

Aktuelle Fragen zur Umsatzsteuer

Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft

Zweiter Teil einer gebührenbezogenen Untersuchung

VON HON.-PROF. DR. WOLF-DIETER ARNOLD*)

Nachdem im letzten Beitrag (SWK-Heft 12/2007, Seite S 417) das Verhältnis zwischen der USt und den Gebühren nach Gebührengesetz bzw. nach Gerichtsgebührengesetz behandelt wurde, werden hier die Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft in Bezug zur USt gesetzt. Die Artikelserie wird im nächsten Heft mit dem Beitrag „Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts“ abgeschlossen.

1. Allgemeines

Von der Finanzwissenschaft werden als „Gebühren“ Abgaben mit Entgeltcharakter (öffentlich-rechtliche Entgelte für besondere vom Bürger unmittelbar in Anspruch genommene – und diesem daher unmittelbar zurechenbare¹⁾ – Leistungen einer Gebietskörperschaft) bezeichnet.²⁾ Ein besonders einleuchtendes Beispiel stellen etwa Gebühren für die Inanspruchnahme eines öffentlichen Rettungs- und Krankenbeförderungsdienstes oder – wengleich keine Gebietskörperschaften betreffend – § 125 WirtschaftskammerG 1998 bzw. § 168 Abs. 2 WTBG dar, die jeweils „Gebühren für Sonderleistungen“ regeln.³⁾

1.1. Kein einheitlicher Gebührenbegriff

Ein einheitliches System ist bei der Verwendung des Wortes „Gebühren“ in der österreichischen Rechtssprache allerdings nicht zu erkennen.⁴⁾ Außerhalb des hier behandelten Bereichs der Gebühren i. S. d. Finanzwissenschaft liegen beispielsweise die Gebühren, die das GebührenanspruchsG 1975 u. a. für Zeugen⁵⁾ und Sachverständige⁶⁾ vorsieht, oder die Gebühren, auf die Notare für notarielle Amtshandlungen sowie für die Verfassung von Privaturkunden Anspruch nach NotariatstarifG⁷⁾ haben, bzw. Sondergebühren von Ärzten.⁸⁾

1.2. Verwaltungsabgaben

Fallweise liegen (nur) besondere (z. B. Bundes-)Verwaltungsabgaben vor, die (bloß) als „Gebühren“ bezeichnet werden (so z. B. Eichgebühren nach § 57 Maß- und

*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

¹⁾ Vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, 14.

²⁾ Siehe auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁸, Tz. 3.

³⁾ Weiterführend Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 1 Rz. 9a.

⁴⁾ Vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 1 Rz. 10.

⁵⁾ Zeugengebühren unterliegen selbst dann nicht der USt, wenn der Zeuge Unternehmer ist und der Gegenstand seiner Vernehmung den unternehmerischen Bereich betrifft (VwGH 14. 2. 1986, 86/17/0023, ÖStZB 1987, 29 = AnwBl 1987, 131).

⁶⁾ Dem Sachverständigen gebührt gem. § 31 Z 6 GebAG auch die von der Sachverständigengebühr zu entrichtende USt; „sie ist gesondert an- und zuzusprechen“. Weiterführend siehe Krammer/Schmidt, MGA 18³ zu dieser Gesetzesstelle E 94-110. In der zweiten Auflage war noch (155 Anm. 9) – aus dem Blickwinkel des § 11 Abs. 14 (und wohl auch Abs. 12) UStG (1972) – der auf einen Erlass des BMJ und auf eine Stellungnahme des BMF gestützte Hinweis enthalten, dass ein Gerichtsbeschluss, mit dem das Gericht die Gebühr des Sachverständigen bestimmt, als Rechnung i. S. d. § 11 UStG anzusehen ist (dieser – inhaltlich nicht unproblematische [vgl. Ruppe, UStG³, § 11 Tz. 43] – Hinweis ist vermutlich nur deshalb in der 3. Auflage entfallen, weil ein ermäßigter Steuersatz für Sachverständige nicht mehr in Frage kommt).

⁷⁾ Die Umsatzsteuer ist dem Notar gem. § 10 NTG gesondert zu ersetzen.

⁸⁾ Dazu siehe Ruppe, UStG³, § 2 Tz. 273 ff.

EichG⁹⁾ oder Patentamtsgebühren).¹⁰⁾ Das – aber keineswegs allein dieser Umstand – führt auch dazu, dass für die Erhebung einer nicht unbedeutenden Zahl von Gebühren nicht die BAO oder eine Landesabgabenordnung, sondern das AVG die anzuwendende Verfahrensvorschrift ist. Verwaltungsabgaben werden nach Maßgabe des § 78 Abs. 1 AVG für „Amtshandlungen“ erhoben, mithin außerhalb des unternehmerischen Bereichs (des Rechtsträgers) der Behörde. Gleiches gilt für die Kommissionsgebühren nach § 77 AVG bzw. § 315 Abs. 1 BAO.

2. Einzelfälle

2.1. Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen

Durch § 14 Abs. 1 Z 14 i. V. m. § 15 Abs. 3 Z 4 FAG 2005 werden die Gemeinden ermächtigt, *Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen*, die für Zwecke der öffentlichen Verwaltung betrieben werden (mit Ausnahme von Weg- und Brückenmauten) – nach Maßgabe der zuletzt genannten Bestimmung ohne landesgesetzliche Regelung –, selbst festzusetzen und einzuheben.¹¹⁾

2.1.1. Wasser-, Kanal- und Müllabfuhrgebühren

Darunter fallen u. a. *Wasser-, Kanal- und Müllabfuhrgebühren*¹²⁾ die fallweise auch als entsprechende „Abgaben“¹³⁾ bezeichnet werden (weiterführend siehe im Text unter Punkt 2.2.1.). Zur gesetzlichen Beschränkung der Höhe einer Gebühr i. S. d. Finanzwissenschaft im Rahmen des Äquivalenzprinzips ist auf das einschlägige Fachschrifttum¹⁴⁾ zu verweisen. Dem Abgehen vom ursprünglich strengen (= strikten) Äquivalenzprinzip für Gebühren (erstmal durch § 15 Abs. 3 Z 5 FAG 1993) hat der VfGH¹⁵⁾ mit der Begründung Verfassungskonformität attestiert, das Äquivalenzprinzip wäre von Verfassung wegen nicht geboten. Zugleich hat der VfGH allerdings ausgesprochen, die gesetzliche Neuregelung im Finanzausgleichsrecht dürfe nicht dahin verstanden werden, dass den Benützern von Gemeindeeinrichtungen nunmehr neben der Anlastung der vollen Kosten der Gemeindeeinrichtung noch eine Steuer in (maximal) gleicher Höhe auferlegt werden dürfe; die Ermächtigung müsse vielmehr so verstanden werden, dass ihre Ausschöpfung nur aus Gründen in Betracht komme, die mit der betreffenden Ein-

⁹⁾ Laut VwGH-Erk. 18. 3. 1996, 94/01/83, i. S. d. VwGH-Erk. Slg. 8115 A ein Anwendungsfall des § 78 AVG. Ebenso – jedenfalls nach der Beurteilung, die *Ruppe*, Altes und Neues zum Abgabebegriff, in *Tanzer* (Hrsg.), FS Stoll, 6, vornimmt – VfGH 14. 3. 1996, B 2113/94 u. a., Slg. 14.473, zur Austro-Control-GebührenVO, BGBl. Nr. 2/1994. Die (Pauschal-)Gebühren nach BundesvergabeG 2006 (§ 318 und Anhang XIX) sind (teilweise) nach Unter- und Oberschwellenbereich gestaffelt. Die entsprechende Definition (§ 12 BVergG) stellt auf den geschätzten Auftragswert „ohne Umsatzsteuer“ ab. Aufhebung als gesetzwidrig durch den VfGH betreffend die VO der Bundesregierung betreffend die Gebühren für die Inanspruchnahme des Bundesvergabeamtes z. B. BGBl. II Nr. 324/2002, BGBl. II Nr. 174/2006 und BGBl. II Nr. 175/2006 (VfGH 3. 3. 2006, G 91/05, V 69/05, bzw. 4. 3. 2006, G 154/05, V 118/05 zu gleichheitswidrigen Regelungen). Siehe auch Eingabengebühren nach § 14 Abs. 1 Z 16 FAG 2005 für Anträge an die im Rahmen der Vergabe von Aufträgen betrauten Behörden der Länder.

¹⁰⁾ Bundesgesetz über die im Bereich des Patentamts zu zahlenden Gebühren und Entgelte, BGBl. I Nr. 149/2004. Diese Gebühren unterliegen keiner USt. Service- und Informationsleistungen (§ 33 PAG) bietet das „Österreichische Patentamt-Teilrechtsfähigkeit“ an, die hingegen der USt unterliegen.

¹¹⁾ Weiterführend z. B. *Ruppe*, Finanzierungsalternativen kommunaler Wirtschaftsverwaltung, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg.), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, 55 (71).

¹²⁾ Bezeichnend § 5 Wr. UmweltabgabeG (UAG): „Werden auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Ermächtigung für a) das abgegebene Wasser ..., b) die Einleitung von Abwasser in die öffentlichen Kanäle, c) die Bereitstellung der Einrichtungen der öffentlichen Müllabfuhr bzw. deren Benützung Gebühren eingehoben, so sind diese auf die jeweilige Abgabenschuld nach diesem Gesetz anzuwenden.“

¹³⁾ Das Wiener Gebrauchs„abgabe“G 1966, LGBl. Nr. 20/1996, löste das Gebrauchs„gebühren“G, LGBl. Nr. 4/1948, ab. Mit der zweiten Novelle zum NÖ KanalG 1997, LGBl. 8230-2, wurde das Wort „Einmündungsgebühr“ durch das Wort „Einmündungsabgabe“ ersetzt.

¹⁴⁾ Z. B. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵, Tz. 330; vor FAG 1993 *Taucher*, Das gebührenrechtliche Äquivalenzprinzip, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg.), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, 85.

¹⁵⁾ 10. 10. 2001, B 260/01, Slg. 16.319/2001 = ÖStZB 2002/140.

richtung in einem inneren Zusammenhang stünden.¹⁶⁾ Bei so gestalteter Typisierung ist auch eine Aufteilung der Gebühr in einen leistungsabhängigen und in einen leistungsunabhängigen Bestandteil zulässig (vgl. VfSlg. 4488/1963).

2.1.2. Rettungs- und Krankenbeförderungsdienste

Darunter fallen aber auch z. B. Gebühren für die Inanspruchnahme eines öffentlichen Rettungs- und Krankenbeförderungsdienstes (weiterführend siehe im Text unter Punkt 2.2.2..

2.2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von „Gebühren“

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung aller unter dem finanzwissenschaftlichen Sammelbegriff „Gebühren“ (im weitesten Sinn) zusammenfassbaren Zahlungspflichten ist davon abhängig, ob der Gläubiger der jeweiligen Gebühr dem Schuldner gegenüber im unternehmerischen Bereich tätig ist, d. h. seine den Gebührenanspruch begründende Leistung im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit ausübt.¹⁷⁾ Auf welchem (verfahrensrechtlichen) Weg der Gläubiger seinen Anspruch durchsetzt, ist USt-rechtlich irrelevant. Betreffend die vorstehend angesprochenen Gemeinden – um zu Beispielszwecken vorerst bei diesen zu bleiben – ist daher für deren Umsatzsteuerpflicht erforderlich, dass sie ihre Leistungen im Rahmen eines (tatsächlichen oder fiktiven) Betriebes gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 UStG 1994) erbringen.

2.2.1. VfGH-Judikatur zu Kanalgebühren

Die dazu einschlägige VfGH-Judikatur ist schwerpunktmäßig zu *Kanalgebühren* (in den Beschwerdefällen zu Kanal„*abgaben*“) ergangen. Der VfGH hat z. B. in einem Gesetzesprüfungsverfahren die Umsatzsteuerpflicht der Gemeinde im Rahmen des § 2 Abs. 3 UStG (1972) mit Erk. Slg. 8943/1980¹⁸⁾ bejaht.¹⁹⁾ In diesem Erk. hat er auch zum Ausdruck gebracht, dass sich an dieser USt-Pflicht nichts ändert, wenn für die Gemeinde aus besonderen Gründen²⁰⁾ eine Überwälzung auf die Leistungsempfänger nicht möglich war (und dass diesfalls die angefallene USt-Pflicht im Rahmen des Äquivalenzprinzips²¹⁾ sogar noch bei einer späteren normativen Festlegung der Höhe der Gebühren als Kostenfaktor berücksichtigt werden darf).

§ 2 Abs. 3 UStG (damals 1972) wird vom VfGH also auch als Begründung²²⁾ im Rahmen des – damals noch strengen – Äquivalenzprinzips dafür akzeptiert, dass von der

¹⁶⁾ Weiterführend siehe z. B. *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Fragen der Finanzierung von Staatsaufgaben, in *Funk* (Hrsg.), FS Adamovich (2002) 706.

¹⁷⁾ Dies ist beispielsweise bei Gebühren des Notars nach dem Notariatstarif- (aber auch nach dem Gerichtskommissions-)Gesetz der Fall (vgl. Fn. 7).

¹⁸⁾ Zeitlich vor diesem Erk. und z. T. a. A. *Haider*, Zur Frage der Zulässigkeit einer Besteuerung öffentlicher Gebühren nach dem UStG 1972, ÖStZ 1979, 78.

¹⁹⁾ Zur daraus resultierenden Frage zur Liebhaberei siehe *Ruppe*, UStG³ § 2 Tz. 264 ff., und Tätigkeitsbericht des Rechnungshofes für das Verwaltungsjahr 2003 (Bund) – dazu weiterführend *Arnold*, Konkurrentenklage und Abgabenverfahrensrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrens- und Gemeinschaftsrecht, 403 (452 f.).

²⁰⁾ In concreto, weil die Vorschriften vor Eintritt der (durch Gesetzesänderung bewirkten) USt-Pflicht erfolgen.

²¹⁾ Das auf einen mehrjährigen Durchschnitt abstellt.

²²⁾ Da es sich um eine selbständige Verordnung im Rahmen des freien Beschlussrechts der Gemeinde handelt, kann die Gemeinde – jedenfalls nach heutigem Meinungsstand – selbst materielles Steuerrecht schaffen (vgl. z. B. VfSlg. 14.642/1996). Im Bereich der Selbstverwaltung ist das Legalitätsprinzip nicht etwa „*gelockert*“ (vgl. z. B. VfSlg. 16.003/2003 unter Berufung auf VfSlg. 7903/1976). Als Beispiel kann § 609 Abs. 19 ASVG dienen, der einen nachträglichen Rabatt „*in Höhe von 2 % [des] jährlichen Arzneimittelumsatzes*“ anordnet, was der Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger im Verordnungsweg durch die VO-EKO, kundgemacht unter www.avsv.at mit „*zuzüglich 20 % Umsatzsteuer*“ umsetzt. Auch im Zuge einer diesbezüglichen Beanstandung wurde zu einem

Gemeinde zusätzlich zur (Kanal-)Gebühr USt erhoben wird²³⁾ und dass die Überwälzung im Wege einer Vorschreibung im Bescheid erfolgt.

Der Umstand, dass die Erhebung der Gebühren auf gesetzlicher (und hoheitlicher) Grundlage erfolgt, steht einer USt-Pflicht nicht entgegen.²⁴⁾ Dass Entgelte nicht auf privatrechtlicher Grundlage zu entrichten sind, ist nach dieser Judikatur für die Umsatzsteuerpflicht irrelevant. Dennoch finden sich bei einschlägigen (i. d. R. quartalsweisen) Zahlungsanforderungen von Wasser- und Kanalgebühren²⁵⁾ (etwa gemeinsam mit der Grundsteuer) wiederholt Hinweise auf eine privatrechtliche Grundlage, wie etwa „*Hinsichtlich der Vorschreibung von privatrechtlichen Forderungen gilt diese Lastschrift als Rechnung*“ oder lapidar „*Lastschrift/Rechnung*“. Selbst ohne diesen Hinweis sollte auch ein diesbezüglicher Bescheid – die Erfüllung der sonstigen Formalvorschriften, zu denen auch die UID-Nummer gehört, vorausgesetzt – als Rechnung i. S. d. § 11 Abs. 1 UStG 1994 gelten.²⁶⁾

Mit „(Benützungs-)Gebühren ohne Inanspruchnahme kommunaler Versorgungseinrichtungen“ hat sich *Taucher*²⁷⁾ eingehend befasst. USt-rechtlich stellt sich die Frage, ob in Fällen, in denen auch ohne Inanspruchnahme rechtens eine (Benützungs-)Gebühr vorgeschrieben wird, ein „*Leistungsaustausch*“, mithin ein Grundelement des Umsatzsteuerrechts vorliegt. Die Frage ist zu bejahen; Entgeltlichkeit ist – der Vorgabe entsprechend – gegeben, die Leistung liegt in der „*Bereithaltung der Ableitungsmöglichkeit*“.²⁸⁾

2.2.2. Rettungsdienste

Gebühren für die Inanspruchnahme des (öffentlichen) *Rettungsdienstes* (der Stadt Wien) und für die Bereitstellung von Sanitätern und Notärzten regelt die Verordnung des Wiener Gemeinderats vom 8. 2. 2007, ABI. Nr. 6/2007. Nur für den zweitgenannten Fall (in § 4 der Verordnung) ist angeführt, dass in der Gebühr „*die Umsatzsteuer in Hö-*

Individualantrag vom VfGH (VfSlg. 17.608/2005) die Legitimation verneint, obwohl der Antragsteller solcherart in die (m. E. unzumutbare) Beklagtenrolle vor Gericht gedrängt wird (weiterführend zur Legitimationsfrage z. B. *Arnold*, Rechtswidrig erhobene Abgaben aus der Sicht des Steuerträgers, in *Althuber/Toifl* (Hrsg.), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben, 288 f.).

²³⁾ VfGH 13. 10. 1982, B 478/78, Slg. 9539; 26. 11. 1982, B 346/79, Slg. 9557. Nur von der Methode anders (§ 8 Abs. 1 Wr. Kanalanlage- und EinmündungsgebührenG, LGBl. Nr. 22/1955): „*Die Kanaleinmündungsgebühr – schließt die Umsatzsteuer [i. S. d. UStG 1972 (!)] ein*“. Diesem Umstand trägt z. B. auch das OÖ Tourismus-G 1990, LGBl. Nr. 81/1989 i. d. G. F., bei der Festlegung des beitragspflichtigen Umsatzes Rechnung. Ungeachtet der grundsätzlichen Anknüpfung an den steuerbaren Umsatz sind (gem. § 37 Abs. 1 Z 6 leg. cit.) ausgenommen „*Umsätze von gemeinnützigen Betrieben, die der Wasserversorgung, der Abwasserentsorgung ... dienen, sofern die Gebühren und Entgelte ... den Aufwand für die Erhaltung der Anlage sowie für die Verzinsung und Tilgung des für die Errichtung eingesetzten Kapitals nicht übersteigen*“. Nicht zuletzt das Urteil des EuGH 8. 6. 1999, Rs. C-338/97 u. a., *Erna Pelz*, Slg. 1999, I-3319 = ÖStZB 1999, 775, das die Tourismusabgabe außerhalb des USt-Rechtes stellt, schließt aus, dass diese Bestimmung durch ein gemeinschaftsrechtliches Gebot, „*größere Wettbewerbsverzerrungen*“ zu verhindern, verdrängt wäre (was naturgemäß eine verfassungsrechtliche Prüfung offen lässt). Zum Beschluss des VfGH 26. 9. 2005, V 5/05, betreffend die Wortfolge „*zuzüglich Umsatzsteuer*“ in § 1 der Austro Control-GebührenVO, BGBl. Nr. 2/1994 i. d. F. BGBl. Nr. 453/1995, siehe anschließend im Text.

²⁴⁾ Weiterführend siehe *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz. 163, und die dort angeführte VfGH-Judikatur.

²⁵⁾ Ermäßigter Umsatzsteuersatz von 10 % gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a (Wasser) bzw. Z 13 (Müllbeseitigung, Abfuhr von Spülwasser und Abfällen). Soweit sich der ermäßigte Steuersatz nicht auf Dienstleistungen bezieht, sondern auch auf Lieferungen, droht die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren an (IP/06/1878 vom 21. 12. 2006). Kategorie 17 des Anhangs H der 6. MwSt-RL (Z 18 des Anhangs III der MwSt-RL 2006/112/EG) gelte nur für Dienstleistungen.

²⁶⁾ *Ruppe*, UStG³, § 11 Tz. 43. Zur unterschiedlichen Praxis (vor VfGH-Erk. Slg. 8943/1980) siehe *Haider*, Zur Frage der Zulässigkeit einer Besteuerung öffentlicher Gebühren nach dem UStG 1972, ÖStZ 1979, 78. Vgl. in Fn 6 zum Beschluss als Rechnung.

²⁷⁾ RFG 2006, 68.

²⁸⁾ Vgl. z. B. VwGH 20. 3. 2006, 2003/17/0077, 0078. Anders der vom Landesgesetzgeber mit Baulandmobilisierung gerechtfertigte Erhaltungsbeitrag nach § 28 OÖ ROG 1994 (dazu siehe z. B. VfGH 24. 6. 2006, B 3261/05).

he von 10 v. H. enthalten“ ist. Dies ist offenkundig auf die unechte Steuerbefreiung der Krankenbeförderung nach § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 und auf den ermäßigten Steuersatz für die inländische Personenbeförderung nach § 10 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 zurückzuführen. Auf die (bescheidmäßige) Bemessung, Einhebung und zwangsweise Eintreibung dieser Gebühr findet gem. § 29 Abs. 5 des Wiener Rettungs- und KrankentransportG²⁹⁾ die WAO Anwendung. Das genannte Gesetz regelt aber nicht nur den öffentlichen, sondern auch den privaten Rettungs- und Krankenbeförderungsdienst (§§ 5 bzw. 6 leg. cit.). Letzterer bedarf der Bewilligung durch den Magistrat. Sein Entgelt (ein Anspruch nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts) war nach § 8 Abs. 2 und 3 des Vorgängergesetzes LGBl. Nr. 22/1965 kostendeckend zu ermitteln und nach einem Tarif, der der Genehmigung der Landesregierung bedurfte, zu bemessen, wobei die in diesem Tarif festgesetzten Entgelte nicht niedriger sein durften als die Gebühren des öffentlichen Rettungs- und Krankenbeförderungsdienstes. Diese – nach wie vor bestehende – Konkurrenzsituation wäre ein geradezu klassischer Beispielfall dafür, dass diese Leistungen des öffentlichen Dienstes – um „größere Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden“ – umsatzsteuerbar (weiterführend siehe im Text und im abschließenden Artikel „Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts“ unter Punkt 1.2.2.2.) sein müssen, doch greift hier die oben angeführte sachliche Befreiungsbestimmung.

2.2.3. Übertragung öffentlich-rechtlicher Aufgaben an Beliehene

Werden öffentlich-rechtliche Aufgaben an *beliehene Unternehmen* übertragen, so stellt sich die Frage, ob – allein dadurch – der Gebührenschuldner für in seinem Interesse liegende Amtshandlungen zusätzlich zur Gebühr auch noch USt entrichten muss. Diese Frage wurde z. B. in Zusammenhang mit der *Austro Control-GebührenVO*³⁰⁾ im Rahmen eines (mangels Legitimation unzulässigen) Individualantrags thematisiert.

2.2.3.1. Rechtsprechung

Der VfGH³¹⁾ hielt dem Antragsteller – angesichts seiner Formalentscheidung allerdings in einem obiter dictum – vor, er übersehe die Vorschrift des § 28 Abs. 3 zweiter Satz UStG 1994, aufgrund welcher § 5 Abs. 1 ACG-G (der die Austro Control GmbH von der Umsatzsteuer befreit hatte) durch das UStG 1994 derogiert wurde. Erst in Hinblick auf diese Derogation war (durch BGBl. Nr. 453/1994) in § 1 der ACGV die Wortfolge „*zuzüglich Umsatzsteuer*“ eingefügt worden, sodass diese Verordnungsstelle nun lautet: „*Die Parteien haben für jede in ihrem Interesse liegende Amtshandlung der Austro Control GmbH die gemäß Abschnitt 2 festgesetzten Gebühren zusätzlich Umsatzsteuer zu entrichten.*“³²⁾ Der Hinweis des VfGH auf den Wegfall der persönlichen Gebührenfreiheit der Austro Control GmbH wäre – als Aussage zur Sache – entbehrlich gewesen, hätte der VfGH diesen Umstand nicht als beachtlich für die vom Antragsteller aufgewor-

²⁹⁾ LGBl. Nr. 39/2004 i. d. g. F.

³⁰⁾ BGBl. Nr. 2/1994 i. d. F. BGBl. Nr. 453/1995.

³¹⁾ 26. 9. 2005, V 5/05 (Beschluss).

³²⁾ Nach § 6 Abs. 2 ACG-G hat der BMöWV im Einvernehmen mit dem BMF für die von der Austro Control GmbH durchzuführenden Verwaltungsverfahren eine Gebührenordnung zu erlassen. Nach Satz 2 ist der „*Ermittlung der Höhe der Gebühren ... das Kostendeckungsprinzip zugrundezulegen*“. Der Einschreiter hatte nach Ablegung einer Prüfung für die Erweiterung seines Privatpilotscheins den Antrag gestellt, diese Erweiterung in seinem Privatpilotschein einzutragen. Für die Eintragung wurden dem Antragsteller gem. II. Abschnitt TP 3a der ACGV Gebühren in Höhe von 36,34 Euro zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 7,27 Euro vorgeschrieben (§ 3 ACGV bestimmt, dass dann, wenn in Zusammenhang mit der Amtshandlung ein Bescheid ergeht, die Gebühren in dessen Spruch festzusetzen sind; anderenfalls ist die Gebühr, wenn sie nicht ohne weiteres entrichtet wird, in einem abgedonterten Bescheid gem. § 57 AVG vorzuschreiben).

fene Rechtsfrage angesehen, ob die Wortfolge „*zuzüglich Umsatzsteuer*“ gesetzwidrig ist. Ist das ausgegliederte Unternehmen mit diesen Umsätzen tatsächlich umsatzsteuerpflichtig, so kann die USt in Rechnung gestellt und überwältigt werden.³³⁾ Übt ein beliehenes Unternehmen Organfunktionen im Bereich der Hoheitsverwaltung aus, so wird es dadurch weder zur Körperschaft öffentlichen Rechts noch zu einem Betrieb gewerblicher Art einer solchen. Der VwGH³⁴⁾ hat (zum UStG 1934) im Rahmen seiner Entscheidung über eine Präsidentenbeschwerde festgestellt, dass der beliehene Unternehmer nicht zu den Körperschaften öffentlichen Rechts zählt. Diese Präsidentenbeschwerde gegen eine stattgebende, insoweit die Umsatzsteuerpflicht wegen Ausübung öffentlicher Gewalt verneinende Berufungsentscheidung war aber aus anderen Gründen, nämlich wegen Verneinung des Leistungsaustauschs erfolglos, der VwGH hat im konkreten Beschwerdefall betreffend eine Milchleistungskontrolle jedoch die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben verneint. Für eine Amtshandlung der Austro Control GmbH kann m. E. die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben aber durchaus bejaht werden. Im Rahmen des harmonisierten USt-Rechts ist m. E. aber von einer USt-Pflicht des beliehenen Unternehmens (auch in den Bereichen, in denen es – als beliehenes Unternehmen – Hoheitsaufgaben erfüllt) auszugehen.³⁵⁾ *Ruppe*³⁶⁾ führt diesbezüglich auch ein Urteil des EuGH³⁷⁾ ins Treffen. In diesem Urteil hat der EuGH m. E. allerdings lediglich zum Ausdruck gebracht, dass örtliche Steuer-einnehmer des spanischen Rechts nicht untergeordnete Lohn- und Gehaltsempfänger und – dabei – nicht vom Begriff „*selbständig*“ in Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL (i. S. d. Unterabsatzes 1) ausgeschlossen sind (siehe nunmehr Art. 9 Abs. 1 der MwSt-RL 2006/112/EG).

2.2.3.2. Flugsicherung problemfrei geregelt

Problemfrei erscheint jedenfalls die Regelung in der Flugsicherungsan- und Abfluggebührenverordnung 1993 (FSAG-VO), deren § 1 Abs. 1 – seit Inkrafttreten der novellierten Fassung durch FSAG-VO-Novelle 1995³⁸⁾ – wie folgt lautet: „Für die Inanspruchnahme von Diensten und Einrichtungen der Flugsicherung beim An- und Abflug auf Flugplätzen wird von der Austro Control GmbH eine Gebühr zur Deckung der entstehenden Kosten eingehoben. Die Gebühr unterliegt der Umsatzsteuer.“ Die Flugsicherung erfolgt nicht im hoheitsrechtlichen Bereich.

2.2.4. Parkgebühren

Park„*gebühren*“³⁹⁾ für das Abstellen mehrspuriger Kfz in Kurzparkzonen⁴⁰⁾ werden für das „*Abstellen*“ erhoben und nicht für eine Tätigkeit der Gemeinde im unternehmerischen Bereich, etwa als Betreiber eines Parkplatzes, der dessen Benutzung duldet.

³³⁾ Siehe oben VfGH Slg. 8943/1980 zu den Kanalgebühren. Der Vergleich mit der – umsatzsteuerfreien – Eintragung in die Verteidigerliste (TP 14 Z 4 GGG; vgl. *Arnold*, Umsatzsteuer und Gebühren [GebG und GGG], SWK-Heft 12/2007, Seite S 417, im Text unter Punkt 3.1.) drängt sich auf.

³⁴⁾ VwGH 3. 11. 1961, 855/61, Slg. 2525 F, betreffend Milchleistungsprüfungen.

³⁵⁾ Weiterführend *Ruppe*, UStG³, § 2 Rz. 9; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG⁸, § 2 Rn 173; zweifelnd z. B. Verwaltungsgericht Bremen 9. 2. 2006, 2 K 1485/05 (nicht rechtskräftig), www.verwaltungsgericht.bremen.de.

³⁶⁾ UStG³, § 2 Tz. 203 (siehe auch § 2 Tz. 9 und Tz. 170 sowie § 1 Tz. 266).

³⁷⁾ EuGH 25. 7. 1991, Rs. C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Slg. 1991, I-4247.

³⁸⁾ BGBl. Nr. 452/1995.

³⁹⁾ Z. B. Klagenfurt (Verordnung vom 14. 9. 2001) oder Graz (Verordnung vom 30. 3. 2006; siehe auch Stmk. Park„*gebühren*“gesetz, LGBl. Nr. 34/2006). In Wien gilt eine Parkometer„*abgabe*“VO.

⁴⁰⁾ § 14 Abs. 1 Z 17 FAG 2005; diese Gesetzesstelle spricht von „*Abgaben*“ (ältere Regelungen waren auf das Abgabenerfindungsrecht der Länder gestützt; vgl. z. B. *Taucher*, RFG 2003,155).

Der Unternehmer, der im Zuge der Auslieferung seiner Waren den Lieferwagen in einer Kurzparkzone abstellt, kann aus der Parkgebühr keine vermeintliche Umsatzsteuer „herausrechnen“ (wohl aber bei einem entgeltspflichtigen Parkplatz die Umsatzsteuer⁴¹⁾ aus dem Parkentgelt als Vorsteuer geltend machen). Nur bei in oben aufgezeigtem Sinn verstandenen Gebühren stellt sich also nicht die Frage der Abgrenzung einer „Gebühr“ von einem (nicht auf öffentlich-rechtlicher, sondern auf privat-rechtlicher Rechtsgrundlage beruhenden) Entgelt.⁴²⁾

2.2.5. Ausschließliche Landes- bzw. Gemeindeabgaben

Ist eine ausschließliche Landes- (Gemeinde-)abgabe – die auch die Bezeichnung „Gebühr“ tragen kann – vom Entgelt zu berechnen, so gehört – sofern sich angesichts der Wahl der Bemessungsgrundlage⁴³⁾ überhaupt eine diesbezügliche Frage stellt – die USt gem. § 14 Abs. 3 FAG 2005 nicht zur Bemessungsgrundlage.⁴⁴⁾

2.2.5.1. Rundfunkgebühren

Ein komplexes Beispiel bieten die „Rundfunkgebühren im Detail“ (so der Titel einer Information der GIS Info Service GmbH). Vom dem ORF zustehenden Fernsehentgelt (Programmmentgelt, siehe § 31 ORF-G) sind 10 % USt zu entrichten. Der Rundfunkteilnehmer hat ferner – nicht umsatzsteuerbare – Rundfunkgebühren (§ 3 RundfunkgebührenG) zu entrichten, die dem BMF zufließen. Beide Beträge zusammen – das Programmmentgelt jedoch (finanzausgleichsrechtskonform) ohne USt – bilden i. d. R. die Bemessungsgrundlage für eine (unter dem Schlagwort Fernsehschilling bekannte) zusätzliche Landesabgabe.⁴⁵⁾

Die Vorschreibung und Einhebung dieser Landesabgaben obliegt jeweils der GIS. Als Vergütung erhält sie einen bestimmten Prozentsatz, z. B. in Wien 3,25 % (§ 6 Abs. 3 leg. cit. in Fußnote 45), in Kärnten 2,5 % mit Verordnungsermächtigung zur Erhöhung (§ 3 Abs. 3 leg. cit. in Fußnote 45), in Salzburg 3 % und seit 1. 1. 2005 3,25 % (§ 6 Abs. 2 LGBl. Nr. 26/2000 – i. d. F. LGBl. Nr. 6/2005). In allen zitierten Gesetzesstellen ist – aus USt-rechtlicher Sicht kryptisch – festgehalten, dass diese Beträge bereits „eine allfällige Umsatzsteuer“ enthalten. Die diesbezüglichen Einschübe wurden vom jeweiligen Landesgesetzgeber in Hinblick auf die bundesgesetzliche Regelung des § 5 Abs. 4 Satz 2 RundfunkgebührenG⁴⁶⁾ vorgenommen, der der GIS Gebühren Info Service GmbH „für die Einbringung der [Rundfunk-]Gebühren und sonstiger damit verbundener [bundesgesetzlich geregelter] Abgaben und Entgelte ... 3,25 % der eingehobenen Beträge als Vergütung“ zubilligt. Nach h. A. ist in diesem Prozentsatz eine „allfällige“ USt

⁴¹⁾ Abgrenzend (i. S. d. Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. MwSt-RL = Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 der MwSt-RL 2006/112/EG) im Rahmen öffentlicher Gewalt EuGH 14. 12. 2000, Rs. C-446/98, *Fazenda Pública*, Slg. 2000, I-11.435.

⁴²⁾ Vgl. VwGH 5. 12. 1963, 307/63, ÖStZB 1964, 77: Dass einer Gebietskörperschaft (auf privatrechtlicher Rechtsgrundlage) Entgelt zu zahlen ist, hindert nicht den Anfall von Rechtsgebühren für ein dem Tarif des GebG unterliegendes Rechtsgeschäft (z. B. für einen Mietvertrag mit dem Bund als Vermieter).

⁴³⁾ Vgl. z. B. § 10 Abs. 1 lit. b Wr. GebrauchsabgabeG: „... von allen Einnahmen, die im Zusammenhang mit der Gebrauchserlaubnis erzielt werden, unter Ausschluss der Umsatzsteuer, die nicht zur Bemessungsgrundlage gehört“.

⁴⁴⁾ Siehe z. B. § 3 Abs. 2 Wr. VergnügungssteuerG: „Soweit ... die Steuer vom Entgelt zu bemessen ist, gehört die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage“.

⁴⁵⁾ Z. B. Wr. KulturförderungsbeitragsG, LGBl. Nr. 23/2000 i. d. g. F. (§ 2, zur USt lt. Satz leg. cit.), Tir. KulturförderungsabgabeG, 2006 LGBl. Nr. 86/2005 (§ 2 Abs. 1, zur USt lt. Satz leg. cit.), Burgl. KulturförderungsbeitragsG, LGBl. Nr. 37/2002 i. d. g. F. (ebenfalls § 2 Abs. 1, zur USt lt. Satz leg. cit.), Stmk. RundfunkabgabeG (STRAG), LGBl. Nr. 36/2000 i. d. g. F. (§ 3 Abs. 1, zur USt lt. Satz leg. cit.); in Kärnten handelt es sich um fixe Beträge (Ktn. Landesmusikschul-FörderungsbeitragsG, LGBl. Nr. 92/2005).

⁴⁶⁾ BGBl. I Nr. 159/1999 i. d. F. BGBl. I Nr. 71/2003.

nicht enthalten (was vor den landesgesetzlichen Novellen im Fernsehschilling-Bereich als Auslegungsargument verwendet wurde).

2.2.5.2. Beliehenenproblematik

Da die GIS ein (mehrfach)⁴⁷⁾ beliehenes Unternehmen ist, sind insoweit auch die oben behandelten USt-rechtlichen Probleme (zusätzlich) gegeben.

2.2.6. Verfassungsrecht

Die aufgezeigten Rechtsfolgen (nicht nur betreffend den Umfang der Umsatzsteuerpflicht der Gemeinden) sind durch die oben aufgezeigte VfGH-Judikatur weitestgehend klargestellt und demzufolge (auch) Ausfluss einer *verfassungsrechtlichen* Beurteilung. Das schließt nicht aus, dass nicht nach wie vor verfassungsrechtliche Fragen⁴⁸⁾ offen wären.

Gerade bei (Kanal- bzw. Wasser-)Anschlussgebühren stellt sich immer wieder aus der Sicht des Finanzausgleichsrechts die Frage, ob in concreto eine Benützungsgebühr (i. S. d. oben genannten Bestimmungen) vorliegt oder jedoch ein Interessentenbeitrag (i. S. d. § 14 Abs. 1 Z 13 FAG 2005), zu dessen Ausschreibung (zulasten der „Grundstückseigentümer und Anrainer“) die Gemeinde ohne landesgesetzliche Deckung nicht befugt ist. Das vom VfGH nach ständiger Rechtsprechung⁴⁹⁾ dazu angewendete Unterscheidungskriterium, wonach von einer Benützungsgebühr erst ab Beginn eines förmlichen Benützungsverhältnisses gesprochen werden kann, ist m. E. letztlich auch von USt-rechtlicher Relevanz. Bei allgemeinen Aufschließungsmaßnahmen wird die Gemeinde – selbst wenn sie solcherart auch für einen unternehmerischen Teilbereich Anschlussmöglichkeiten bereitstellt (dazu siehe Punkt 2.2.1. am Ende) – überwiegend in Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gegenüber der Allgemeinheit tätig.

2.2.7. Gemeinschaftsrecht

Im Rahmen des *Gemeinschaftsrechts* nimmt beispielsweise die Wasserrahmen-RL 2000/60/EG, deren Art. 9 Abs. 1 Gedankenstriche 1 und 2 in § 55e Abs. 1, insb. in Z 1, WRG i. d. F. WRG-Nov. 2003, BGBl. I Nr. 82/2003, umgesetzt wurde, Einfluss auf die (Wasser-)Gebührenpolitik. Ab 2010 gilt das sogenannte „*Abwassergebührensplitting*“, also das Gebot, dass die verschiedenen Wassernutzungen „*unter Berücksichtigung des Verursacherprinzips einen angemessenen Beitrag zur Deckung der Kosten der Wasserdienstleistungen leisten*“. Unmittelbare Auswirkungen auf das USt-Recht sind dadurch nicht zu erwarten.

Mit gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben hatte sich die Judikatur⁵⁰⁾ bereits z. B. bei Fleischuntersuchungsgebühren zu befassen (weiterführend siehe den diese Beitragsreihe abschließenden Artikel „Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts“ unter Punkt 1.3.1.).

⁴⁷⁾ Zu den Komplikationen in Hinblick auf das kumulative Erfordernis der Einhaltung der verfassungsrechtlichen Grenzen der Übertragung(en) der Zuständigkeit zur Erlassung von Hoheitsakten siehe VfGH-Erk. Slg. 17.421/2004 (und VfSlg. 17.469/2004).

⁴⁸⁾ Zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Mindestgebühr nach § 13 Abs. 1 i. V. m. § 12 Abs. 1 Wr. KKG siehe *Taucher*, Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2006, 68.

⁴⁹⁾ Z. B. VfGH 7. 3. 2001, V 5/01, Slg. 16.116; 30. 11. 2001, V 66/01, Slg. 16.377.

⁵⁰⁾ Siehe VwGH 21. 6. 1999, 97/17/0501 bis 0503, SWK-Heft 27/1999, Seite S 633, zum OÖ FleischuntersuchungsgebührenG (OÖ FIUGG), LGBl. Nr. 69/1995, und zur OÖ Fleischuntersuchungsgebühren-VO, LGBl. Nr. 70/1995 i. d. g. F.