant. Für das Jahr 2003, seien daher wieder relevanten Umsätze von weit über S 40.000,00 geplant.

Abschließend wurde ersucht, eine erklärungskonforme Umsatzsteuerveranlagung für die Jahre 2001 und 2002 durchzuführen, da der Bw. – in Anlehnung an die Ausführungen von Mag. Dr. Helmut Schuchter und MMag. Gerald Wagner in der Österreichischen Steuerzeitung 5/99 vom 1. März 1999, Seite 88 und 89 - die Ansicht vertrete, dass die S 40.000,00 Grenze nur als Anhaltspunkt für die Einstufung als Betrieb gewerblicher Art anzusehen sei.

In der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wurde auf die Ausführungen in den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 verwiesen und um eine erklärungsgemäße Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2003 ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 UStG 1994).

Die Körperschaften öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlichrechtliche Körperschaften (§ 2 Abs. 3 UStG 1994).

Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist gemäß § 2 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und 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 (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient. Die Absicht Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Der Bw. ist ein nach dem Gesetz über die Organisation und Förderung des Tourismus in Y eingerichteter örtlicher Tourismusverband und damit eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

Die Aufgaben des Bw. sind in § 16 des angeführten Gesetz geregelt und umfassen insbesondere alle im Interesse der Förderung des Tourismus erforderlichen Maßnahmen, vor allem in organisatorischer und finanzieller Hinsicht nach Maßgabe der vom Landesverband Z. festgelegten Marketinglinie sowie die Beratung und Beschlussfassung über die Verwendung

der für Tourismuszwecke eingelangten finanziellen Mittel (Tourismusabgaben, freiwillige Beiträge, Förderungen etc.). Diese gesetzlich geregelten Aufgabenbereiche stellen, soweit sie die Wahrnehmung der Aufgaben der Fremdenverkehrsförderung und die Verwaltung der Abgabenerträge aus den Fremdenverkehrsabgaben betreffen, keine privatwirtschaftliche Tätigkeit dar (VwGH 9.9.1955, 801/53).

Neben den gesetzlich geregelten (hoheitlichen) Tätigkeiten wurden vom Bw. fallweise auch unternehmerisch Tätigkeiten ausgeübt, zumal in einzelnen Jahren Umsätze aus dem Verkauf von Inseraten, Eintrittskarten, T-Shirts, Getränken, Trinkbechern etc. erklärt wurden und der Bw. laut den Ausführungen in der Berufung zudem in den Jahren 1998, 1999 und 2000 diversen Betrieben in X. anteilige Werbekosten in Rechnung gestellt hat. Hinsichtlich dieser (und nur hinsichtlich dieser) gegenüber bestimmten Adressaten erbrachten entgeltlichen Leistungen (Tätigkeiten) des Bw. kann bei Vorliegen der im § 2 Abs. 1 KStG normierten Voraussetzungen ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen.

Als Voraussetzung für die Ansehung eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts wurde vom Verwaltungsgerichtshof, unter Bedachtnahme auf den Wortlaut des § 2 Abs. 1 KStG 1966 und die Rechtsentwicklung seit dem Körperschaftsteuergesetz 1934, in ständiger Rechtsprechung, eine Tätigkeit von einigem Gewicht gefordert. Dieses Merkmal wurde vom Verwaltungsgerichtshof an Hand der Bagatellgrenze des § 21 Abs. 6 UStG 1972 dahingehend präzisiert, dass bei Einrichtungen, deren Einnahmen nicht einmal die Bagatellgrenze von S 40.000,00 erreichen, eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht nicht angenommen werden kann (VwGH 26. Jänner 1994, 92/13/0097, VwGH 28.10.1997, 93/14/0224 u. a.).

Die zu § 2 Abs.1 KStG 1966 entwickelte Rechtsprechung ist nach wie vor beachtlich, da gemäß den Materialien zu § 2 Abs. 1 KStG 1988, 622 BlgNr 17.GP, 14 mit der in der Formulierung erheblich veränderten (gestrafften) Bestimmung des § 2 Abs. 1 KStG 1988 keine inhaltlich Veränderung verbunden sein sollte.

Die vom Bw. vertretene Ansicht, wonach die Bagatellgrenze nur als Anhaltspunkt für die Einstufung als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, ist daher mit der nach wie vor beachtlichen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 2 Abs. 1 KStG 1966 nicht in Einklang zu bringen.

Auch die Ausführungen des Bw., wonach dieser in der Vergangenheit durchaus bedeutsame Aktivitäten (Durchführung eines Stadtmarketing-Projektes, Erstellung von Marketingplänen, Ausarbeitung von Infrastrukturmaßnahmen zur Ortsbildgestaltung etc.) gesetzt hat und die

Absicht besteht auch in Zukunft derartige Aktivitäten zu entfalten, sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates letztlich nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Dies deswegen, weil im verfahrensgegenständlichen Zeitraum derartige Tätigkeiten nicht entfaltet wurden. Zudem handelt es sich bei den vom Bw. angeführten Aktivitäten, deren Bedeutung für den Tourismus in der Gemeinde X nicht in Frage gestellt wird, zu einem maßgeblichen Teil um Aufgaben der Fremdenverkehrsförderungen, die dem hoheitlichen und damit nichtunternehmerischen Bereich des Bw. zuzuordnen sind. Diese (nichtunternehmerischen) Tätigkeiten sind aber für die Lösung der Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ebenso unbeachtlich wie die (nicht steuerbaren) Subventionen und Zuschüsse, die der Bw. zur Abdeckung der im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten anfallenden Aufwendungen vereinnahmt.

Maßgeblich dafür, ob im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG vorliegt oder nicht sind demnach die Umsätze die der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum mit unternehmerischen Tätigkeiten erzielt hat. Diese haben gemäß den vorliegenden Abgabenerklärungen in den Jahren 2001 und 2002 € 0,00 und im Jahr 2003 € 1.190,00 betragen. Unter Bedachtnahme auf den Wortlaut des § 2 Abs. 1 KStG 1988 und die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist demnach davon auszugehen, dass mangels einer (unternehmerischen) Tätigkeit von einigem Gewicht ein Betrieb gewerblichen Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 und 3 UStG nicht vorliegt, wobei nur der Vollständigkeit halber angemerkt wird, dass die Regelung des § 2 Abs. 1 KStG 1988 der 6. Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft nicht widerspricht, zumal unbedeutende privatwirtschaftliche Tätigkeiten von Körperschaften öffentlichen Rechts auch nach dieser Richtlinie außer Betracht bleiben können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 5. April 2005