



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 4

GZ. RV/1355-L/09,  
miterledigt RV/1356-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw GmbH, inXY, vertreten durch Stb, vom 18. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 21. April 2009 betreffend **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006** entschieden:

**Der Berufung wird Folge gegeben.**

**Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und Eigenverbrauch  innergemeinschaftliche Erwerbe	199.606,57 €  393,00 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer  abziehbare Vorsteuern	25.739,67 €  -24.707,91 €
<b>festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)</b>				<b>1.031,76 €</b>

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
<b>2006</b>	Einkommen	-62.238,36 €	(Mindest)Körperschaftsteuer	1.092,00 €
			anrechenbare Steuer	-3,62 €
<b>festgesetzte Körperschaftsteuer</b>				<b>1.088,38 €</b>

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

### ***Entscheidungsgründe***

1. Die berufungswerbende Gesellschaft betreibt seit 28. Dezember 2005 einen Indoor-Freizeitpark für Kinder in der Gemeinde abc.
2. Im Zuge einer die Jahre 2005 bis 2006 umfassenden **Außenprüfung** stellte die Prüferin fest, dass die berufungswerbende Gesellschaft in einer ehemaligen Halle im Ausmaß von 3.000 m<sup>2</sup> Fahrgelegenheiten und andere Belustigungsmöglichkeiten, wie Billardtische, Klettergerüste und dgl. dem Publikum anbieten würde. Die bezahlten Eintrittsgelder seien dabei dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterworfen worden. Der Verwaltungsgerichtshof sehe den Tatbestand der Schaustellerei dann als erfüllt an, wenn Belustigungen der angeführten Art entweder auf gelegentlich stattfindenden Jahrmarkten oder ortsgebundenen Rummelplätzen stattfänden. Rummelplatz sei im Sprachgebrauch eine Stätte, an der eine Mehrzahl von Anbietern im traditionellen Jahrmarktsmilieu und/oder in Jahrmarktsatmosphäre die oben angeführten Leistungen anbieten würde.

Auf Grund des Umstandes, dass ein einzelnes Unternehmen in einer abgeschlossenen Halle solche Leistungen anbiete und somit für einen Rummelplatz die Mehrzahl der Anbieter, die Freiluft und auch das Jahrmarktsmilieu fehle, komme der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung.

Die Erlöse aus Eintrittsgeldern in Höhe von insgesamt Euro € seien daher dem Normalsteuersatz zu unterwerfen. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen sei um die sich dabei ergebende Differenz von Euro 2 € zu kürzen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde der Freizeitpark besichtigt und dabei folgende Feststellungen getroffen (siehe Aktenvermerk vom 12. Februar 2009):

*„Beschreibung Gebäude:*

*Ehemalige Halle mit 3000 m<sup>2</sup> Nutzfläche, davon ca. 600 m<sup>2</sup> für Gastronomie (Buffet und Biertische inkl. Geburtstagstische), Anbau mit WC-Anlagen, Lager und alte Gaststube samt Bar (wird als Lagerraum verwendet) mit rund 100 m<sup>2</sup>. Im Obergeschoß befindet sich ein Bürroraum (14 m<sup>2</sup>) und die Wohnung der Geschäftsführerin (ca. 70 m<sup>2</sup>).*

*Beschreibung Einrichtung (Spielgeräte-Fahrgeschäfte):*

*Schiffsschaukel (2 Schaukeln), Autodrom mit 5 Fahrzeugen, Bullenreiten, Hüpfburg, Fußballfeld (alle aufblasbar), Klettergerüst, Softballarena (Piraten), Go Kart-Bahn, Trampolin, Kleinkindertretrollerbahn, 2 Billardtische, 3 Fußballtische, 2 Airhockeytische, 1 Tischtennistisch, Aktivunterhaltungsgeräte (Rudergerät, Surfgerät, Bagger), Dartautomat, Kleinkinderbereich (Bausteine, Spielhaus usw.), Kinderkarussell (nur im Jahr 2006).*

*Ab 2007 sind nachstehend angeführte Spielgeräte nur mehr mittels Jetons zu benützen: Autodrom, Airhockey und Aktivunterhaltungsgeräte.“*

**3.** Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin und unterwarf mit

**Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 21. April 2009** die Umsätze aus Eintrittsgeldern der 20 %igen Umsatzsteuer. Die Passivierung der Umsatzsteuer in Höhe von Euro2 € wurde im **Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 21. April 2009** durch Verminderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

**4.** Die gegen diese Bescheide eingebrachte **Berufung vom 18. Mai 2009** enthält folgende Begründung:

*„Gemäß Art 12 Abs 3 lit a Unterabsatz 3 der 6. MWSt-RL können die Mitgliedsstaaten ermäßigte Steuersätze für bestimmte Lieferungen und Dienstleistungen anwenden, die im Anhang H der 6. MWSt-RL angeführt sein müssen und bestimmten Kategorien zugeordnet sind. Kategorie 7 umfasst „die Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, für Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen“.*

*Die Ausführungen der oben zitierten 6. MWSt-Richtlinie finden sich nochmals in Art 98 ff der MWSt Richtlinie 2006/112/EG. Anhang III dieser Richtlinie ist gleichlautend mit dem Anhang H der 6. MWSt-Richtlinie.*

*Die Gegenüberstellung zeigt, dass viele der in den EU-Richtlinien angeführten Bereiche konkret auch im § 10 Abs 2 UStG genannt sind. § 10 Abs 2 Z 11 UStG führt zusätzlich noch die Schausteller an. Andererseits fehlt in der nationalen Gesetzesbestimmung die Nennung der Jahrmärkte bzw*

*Vergnügungsparks. Diese Begriffe finden sich jedoch in den Umsatzsteuerrichtlinien. Die Tätigkeit eines Schaustellers wird in einem VwGH-Erkenntnis wie folgt beschrieben:*

*Die Schausteller erbringen ihre Leistungen entweder auf gelegentlich stattfindenden Jahrmarkten, Volksfesten, Messen oder aber im Rahmen von ortsgebundenen festen Rummelplätzen mit anderen Schaustellern. Üblicherweise werden die Leistungen nicht in einer ortsgebundenen festen Anlage angeboten. Als Ausnahmen davon führen dieUSR (RZ 1293 ff) jedoch beispielhaft an: Wiener Prater, Themen- und Freizeitparks (Westerncity, Erlebniswelten etc).*

*Als begünstigungsfähig werden in den UStR genannt: Belustigungsgeschäfte, Fahrgeschäfte aller Art (Ringelspiel, Schaukeln, Grotten- und Geisterbahnen, Schießbuden, Geschicklichkeitsspiele, Ausspielungen etc.). Eine von der EU-Kommission veröffentlichte Gegenüberstellung der Besteuerung von Gegenständen und Dienstleistungen der Kategorien von Anhang H bzw Anhang III (Stand 1.1.2009) der zitierten EU-Richtlinien in den Mitgliedstaaten zeigt, dass in Österreich für Eintritte in Vergnügungsparks der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommt!*

*In der Niederschrift zur Betriebsprüfung werden drei Kriterien genannt, die laut Ansicht des Finanzamtes nicht erfüllt sind: 1. Mehrzahl von Anbietern, 2. Freiluft, 3. Jahrmarktsmilieu. Die Besteuerung der Eintrittsgelder mit dem ermäßigten Steuersatz wäre daher nicht zulässig.*

*Zu 1.) Das Kriterium der Erbringung derartiger Leistungen in Gemeinschaft mit anderen Anbietern wird in den UStR weiter präzisiert: Erst die Vielfalt der gebotenen Schaustellungen, Belustigungen und Fahrgeschäfte aller Art macht die Anbieter dieser Leistungen zu Schaustellern gemäß § 10 Abs 2 Z 11 UStG (vgl. RZ 1293). Dem Besucher wird in der Regel nicht bekannt sein und auch nicht interessieren, wer bzw wie viele einzelne Schausteller die diversen Belustigungen anbieten. Wichtig ist es jedoch, nicht nur ein einzelnes oder eine Vielzahl gleicher Angebote zu finden. Die Vielfalt in Anzahl und Unterschiedlichkeit der Angebote ist typisch für Freizeitparks oder Rummelplätze.*

*In einem Fall, wo ein deutscher Unternehmer den ermäßigten Steuersatz für die Umsätze aus der Veranstaltung von mittelalterlichen Märkten und Ritterturnieren beanspruchen wollte, wurde dies von den zuständigen Behörden mit der Begründung abgelehnt, dass der Unternehmer nicht als Schausteller tätig geworden sei; er habe weder ein Fahrgeschäft betrieben, noch etwas gezeigt oder vorgeführt; seine Tätigkeit habe ausschließlich in der Gesamtorganisation der Veranstaltungen bestanden, auf denen er Dritten die Gelegenheit geboten habe, ihre schaustellerischen Leistungen darzubieten. Der Revision wurde durch den BFH im Urteil vom 18.7.2002 V R 89/01 mit folgender Begründung stattgegeben: „Die vom Kläger erbrachten Leistungen waren Schaustellungen, .... sonstige Lustbarkeiten .... Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs 2 Nr 7 Buchst. D UStG 1993 hat nicht zur Voraussetzung, dass der Schausteller in eigener Person von Ort zu Ort ziehend unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten erbringt; vielmehr reicht es aus, dass er diese Leistungen im eigenen Namen mit Hilfe seiner Arbeitnehmer oder sonstiger Erfüllungsgehilfen an die Besucher dieser Veranstaltungen erbringt ..... Der Kläger hat nicht an andere Schausteller Organisationsleistungen erbracht, vielmehr haben die Besucher der Veranstaltungen die Schaustellerumsätze unmittelbar vom Kläger bezogen. .... Die von den Besuchern gezahlten Eintrittsgelder unterlagen demnach dem*

*ermäßigt den Steuersatz." Dieses Urteil wurde auch von Berger / Wakounig in deren Kommentar zum UStG in Tz 154 zu § 10 UStG zitiert.*

*Schausteller üben ihr Gewerbe nach dem allgemeinen Sprachgebrauch zwar meist im Umherziehen aus, doch geht die Begünstigung auch dann nicht verloren, wenn das Schaustellergewerbe in einer ortsgebundenen festen Anlage ausgeübt wird. Anders als in Deutschland wird in Österreich somit nicht unbedingt zwischen sesshaften und nicht sesshaften Schaustellern unterschieden! (vgl. Kranich Siegl-Waba: Kommentar zur Mehrwertsteuer § 10 Anm 353ff).*

*Zu 2.) Das Kriterium der Freiluft findet sich weder im Gesetz noch in den Richtlinien. Dieses Kriterium kann nur indirekt aus der Aufzählung bestimmter Veranstaltungen abgeleitet werden, die üblicherweise im Freien stattfinden, wie eben Jahrmärkte, Volksfeste u.ä. Der Verwaltungsgerichtshof nennt diese in den Erkenntnissen, die Richtlinien haben sie von dort übernommen. Anzumerken ist jedoch, dass die Entscheidungen des VwGH aus den 80er bzw 90er Jahren stammen! Im Laufe der Zeit haben sich auch die Freizeitgewohnheiten der Menschen verändert. Ganzjährig zugängliche Einrichtungen wurden geschaffen, die witterungsunabhängig jene Vergnügungsmöglichkeiten bieten sollen, die in früheren Zeiten eben nur bei Schönwetter genutzt werden konnten. So sind Erlebniswelten, Adventure-Parks, Indoor-Freizeitparks, Phantasia-Länder etc entstanden.*

*Ebenso wenig wie für die Begünstigung gemäß § 10 Abs 2 Z 6 UStG für Schwimmbäder eine Unterscheidung zwischen Freibädern, Badeteichen und Hallenbädern getroffen wird, ist es für den Zweck der Begünstigung von Schaustellerleistungen bedeutsam, wo (in einer Halle oder im Freien) diese erbracht werden. Der Aufbau und die Benützung der Fahrgeschäfte, Spielgeräte oder sonstiger Belustigungen erfolgt in einer Halle nicht anders als auf dem Freigelände. Weiters ist die Motivation zum Besuch eines Indoor-Parks keine andere als der Besuch eines Outdoor-Parks (Freizeitpark im Freien). Die Besucher gehen ebenso von Attraktion zu Attraktion, wie sie dies auf einem Volksfest oder Rummelplatz machen würden. Die Vielfalt der Vergnügungsmöglichkeiten ist absolut vergleichbar mit den im Freien Gebotenen. Die Erfahrung der Geschäftsführung zeigte, dass Kindergarten- oder Schulausflüge, die als Ziel einen Freizeitpark hatten, aufgrund schlechten Wetters die Einrichtungen der Bw GmbH nutzten.*

*Zu 3.) Das Kriterium des Jahrmarktsmilieus wird ebenfalls weder im Gesetz noch in den Richtlinien erläutert. Die UStR nennen Jahrmärkte bzw Rummelplätze als mögliche Veranstaltungsorte für Schaustellerleistungen. Im allgemeinen Sprachgebrauch versteht man darunter das Angebot von Fahrgeschäften, Spielmöglichkeiten (Hüpfburg, Trampolin, Rutschen, Autodrom, Schiffsschaukel etc), sonstige Unterhaltungsmöglichkeiten sowie die Möglichkeit auch zu essen und zu trinken. Das Typische des Milieus könnte zusätzlich auch noch in der ausgelassenen Stimmung, das im Vordergrund stehende Vergnügungsinteresse, die vielfältigen Kontakt- und Kommunikationsmöglichkeiten u.a.m. bestehen. All dies kann man auch bei Freizeitangeboten, die speziell auf die Interessen von Kindern und Jugendlichen abgestimmt sind und in geschlossenen Räumen angeboten werden, erleben.....*

*Die Veranstaltungsorte und angebotenen Attraktionen unterliegen natürlich auch in der Freizeitwirtschaft ständigen Innovationen bzw müssen sich die Unternehmen gegen die bestehende Konkurrenz durch immer neue Vergnügungsmöglichkeiten durchzusetzen versuchen. Die Zunahme der freien Zeit in vielen Schichten der Bevölkerung sowie das touristische Erfordernis, witterungsunabhängige Ausflugsmöglichkeiten anzubieten, führten dazu, ganzjährig zugängliche Ziele (Indoor-Freizeitanlagen, Erlebniswelten etc) zu schaffen. Einzig die Überdachung bzw die Durchführung in einer geschlossenen — aber weitläufigen — Halle unterscheidet die Leistungen der Bw. GmbH von einem unter freien Himmel befindlichen Rummelplatz!*

*Die Leistungen von Kinos, Theatern bzw Schwimmbädern unterliegen ebenso dem ermäßigten Steuersatz, unabhängig davon ob sie die Leistungen im Freien oder in geschlossenen Räumen anbieten! Jahrmarkte, Freizeitanlagen, Vergnügungsparks, Rummelplätze bilden Zentren der Kommunikation, Unterhaltung, Erholung. Die zusätzlich vorhandenen Fahrgeschäfte und sonstigen Vergnügungseinrichtungen bilden das Besondere solcher Veranstaltungen.....*

*Die Statistik Austria hat dem Unternehmen als Zuordnung für die wirtschaftliche Betätigung den ÖNACE-Code 92.33-00 mit der Bezeichnung Schaustellergewerbe und Vergnügungsparks zugewiesen. Die Bw GmbH unterliegt mit ihrem Betrieb dem OÖ. Lustbarkeitsabgabegesetz und entrichtet Lustbarkeitsabgabe. Davon betroffen sind gern § 2 Abs 4 u.a. Volksbelustigungen, wie der Betrieb von Karussellen, Schaukeln, Rutsch- und ähnlichen Bahnen, Hippodromen, Schießbuden, Geschicklichkeitsspielen, Würfelbuden, Schaustellungen jeglicher Art. Die Lustbarkeitsabgabe wird zusätzlich zur Umsatzsteuer erhoben. Historisch betrachtet sollte durch die Gewährung des ermäßigten USt-Satzes eine zu hohe Gesamtbelastung der Schaustellerleistungen vermieden werden. Bemerkenswert in diesem Zusammenhang erscheint mir, dass der Betrieb einer Sommerrodelbahn dem Normalsteuersatz gemäß UStG unterliegt und dafür laut Auskunft keine zusätzliche Lustbarkeitsabgabe erhoben wird!*

*Zur Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid darf ich als Begrundung anführen:*

*Durch die Anwendung des Normalsteuersatzes von 20 % auf die Eintrittsgelder, anstatt der in der Umsatzsteuererklärung geltend gemachten 10 % erhöhte sich der Jahresverlust um die nachgeforderte Umsatzsteuer in Höhe von EUR Euro2. Bei Berücksichtigung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ergibt sich ein neuer Jahresverlust für 2006 in Höhe von EUR Euro3 statt der veranlagten EUR Euro4."*

In einem Ergänzungsschriftsatz teilte die Berufungswerberin mit, dass sie in Erfahrung gebracht habe, dass auch andere in Österreich gelegene Vergleichsbetriebe ihre Eintrittsgelder dem ermäßigten Steuersatz unterwerfen würden und dies von der Finanzverwaltung unbeantwortet geblieben sei.

**5.** Die Berufung wurde sodann der Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **I. Festgestellter Sachverhalt**

Die berufungswerbende Gesellschaft betreibt einen Indoor – Freizeitpark in einer ehemaligen Halle im Ausmaß von 3.000 m<sup>2</sup>. Mit Lösung der Eintrittskarte wird es den Besuchern - ähnlich einem Rummelplatz - ermöglicht, die dort angebotenen Fahrgelegenheiten und Belustigungsmöglichkeiten zu nutzen. Dazu zählen u.a. Autodrom, Go Kart-Bahn, Mini-Scouter, Trampolin, Hüpfburg, Bullenreiten, Softball-Arena, Kletterturm, Kinderkarussell, Schiffschaukeln, Rudergerät, Billardtische und dergleichen. Darüber hinaus besteht ein Gastronomieangebot.

### **II. Gesetzliche Grundlagen**

#### **1. Unionsrechtliche Vorgaben**

Nach **Artikel 98 Abs 1 der MwStSystRL** (ex Artikel 12 Abs 3 lit a der Sechsten EG-Richtlinie) **können** die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Nach Absatz 2 dieser Bestimmung sind die ermäßigten Steuersätze **nur** auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

Die Anwendung ermäßigter Steuersätze für derartige Aktivitäten liegt damit **im Ermessen** der Mitgliedstaaten, solange dies mit Artikel 98 der MwStSystRL vereinbar ist.

Im Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können (= Anhang III), werden unter der **Kategorie 7** folgende Leistungen genannt:

*Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen.*

Nach Ansicht der Kommission (Antwort auf eine schriftliche Anfrage an die Kommission vom 26. Oktober 2001, E-2971/01) sei diese Aufzählung nicht erschöpfend und deckt die Eintrittsberechtigung für kulturelle Ereignisse und Vergnügungsparks ganz allgemein ab, womit auch Vergnügungsparks mit mechanischen Attraktionen darunter fallen können.

#### **2. Nationale Bestimmungen**

Gemäß **§ 10 Abs 1 UStG 1994** beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage.

---

Nach **Absatz 2 Z 11 leg.cit.** ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Zirkusvorführungen sowie die Leistungen aus der **Tätigkeit als Schausteller**.

Diese Bestimmung wurde unverändert vom UStG 1972 (vormals § 10 Abs 2 Z 18 UStG 1972) in das UStG 1994 übernommen.

### **III. Rechtliche Würdigung**

#### **1. Grundsätzliches:**

Die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für Vergnügungsparks/Freizeitparks ist grundsätzlich vom Anhang III der MwStSystRL gedeckt. Fraglich ist hingegen, ob der in § 10 Abs 2 Z 11 UStG 1994 statuierte Begriff der „*Tätigkeit als Schausteller*“ dahingehend ausgelegt werden kann, dass auch Tätigkeiten aus dem Betrieb eines Freizeitparks darunter zu subsumieren sind.

Zunächst ist hiezu ganz allgemein festzuhalten, dass der Gesetzgeber mit den Ermäßigungen des § 10 Abs 2 UStG 1994 nicht nur die Bereiche des existenziellen Grundbedarfs (wie etwa Nahrungsmittel, Wohnen, gesundheitliche und soziale Dienste) begünstigen wollte, sondern erachtete auch den darüber hinaus gehenden **Kultur- und Unterhaltungsbereich** aus gesellschaftspolitischen Gründen für förderungswürdig. So fallen ex lege Theater, Musik- und Gesangsaufführungen, Museen (Z 8), Filmvorführungen (Z 10) sowie Zirkusvorführungen und Tätigkeiten als Schausteller (Z 11) in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes. Eine Begünstigung in dieser umfassenden Weise war auch deshalb notwendig, um nicht innerhalb des Kultur- und Unterhaltungssektors **Wettbewerbsverzerrungen** zu schaffen (vgl. *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur Umsatzsteuer 1972, § 10, Anm. 258). All diesen Tätigkeiten ist gemein, dass sie zur **kulturellen Bewusstseinserweiterung und zur Unterhaltung einer Mehrzahl von Personen** dienen und zwar unabhängig davon, ob sie im Freien, in einem Gebäude oder von einem oder mehreren Unternehmern erbracht werden.

## 2. Begriff des „Schaustellers“:

Der **Begriff des „Schaustellers“** findet weder im Umsatzsteuergesetz noch in anderen Gesetzen eine Definition. Nach allgemeinem Sprachgebrauch versteht man darunter Personen, die gewerbsmäßig Jahrmärkte und Volksfeste mit ihrem der Unterhaltung und Belustigung dienenden Unternehmen beschicken. Das typische Berufsbild des Schaustellers hat sich jedoch im Laufe der Zeit verändert. Während Schausteller in früherer Zeit Angehörige einer vielgestaltigen Berufsgruppe waren, die ihre Künste im Umherziehen („Fahrendes Volk“), auf dem Jahrmarkt oder im Tingeltangel ausübten und seit dem 20. Jahrhundert meist im Zirkus, Varieté oder Entertainment auftreten, werden heute auch solche Unternehmen als Schausteller bezeichnet, die nicht Künste, sondern Belustigungsgeschäfte, Schaustellungen und Fahrgeschäfte aller Art (wie etwa Schießbuden, Grotten- und Geisterbahnen, Ringelspiele, Schaukeln, usw) anbieten und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei um sesshafte oder nicht sesshafte Schausteller handelt (vgl. *Berger/Wakounig*, in: Online Kommentar UStG 1994, Kommentar zu § 10 Rz 153; *Kranich/Sieg/Waba*, Kommentar zur Mehrwertsteuer 1972, § 10 Anm 353).

Zwar üben Schausteller in aller Regel ihr Gewerbe nicht in einer ortsgebundenen festen Anlage aus, dennoch gibt es Ausnahmen, wie etwa bei Themen- und Freizeitparks (Westerncitys, Erlebniswelten, etc.) oder auch beim Wiener Prater, bei denen die einzelnen Unterhaltungsstationen ortsgebunden angeboten werden. Dieser Umstand der Ortsgebundenheit des Gewerbes stellt auch für den Verwaltungsgerichtshof (im Gegensatz zum BFH, Urteil vom 22.10.1970, V R 67/70) kein Hindernis für eine begünstigende Einstufung als Schausteller dar.

Nach Ansicht des **Verwaltungsgerichtshofes** (27.07.1994, 93/13/0263) kommt es für die Beurteilung, ob jemand Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller erbringt, entscheidend darauf an, ob die Leistungen entweder auf gelegentlich stattfindenden Jahrmärkten, Volksfesten, Messen oder aber im Rahmen von **ortsgebundenen festen Rummelplätzen in Gemeinschaft mit anderen Schaustellern** erbracht werden, weil erst die **Vielfalt** der bei solchen Anlässen gebotenen Schaustellungen, Belustigungen und Fahrgeschäften aller Art jenen, der bei einer solchen Veranstaltung Schaustellungsleistungen erbringt, zum Schausteller im Sinne des § 10 Abs 2 18 UStG 1972 macht.

Im Zusammenhang mit im örtlichen Bereich von Kaufhäusern, Einkaufszentren und Supermärkten (**einzel**n) aufgestellten Kinderreitautomaten erkannte der Gerichtshof, dass für die Beurteilung einer Leistung als solcher aus der Tätigkeit als Schausteller nicht bloß die Art der Leistung isoliert betrachtet werden kann, sondern dass es konstituierendes Merkmal

schaustellerischer Leistung im umsatzsteuerlichen Sinn sei, dass diese Leistung im örtlichen Umfeld anderer Schausteller angeboten werde. Gerade die **Vielfalt** der entweder auf Jahrmärkten oder an ortsgebundenen festen Rummelplätzen gebotenen **Belustigungen** sei es, welche eine Leistung grundsätzlich schaustellerischer Art erst zu einer Leistung aus der Tätigkeit als Schausteller im Sinne des § 10 Abs Z 18 UStG 1972 mache. Isoliert von anderen Anbietern erbrachte Leistungen belustigender oder unterhaltender Art seien daher nicht solche aus einer Tätigkeit als Schausteller.

Die gewerbe-, veranstaltungs- und vergnügungssteuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit sei hingegen für die umsatzsteuerliche Beurteilung ebenso wenig bedeutsam wie die Zugehörigkeit zu Interessensvertretungen.

### **3. Beurteilung des gegenständlichen Freizeitparks:**

Nach Ansicht des Finanzamtes sei der ermäßigte Steuersatz in casu deshalb nicht anzuwenden, weil die dafür erforderlichen Voraussetzungen, nämlich eine Mehrzahl von Anbietern, die Freiluft als auch das Jahrmarktsmilieu fehlen würden. Dem ist Folgendes zu entgegnen:

#### **3.1. Mehrzahl von Anbietern, Jahrmarktsmilieu:**

Im Vergleich zu einem Jahrmarkt bzw zum Wiener Prater unterscheidet sich der gegenständliche Freizeitpark darin, dass gegenüber den Besuchern nicht mehrere Anbieter von Unterhaltungs- und Belustigungsgeschäften auftreten, sondern nur ein einziger Unternehmer.

Dieser Umstand wird wohl in Wirklichkeit keine tragenden Auswirkungen mit sich ziehen, da es für den Besucher in der Regel unerheblich und auch nicht bekannt sein wird, ob eine oder eine Mehrzahl von Unternehmen die von ihm gewünschten Leistungen anbieten. Für den Besucher spielt vielmehr der Unterhalts- und Spaßeffekt – gleich einer (ebenfalls unter den ermäßigten Steuersatz fallenden) Zirkusaufführung – die entscheidende und wesentliche Rolle, für den er auch bereit ist, Eintritt zu zahlen. An diesem (Spaß)Effekt ändert sich im Allgemeinen auch nichts, wenn nur ein Anbieter vor Ort ist, solange dieser ein gleichwertiges und attraktives Angebot aufweisen kann.

Im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof angesprochene Vielfalt der Unterhaltungsmöglichkeiten und Belustigungen, die eine Leistung aus der Tätigkeit als Schausteller erfordert, ist festzuhalten, dass – wie im Sachverhalt beschrieben - diese Vielfalt doch unzweifelhaft vorliegt und hier kein Unterschied zum Angebot eines Jahrmarktes oder Rummelplatzes erblickt werden kann. Wesentlich ist vielmehr die gesamte Atmosphäre, die

ein Jahrmarkt mit seinem breit gefächerten Unterhaltungsprogramm ausmacht und die ist in im Allgemeinen unabhängig von der Anzahl der Anbieter.

In diesem Sinne ist auch die obige Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu verstehen, nämlich dass eine von anderen Attraktionen isoliert angebotene Unterhaltungsleistung, wie etwa das Aufstellen eines Kinderreitautomaten außerhalb eines Jahrmarktes oder Freizeitparks - wie etwa vor einem Supermarkt - noch nicht den Umfang und die Vielfalt einer allgemeinen Unterhaltung und Belustigung ausmacht und deshalb auch nicht als Tätigkeit eines Schaustellers angesehen werden kann.

An dieser Stelle ist schließlich noch darauf hinzuweisen, dass auch die Verwaltungspraxis die Tätigkeiten ortsgebundener fester Themen- oder Freizeitparks, wie etwa Westerncits oder Erlebniswelten (unabhängig von der Anzahl der Anbieter) als solche von Schausteller behandelt (siehe *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 10 Abs 2 Z 11, Anm. 9; UStR 2000, Rz 1293), was im vorliegenden Fall unzweifelhaft zu einer ungerechtfertigten Wettbewerbsverzerrung gegenüber der berufungswerbenden Gesellschaft führen würde.

### **3.2. Anbieten der Unterhaltungsleistungen in einer Halle:**

Dem Einwand des Finanzamtes bezüglich der im Hinblick auf die Ermäßigung schädliche Ausführung der Leistungen in einer abgeschlossenen Halle ist grundsätzlich zu erwidern, dass der Norminhalt des § 10 Abs 2 Z 11 UStG 1994 eine derartige Einschränkung definitiv nicht enthält. Eine Einengung des Tatbestandes auf Freiluftleistungen würde zudem dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen. Der in Rede stehenden Rechtsvorschrift kann in verfassungskonformer Interpretation wohl nicht der Sinn beigemessen werden, **gleichartige** Leistungen von Unternehmen einerseits umsatzsteuerlich zu begünstigen, nur weil diese (ortsgebunden) im Freien ausgeführt werden und andererseits zu benachteiligen, weil diese Leistungen (ebenfalls ortsgebunden) in geschlossenen Räumlichkeiten ausgeführt werden.

### **4. Zusammenfassung:**

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass es für die Subsumtion unter den Begriff „Tätigkeit als Schausteller“ grundsätzlich nicht schädlich ist, wenn nur ein Unternehmer Unterhaltungs- und Belustigungsleistungen anbietet, soweit diese einen Umfang und eine Vielfalt erreichen, die einem Jahrmarkt oder Rummelplatz entsprechen. Eine Unterscheidung zwischen schaustellischer Tätigkeit im Freien oder in geschlossenen Räumen ist aus gleichheitsrechtlichen Gründen abzulehnen.

---

Der in Streit stehende Freizeitpark entspricht in Umfang, Angebot und Atmosphäre einem Jahrmarkt, weshalb die daraus resultierende Tätigkeit - soweit es nicht um nicht-begünstigte (Neben-)Leistungen handelt - als eine Tätigkeit als Schausteller im Sinne des § 10 Abs 2 Z 11 UStG 1994 zu beurteilen ist und der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelangt.

Dem Berufungsbegehren war somit stattzugeben.

## **5. Körperschaftsteuer 2006**

Die anlässlich der Außenprüfung vorgenommene Verminderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2006 auf Grund der Passivierung der Umsatzsteuer wird insoweit wieder rückgängig gemacht.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 10. März 2011