

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache TV, gegen die Bescheide des FA Linz vom 07.10.2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 zu Recht erkannt:

Die Bescheide werden abgeändert.

Umsatzsteuer 2005:

Vorsteuern: -8.925,48 €

Vorsteuern betreffend Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz: -6.315,00 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -720,67 €

Umsatzsteuer 2006:

Vorsteuern: -36.227,89 €

Vorsteuern betreffend Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz: -23.137,50 €

Die übrigen Vorsteuern und Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -8.238,59 €

Umsatzsteuer 2007:

Vorsteuern: -7.809,75 €

Die übrigen Vorsteuern und Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -5.877,44 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) wird für nicht zulässig erklärt.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Betriebsprüfung stellt der Prüfer fest und nahm er nachstehende Beurteilungen vor:

A. Reitwegenetz

Der TV ließ durch einen deutschen Unternehmer (DE) ein Reitwegenetz planen. Die Rechnung darüber legte DE ohne Umsatzsteuer mit dem Hinweis auf den Übergang

der Steuerschuld. Weil der TV eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist, schulde er die Umsatzsteuer. Da besagte Leistung jedoch dem Hoheitsbereich zuzuordnen sei, stehe ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug nicht zu. Der TV hat bisher weder besagte Umsatzsteuerschuld ausgewiesen noch einen diesbezüglichen Vorsteuerabzug geltend gemacht.

B. Werknutzungsrechtsvertrag

DE hat auf Basis zahlreicher Grundlagenarbeiten für den TV eine "Freizeitkarte" erstellt, in der verschiedene Reitrouten eingezeichnet und beschrieben sind. Das dort abgebildete Logo scheint auch auf den Hinweisschildern auf. Auf der Rückseite der Karte werden die beteiligten Gemeinden vorgestellt und Sponsoren werben für ihre Betriebe. Der TV hat die grundsätzlich ihm zustehenden Werknutzungsrechte befristet bis zum 31.12.2008 dem DE gegen eine einmalige Gebühr von 80.000,00 € überlassen. (Die Freizeitkarte kosten 9,80 €.). Die 80.000,00 € hat der TV als Umsatz mit Übergang der Steuerschuld erklärt.

Für die Nutzung der Reitwege hat der TV kein Entgelt verlangt. Die Einräumung der Werknutzungsrechte stehe in keinem Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Reitwegenetzes. Es liege daher eine unentgeltlich erfolgte infrastrukturelle Maßnahme vor, die dem nichtunternehmerischen Bereich des TV zuzuordnen sei. Lediglich die Werbemaßnahmen zählen zum unternehmerischen Bereich und berechtigen zum Vorsteuerabzug.

C. Mythos Pferd

Ein Themenweg "Mythos Pferd" führt vom Gelände der Landesausstellung direkt ins Ortszentrum. Er stellt daher eine wichtige Infrastruktureinrichtung dar. Durch Einbindung des Themas "Pferd" ins Ortsbild (lebensgroße Skulpturen in verschiedenen Materialien) soll eine zusätzliche Attraktion für Urlaubsgäste geschaffen und die kulturelle und historische Bedeutung des Pferdes hervorgehoben werden.

Für die Nutzung des Themenweges hat der TV kein Entgelt verlangt. Die Einräumung der Werknutzungsrechte stehe in keinem Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Themenweges. Es liege daher eine unentgeltlich erfolgte infrastrukturelle Maßnahme vor, die dem nichtunternehmerischen Bereich des TV zuzuordnen sei.

D. Funparcour

Anlässlich der Landesausstellung wurde ein mit leichten Hindernissen versehener, ein zusätzliches Freizeitangebot darstellender Trainingsparcour geschaffen.

Für die Nutzung des Funparcours hat der TV kein Entgelt verlangt. Die Einräumung der Werknutzungsrechte stehe in keinem Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Themenweges. Es liege daher eine unentgeltlich erfolgte infrastrukturelle Maßnahme vor, die dem nichtunternehmerischen Bereich des TV zuzuordnen sei.

Bescheide des Finanzamtes

Das Finanzamt folgte den Feststellungen und Beurteilungen des Prüfers und erließ entsprechend geänderte Bescheide.

In den Beschwerden führte die steuerliche Vertreterin aus:

1. Sachverhalt:

Der TV ist gem § 4 Abs. 1 des OÖ Tourismusgesetzes von 1990 eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Als solche ist der Verband gem § 2 Abs. 3 UStG 1994 nur im Rahmen seiner Betriebe gewerblicher Art (BgA, § 2 KStG 1988) gewerblich oder beruflich tätig, und damit auch nur in diesem Bereich unternehmerisch tätig.

In der Niederschrift über das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 3.9.2008 geht die Finanzverwaltung davon aus, dass iZm dem Vertrag über die Übertragung von Werknutzungsrechten kein BgA vorliegt und in der Folge der TV nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Für das Projekt „Reitwegenetz“ selbst sowie das Projekt „Mythos Pferd“ und „Funparcour“ wurde der Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt, dies seien rein infrastrukturelle Maßnahmen, die unentgeltlich erfolgten. Es bestehe kein Zusammenhang dieser Projekte mit der entgeltlichen Überlassung der Werknutzungsrechte aus der „Freizeitkarte“. Das Projekt „Reitwegenetz“ wurde der Umsatzsteuer unterworfen und der Vorsteuerabzug versagt.

An dieser Stelle ersuchen wir um Nachsicht für die Unachtsamkeit des TV, der die betreffende Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 abzuführen hatte. Da jedoch davon auszugehen ist, dass der TV in diesem Bereich als Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kommt es durch die Umsatzsteuer-/Vorsteuerverrechnung (aus Reverse Charge) zu einem Nullsummenergebnis, wodurch das Versäumnis der Abgabe keinen finanziellen Nachteil für die Finanzverwaltung darstellt.

Die Betriebsprüfung stützt sich dabei auf die UStR 2000, wonach für Leistungen, die für den hoheitlichen Bereich der Körperschaft erbracht wurden, keine Vorsteuerabzugsberechtigung zustehe (Rz 268). Dem Prüfbericht zufolge wären alle drei zuvor genannten Projekte dem hoheitlichen Bereich des Tourismusverbandes zuzuordnen und der unternehmerische Bereich nur auf die Werknutzungsrechteüberlassung („Werknutzungsrechtsvertrag“) begrenzt, der somit für sich separat einen BgA darstelle.

2. Rechtliche Beurteilung:

2.1. Privatwirtschaftliche Tätigkeit:

Die Tätigkeit des TV ist iSd UFS-Erkenntnisses vom 29.4.2005, RV/0429-L/04, jedenfalls als privatwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen

Wenn in der Folge vom Projekt „Reitwegenetz“ die Rede ist, sind darunter auch die Projekte „Mythos Pferd“ und „Funparcour“ zu verstehen, die als Nebenprodukte des Hauptprojektes gelten (Pkt G im Leistungsverzeichnis des Hauptprojekts: „Planung der Thementouren“). Diese Projekte stehen im untrennbaren Zusammenhang mit dem

Werknutzungsvertrag und sind aufgrund ihrer engen sachlichen und organisatorischen Verknüpfung als einheitlicher BgA zu qualifizieren.

Der Betriebsprüfer ist der Ansicht, dass für den entgeltlichen Werknutzungsrechtsvertrag kein BgA nach § 2 KStG vorliegt und ordnet diesen, wie das Projekt „Reitwegenetz“, dem hoheitlichen Bereich zu. Für diese Argumentation wird einerseits die hoheitliche Aufgabendefinition für Tourismusverbände gem Rz 273 UStR und andererseits die unentgeltliche Bereitstellung des Reitwegenetzes als Basis verwendet. Unserer Ansicht sind weder die letztgenannten Punkte zutreffend, noch - und vor allem - sind die Projekte „Reitwegenetz“ und der „Werknutzungsrechtsvertrag“ als getrennte BgA nach Rz 66 KStR anzusehen.

Dazu ist auszuführen, dass die Qualifizierung des Projektes „Reitwegenetz“ als „Errichtung und Betrieb infrastruktureller Einrichtungen“ nach Rz 273 UStR nicht zutreffend ist. Zudem ist die Rz 273 UStR im Prüfbericht abweichend wiedergegeben, da im Originaltext (Doralt [Hrsg.], Steuererlässe, Band III, 22. Auflage, Wien 2008, S 68) das Wort „Reitwege“ nicht vorhanden ist. Wie der Leistungsbeschreibung des Projektes zu entnehmen ist, kam es zu keiner Errichtung oder baulichen Bearbeitung des Reitwegenetzes von Seiten der Firma DE (Vertragspartner des Projekts „Reitwegenetz“), vielmehr war dieses bereits vorhanden.

Der Vertrag beinhaltet lediglich die Streckensichtung (Pkt IV A des Leistungsverzeichnisses) und die gesamte Netzplanung (Pkt IV B), wobei uE die Leistungen „Planung der Thementouren“, „Erstellung der GPS Knotenpunkte“, „Controlling“, „Wartung“ und „Softwarelizenzen“ etc (Pkt IV C bis H) unter Netzplanung zu subsumieren sind. Die Beschilderung stellt schließlich jene Leistung dar, die notwendig ist um das konzipierte Reitwegenetz bzw die Thementouren überhaupt in der Praxis realisieren zu können - bzw wäre es vice versa nicht rational, ein Reitwegenetz nur auf Karten, ohne tatsächliche spezielle Wegbeschilderung, abzubilden.

Da es sich weiters auch nicht um eine „willkürliche“ bzw standortbezogene Ortbeschilderung wie Markierungen und Panoramatafeln iSd Rz 273 UStR („Ortsgestaltung“) handelt, sondern um die gezielte Erstellung einer immateriellen Hauptleistung (Informationssystem, Kartografie) mit materiellen Ausprägungen (Beschilderung), ist die Einordnung iSd RL Rz 273 jedenfalls unter „Gästeinformationssystem“ - und damit im unternehmerischen Bereich gem § 2 Abs. 1 UStG 1994 - vorzunehmen.

2.2. Einheitlicher BgA:

Die Betriebsprüfung argumentiert an dieser Stelle einerseits mit der - mangels Entgeltlichkeit - fehlenden Voraussetzung für das Reitwegenetz als BgA, andererseits mit der Trennung des Projektes von der entgeltlichen Nutzung der Projektfrüchte im Rahmen der befristeten Werknutzungsrechtsübertragung an die Firma DE. Dem ersten Punkt steht entgegen, dass bereits die Absicht, Einnahmen zu erzielen ausreicht, um eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 anzunehmen.

Diese, vom TV beabsichtigte Einnahmenerzielung lässt sich daraus ableiten, dass die kartografischen Voraussetzungen zur Erstellung einer Karte bereits im Leistungsverzeichnis enthalten sind (zB Erstellung von GPS Knotenpunkten). Weiters wird in der Projektbeschreibung laut Förderantrag auf die Erstellung eines Karten- und Informationssystems Bezug genommen, genauso wie im Leistungsverzeichnis unter Pkt „C. Allgemeine Infotafeln“ auf die Reitwanderkarte verwiesen wird. Die Ausgestaltung des Kartenmaterials bestimmt sich jedoch wiederum durch Vorgaben aus dem Werknutzungsrechtsvertrag, genauso wie dort zurück auf das Hauptprojekt verwiesen wird: „DE erstellt für das Projekt ‚Reitwegenetz‘ eine für die Benutzer geeignete Karte mit den nachstehend angeführten Mindestkriterien“ (Pkt II 1, S 2, Werknutzungsrechtsvertrag vom 23.6.2005).

Bereits aus den Verträgen ist also eine wechselseitige Verflechtung der Projekte als auch die Tatsache, dass das Projekt „Reitwegenetz“ überhaupt erst die Voraussetzungen für die entgeltliche Werksnutzungsrechteübertragung darstellt, ersichtlich. Dieser Argumentation folgend lässt sich nun die Absicht der Erzielung von Einnahmen gem § 2 Abs. 1 UStG 1994 auch für das Projekt „Reitwegenetz“ nicht von der Hand weisen. Folglich ist das Vorliegen von nur einem einzigen BgA gem Rz 67 KStR, der sämtliche hier genannten Projekte im Ganzen beinhaltet, nahe liegend. Diese Argumente werden außerdem durch die Tatsache untermauert, dass sämtliche Verträge und Beschlüsse am gleichen Tag, dem 23.6.2005, unterzeichnet wurden.

Des Weiteren ist dem Kreditgenehmigungsschreiben des Landes OÖ zu entnehmen, dass auch dort die Ansicht der Einheitlichkeit der Projekte „Reitwegenetz“ und „Werknutzungsrechtsvertrag“ geteilt wird: „Dieser Betrag soll durch den Vertrieb einer im Gesamtprojekt inkludierten Reiterkarte [...]“ (Schreiben über die Genehmigung des Kredites von Herrn Dr. Pömer vom 10.2.2005, Oberösterreichische Landesregierung, Abteilung Gewerbe, S 2). Zu beachten ist an dieser Stelle zudem, dass sowohl in den Projektanträgen als auch in der Förderungsvereinbarung mit dem Land Oberösterreich (Pkt IV), die Finanzierung des Gesamtprojektes von vornherein durch die Einnahmen aus dem Werknutzungsrechtsvertrag vorgesehen war. Neben der wirtschaftlich-funktionalen Verflechtung war somit auch eine finanzielle Verrechnung der Projekte „Reitwegenetz“ und „Werknutzungsrechtsvertrag“ stets vorgesehen bzw überhaupt Grundlage des gesamten Vorhabens.

Die Einnahmen von 80.000,00 € für das zeitlich befristete Überlassen der Nutzungsrechte am Kartenmaterial an DE stellen zweifelsohne Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht dar. Ferner ist im Leistungsverzeichnis unter Pkt C die Schaffung von Werbe- und Präsentationsflächen erwähnt, womit auch eine nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 erkennbar ist.

Nach Beiser (GesRZ 2003, 314) hängt die Frage „ob ein oder mehrere BgA gegeben sind, [...] davon ab, wie die wirtschaftliche Selbstständigkeit abzugrenzen ist.“ Diese knüpft wiederum an die Merkmale nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG an: besondere

Leitung, geschlossener Geschäftskreis, Buchführung oder ein ähnliches auf eine Einheit hindeutendes Merkmal.

Organisatorische Eigenschaften, die nach Beiser oder auch Rz 66 KStR auf das Vorliegen eines einzelnen BgA hindeuten, sind also oben genannte Merkmale. Da der TV nur aus ein bis zwei ständigen MitarbeiterInnen besteht (siehe nachfolgende Grafik; Rot = wechselndes Personal), ist eine Trennung nach diesen organisatorischen Vorgaben für die Projekte „Reitwegenetz“ und „Werknutzungsrechtsvertrag“ in zwei einzelne BgA uE nicht möglich. Für diese Ansicht spricht auch, dass funktional-sachliche Merkmale wie zB eine personelle und räumliche Verflechtung (Beiser) für die Projekte gegeben sind.

Ein Organigramm (oben als Grafik bezeichnet) bestätigt obige Ausführungen.

Beiser schließt mit der Ansicht, dass funktionale, sachliche, tätigkeitsrelevante und inhaltliche Merkmale zu berücksichtigen sind, um das Vorliegen eines oder mehrerer BgA zu bestimmen. Weiters führt er aus: „Organisatorisch und/oder inhaltlich-funktional umfassendere Einheiten werden nicht in kleinere Einheiten zerschlagen; ein organisatorisch und/oder inhaltlich-funktional umfassender BgA bleibt ein BgA.“ (Beiser, GesRZ 2003, 314)

Die Behandlung verschiedener Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen ist jedoch dann geboten, wenn sie in wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Einheit bilden. Indizien dafür sind:

*Zentraler Wareneinkauf,
(weitgehende) Identität hinsichtlich der handelnden Personen (zB Personal),
einheitliche Preisgestaltung,
in den Grundsätzen zentral geleitete Betriebsführung oder Aufsicht bzw
einheitliche Buchführung.*

Nicht maßgeblich für die Qualifikation eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist nach der Rechtsprechung des VwGH die Entgeltlichkeit der Betätigung.

In diesem Zusammenhang ist auf das VwGH-Urteil vom 28.11.1980, 1709/77, hinzuweisen, welches zum BgA einer Körperschaft öffentlichen Rechts ergangen ist. In diesem Erkenntnis hat der VwGH ausgesprochen, dass ein BgA auch dann gegeben ist, wenn mehrere oder sogar die Mehrzahl der Tätigkeiten unentgeltlich erbracht werden, sofern die aus Tätigkeiten dieses Betriebes erzielten Einnahmen von einem wirtschaftlichen Gewicht sind. Im Prüfungszeitraum lagen diese Einnahmen auch ohne der gegenständlichen zusätzlichen Aktivitäten bei jährlich rund 10.000,00 €.

Zum Vorliegen eines einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist auch das Urteil des BFH vom 27.10.1993, I R 60/91, BStBl II 1994, 573 (siehe dazu Finanzjournal 3/1996, 70), von grundlegender Bedeutung: Der BFH entschied, dass die Beschaffung von Müll und der Verkauf der bei der Verbrennung gewonnen Energie einen einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet. Eine Aufspaltung

in Müllabnahme, Müllbeseitigung und Verkauf der hierbei entstehenden Energie in verschiedene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe würde im Übrigen, da letztlich nur die Müllbeseitigung dem Anliegen des Umweltschutzes entspräche, dazu führen, dass die entgeltliche Entgegennahme von Müll und die Veräußerung steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe wären, was unter Berücksichtigung der kostenintensiven Müllverbrennung zu wirtschaftlich unsinnigen Ergebnissen führen würde. Die Tatsache, dass die Klägerin für den Müll als Heizmaterial nichts zu bezahlen hat, sondern von den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsverpflichteten bezahlt wird, löst den sachgesetzlichen und auch durch den Abfallbeseitigungsvertrag begründeten engen Zusammenhang zwischen Anschaffung von Müll und Erzeugung sowie Verkauf von Energie nicht. Sie hat nur Auswirkungen auf die Kostenkalkulation.

Ebenso hat der VwGH in seinem Urteil vom 23.2.1982, 82/14/0012, ausgesprochen, dass Einnahmen von einem wirtschaftlichen Gewicht keinesfalls bedeuten, dass innerhalb der Einrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes die Tätigkeit, aus der Einnahmen erzielt werden, losgelöst von den übrigen, nicht der Einnahmenerzielung dienenden Tätigkeiten dieser Einrichtung, gesehen werden können. 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.

3. Zusammenfassung:

Zusammengefasst stellt daher das Projekt „Reitwegenetz“ auf Ebene des TV eine unternehmerische Tätigkeit dar. Eine Trennung des BgA in einen Bereich in dem Einnahmen erzielt werden, von jenem Bereich ohne entsprechender Einnahmenerzielung ist nicht möglich, da sowohl des Projekt „Reitwegenetz“ als auch die Werknutzungsrechte das Fundament der Arbeit darstellen und dem Zweck des Gästeinformationssystems dienen.

Aufgrund der wechselseitigen Verflechtung der Projektverträge, der zeitlichen Kongruenz der Vertragsunterzeichnung sowie aufgrund des Fehlens jeglicher Trennmöglichkeit der organisatorisch-funktionalen Merkmale liegt ein einheitlicher, unteilbarer BgA vor.

Dementsprechend würde auch die Vorsteuerabzugsfähigkeit nach § 12 UStG 1994 für die von der Betriebsprüfung gekürzten Posten (im Betriebsprüfungsbericht als Tz 2, 4, 5 und 6 bezeichnet) wieder in vollem Ausmaß zustehen. Dies hätte weiters zur Folge, dass auch für die Reverse Charge Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 in Tz 1 der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 gegeben sein müsste.

Damit ergibt sich aber auch, dass aufgrund des einheitlichen BgA sämtliche Vorsteuerbeträge, die mit diesem in Zusammenhang stehen, abzugsfähig sind.

In der Folge schränkte TV das Begehrten auf Zuerkennung von 50% der bisher begehrten Vorsteuern ein.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Wie in den Beschwerden zutreffend ausgeführt sind das Reitwegenetz, die (befristete) Überlassung von Werknutzungsrechten, der Themenweg "Mythos Pferd" und der "Funparcour" als Gesamtkonzept anzusehen. Aus diesem und den weiteren in den Beschwerden angeführten Gründen liegt ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art vor, zumal die damit erzielten Umsätze von einem wirtschaftlichen Gewicht sind.

Die strittigen Tätigkeiten stellen jedoch auch Infrastrukturmaßnamen dar, die grundsätzlich in den hoheitlichen Aufgabenbereich eines Tourismusverbandes fallen.

Dienen bezogene Leistungen sowohl der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze als auch der Erfüllung nichtunternehmerischer (satzungsmäßiger) Zwecke, steht ein Vorsteuerabzug nur mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt (VwGH vom 30.06.2015, 2011/15/0163).

Im konkreten Fall lässt sich das Verhältnis der genannten Zwecke zueinander nicht genau beziffern. Eine Aufteilung hat daher im Schätzungswege zu erfolgen, wobei eine solche mit 50% zu 50% den Verhältnissen gerecht werden dürfte. Auf diese Aufteilung wurden die Beschwerden auch eingeschränkt.

Zulässigkeit einer 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.

Keine der genannten Voraussetzungen trifft jedoch zu.

Linz, am 31. Dezember 2015