

Aktuelle Fragen zur Umsatzsteuer

Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts

Dritter Teil einer gebührenbezogenen Untersuchung

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

Nach den Beiträgen „Umsatzsteuer und Gebühren (GebG und GGG)“ in SWK-Heft 12/2007, Seite S 417, und „Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft“ in SWK-Heft 13/2007, Seite S 465, wird diese Artikelserie mit einem Beitrag abgeschlossen, der parallel dazu Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts untersucht. Abschließend werden ergänzende gebührenbezogene Überlegungen aus der Sicht des Umsatzsteuerrechts angestellt.

1. Gebühren und Gemeinschaftsrecht

Auch im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts gibt es keinen einheitlichen Gebührenbegriff. Dies erweist sich schon allein dann mit besonderer Deutlichkeit, wenn man das von einer Richtlinie gebrauchte Wort „Gebühr[en]“ in anderen Sprachfassungen¹⁾ der jeweiligen Richtlinie nachliest und die jeweiligen (unterschiedlichen!) fremdsprachigen Begriffe miteinander vergleicht.

Andererseits erfassen einzelne Richtlinienbestimmungen auch Gebühren (etwa i. S. d. GebG) ohne das Wort „Gebühren“ zu verwenden.²⁾

1.1. Richtlinie 69/335/EWG

Die *Richtlinie 69/335/EWG* des Rates vom 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital³⁾ schafft ein System der einheitlichen *Gesellschaftsteuer* und schützt Kapitalgesellschaften und andere Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen, die einen Erwerbzweck verfolgen – auch dann, wenn der jeweilige Mitgliedstaat davon abgesehen hat, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten⁴⁾ – grundsätzlich davor, dass in Zusammenhang mit einer Kapitalansammlung bei Gründung (oder bei späterer Kapitalerhöhung) eine andere Abgabe als eine (harmonisierte) Gesellschaftsteuer anfällt.

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

1) Nachfolgend wird fallweise – jeweils in dieser Reihenfolge – auch die englische, französische und italienische Sprachfassung angeführt. [Wasser] *Gebührenpolitik* in der in meinem letzten Beitrag, SWK-Heft 13/2007, Seite S 465, erwähnten RL 2000/60/EG wird etwa übersetzt mit [water] *prices policies*, la politique de tarification [de l'eau], le *politiche dei prezzi* [dell'acqua], also rein preisbezogen. Zur einschlägigen Judikatur des EuGH ist anzumerken, dass m. E. spätere (nach dem jeweiligen Beitritt – hier des Vereinigten Königreichs – verfasste) Übersetzungen für die Auslegung mangels Aussagekraft in Hinblick auf den Zeitpunkt der Erlassung der RL unbeachtlich bleiben müssen. Für die MwSt-RL 2006/112/EG hat diese Überlegung allerdings keine (aktuelle) Bedeutung.

2) In die Steuerbemessungsgrundlage für die USt sind u. a. mit einzubeziehen „*Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst*“ (Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchstabe a der 6. MwSt-RL = Art. 78 Buchstabe a MwSt-RL 2006/112/EG), also auch Rechtsgebühren. Weiterführend siehe im Text unter Punkt 2.1.2.

3) ABI Nr. L 249 vom 3. 10. 1969, S. 0025.

4) Vgl. EuGH 15. 6. 2006, Rs. C-264/04, *Badischer Winzerkeller eG*. Dies gilt z. B. für Genossenschaften nach GenG (zum Problem siehe schon Arnold, Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Gebühren und Verkehrssteuern, in *Ruppe* [Hrsg.], Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 321 f.). Anders offenkundig noch EuGH 16. 5. 2002, Rs. C-508/99, *Palais am Stadtpark, HotelbetriebsgesmbH & Co KG*, Slg. 2002, I-4455, Rn. 27.

1.1.1. Abgaben mit Gebührencharakter

„In Abweichung“ vom Verbot, mit der Gesellschaftsteuer ähnliche Steuern einzuhoben (Art. 10 und Art. 11 dieser RL)⁵⁾ und somit auch von diesem Grundsatz⁶⁾ können gem. Art. 12 Abs. 1 dieser RL u. a. (*neben* z. B. Börsenumsatzsteuern⁷⁾) und der *Mehrwertsteuer* Abgaben mit *Gebührencharakter* (*duties paid by way of fees or dues; droits ayant un caractère rémunérateur; diritti di carattere remunerativo*) erhoben werden (Buchstabe e). Diese Steuern oder sonstigen Abgaben dürfen (gem. Abs. 2) nicht höher sein als diejenigen, die in dem erhebenden Mitgliedstaat für gleichartige Vorgänge erhoben werden.

1.1.1.1. Differenzierung zwischen verbotenen Steuern und erlaubten Abgaben mit Gebührencharakter

Zu Art. 12 Abs. 1 Buchstabe e⁸⁾ der Richtlinie 69/335/EWG hat der EuGH⁹⁾ festgestellt, dass die Unterscheidung zwischen den nach Art. 10 dieser Richtlinie verbotenen Steuern einerseits und Abgaben mit Gebührencharakter, deren Erhebung erlaubt ist, andererseits impliziert, dass zu Letzteren nur die Abgaben zu rechnen sind, deren Höhe sich nach den Kosten der erbrachten Dienstleistungen richten. Eine Abgabe, deren Höhe keinen Zusammenhang mit den tatsächlichen Aufwendungen für diese bestimmte Dienstleistung aufweist oder sich nicht nach den Aufwendungen, für die sie die Gegenleistung darstellt, sondern nach den gesamten Betriebs- und Investitionskosten der mit dem betreffenden Vorgang befassten Dienststelle richtet, ist als Abgabe anzusehen, für die allein das Verbot des Art. 10 dieser Richtlinie gilt. Außerdem kann nach der Rechtsprechung des EuGH eine Abgabe, die ohne Obergrenze proportional zu dem gezeichneten Nennkapital steigt, schon ihrem Wesen nach keine Abgabe mit Gebührencharakter im Sinn dieser Richtlinie sein. Selbst wenn nämlich in bestimmten Fällen ein Zusammenhang mit der Komplexität einer Eintragung und der Höhe des gezeichneten Kapitals bestehen mag, so steht doch der Betrag einer solchen Abgabe im Allgemeinen in keinem Verhältnis zu den Aufwendungen, die der Verwaltung bei den Eintragungsförmlichkeiten konkret entstehen.¹⁰⁾ Folglich hat eine als Gegenleistung für einen bestimmten Vorgang erhobene Abgabe nur dann Gebührencharakter i. S. d. Art. 12 Abs. 1 Buchstabe e RL 69/335/EWG, wenn sie nach den Kosten dieses Vorgangs bemessen wird (gleichviel, ob diese Kosten genau zu beziffern sind oder eine pauschale Bewertung erfordern, kann eine Obergrenze, die nicht als diesen Kosten angemessen anzusehen ist, der betreffenden Abgabe nicht den ihr möglicherweise fehlenden Gebührencharakter verleihen).

⁵⁾ Dieses Verbot soll nach den Vorstellungen der Kommission (gleichzeitig mit der schrittweisen Abschaffung der Gesellschaftsteuer) verschärft werden (vgl. z. B. ÖSTZ 2007/9, 3).

⁶⁾ Den Charakter dieser Anordnung als (bedingungsfreie) Ausnahmebestimmung stellt Generalanwalt Geelhoed in seinen Schlussanträgen vom 16. 6. 2005 in der Rs. C-466/03, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH*, infrage. Er sieht einen Anwendungsbereich nur insoweit, als kein Zusammenhang mit der Kapitalansammlung (oder -erhöhung) besteht. Durch eine andere Auslegung würde die Gefahr geschaffen, dass die Wirksamkeit des durch diese RL eingeführten Systems der einheitlichen Gesellschaftsteuer ausgehöhlt würde (Rn. 31). Vergleichbar die GA *Trstenjak* in den (2.) Schlussanträgen in dieser Rechtssache vom 8. 3. 2007 (Rn. 58), wonach nach Art. 12 nicht die Erhebung einer Abgabe zugelassen werden kann, „die eine andere Steuer oder Steuer i. S. d. Art. 10 darstellt“.

⁷⁾ Art. 12 Abs. 1 Buchstabe a RL 69/335/EWG.

⁸⁾ GA *Geelhoed* (Fußnote 6) stellt in seinen Schlussanträgen (Rn. 128) – obwohl es um Notarsgebühren (i. S. d. Buchstaben e) geht – auf Buchstabe a (betreffend Börsenumsatzsteuer) ab. An der grundsätzlichen – im Zeitpunkt der Fahnkorrektur vom EuGH noch nicht beantworteten – Frage ändert dieser Umstand nichts (auch zu Buchstabe a siehe die [2.] Schlussanträge der GA *Trstenjak* vom 8. 3. 2007).

⁹⁾ Urteil vom 21. 6. 2001, Rs. C-206/99, *SONAE*, Slg. 2001, I-4679, Rn. 32, unter Hinweis auf das Urteil vom 20. 4. 1993, Rs. C-71/91 u. a., *Ponente Carni u. a.*, Slg. 1993, I-1915, Rn. 41 und 42.

¹⁰⁾ EuGH im Urteil *SONAE*, Rn. 34, unter Hinweis auf das Urteil vom 2. 12. 1997, Rs. C-188/95, *Fantask u. a.*, Slg. 1997, I-6783, Rn. 31.

1.1.1.2. VwGH zur Firmenbucheintragungsgebühr

Im Erk. 25. 9. 1997, 97/16/0050, 0061,¹¹⁾ hat der VwGH einen Verstoß der früheren Firmenbucheintragungsgebühr (TP 10 GGG) gegen harmonisiertes Gesellschaftsteuerrecht (RL 69/335/EWG) gesehen.

1.1.2. Abgaben mit Gebührencharakter – Mehrwertsteuer

Weitere das Umsatzsteuerrecht betreffende Aussagen sind in dieser RL nicht enthalten und lassen sich auch aus der zitierten Judikatur nicht ableiten. Nochmals sei daran erinnert, dass in Art. 12 Abs. 1 dieser RL „*Abgaben mit Gebührencharakter*“ und „*Mehrwertsteuer*“ – aus dem Blickwinkel der „*Abweichung*“ vom „*Grundsatz*“ – gleichwertig nebeneinanderstehen. Demzufolge besteht kein gemeinschaftsrechtliches Hindernis dagegen, dass die „*Abgaben mit Gebührencharakter*“ mit den „*Wert der Gegenleistung*“ bilden und solcherart in die Bemessungsgrundlage für die USt einfließen. Die „*Steuern*“ sind gem. Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchstabe a der 6. MwSt-RL (= Art. 78 Buchstabe a der MwSt-RL 2006/112/EG) in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Hat sich die Höhe nach der „*erbrachten Dienstleistung*“ zu orientieren, so indiziert das bereits einen individuell stattfindenden Leistungsaustausch.

1.2. Richtlinie 77/388/EWG (2006/112/EG)

Die 6. RL 77/388/EWG des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die *Umsatzsteuern* – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage¹²⁾ (6. MwSt-RL) – erwähnt Gebühren an zwei Stellen. Da in der die 6. MwSt-RL ersetzenden Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen enthalten sind, genügt es, hier jeweils beide Fundstellen anzuführen.

1.2.1. Sammelbegriff „Steuern, Abgaben und Gebühren“

In Art. 33 Abs. 1 der 6. MwSt-RL (= Art. 401 der MwSt-RL 2006/112/EG) ist festgelegt, dass die Bestimmungen dieser Richtlinie (unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen)¹³⁾ einen Mitgliedstaat nicht daran hindern, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten,¹⁴⁾ Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein *alle Abgaben, Steuern und Gebühren (more generally, any taxes, duties or charges; plus généralement, de tous impôts, droits et taxes; più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa)*, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und *Gebühren* im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.¹⁵⁾

Der hier (zweimal) verwendete Sammelbegriff „*Steuern, Abgaben und Gebühren*“ erfährt hinsichtlich des Teilbereichs „*Gebühren*“ keinerlei (abgrenzende) Definition. Festzuhalten ist hier lediglich, dass es nach dem Wortlaut der Richtlinie „*Gebühren, die [...] den Charakter von Umsatzsteuern haben*“, geben kann, die jedoch jedenfalls unzulässig wären.

Die einschlägigen (wiederholt „*Gebühren*“ genannten) Gemeindeabgaben verstoßen – angesichts des vom EuGH angelegten, strengeren Maßstabes – nicht gegen Art. 401 der MwSt-RL 2006/112/EG (vgl. *Taucher*, ÖGZ 3/96, 13).

¹¹⁾ ÖStZB 1998, 360.

¹²⁾ ABl. Nr. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 0001, i. d. g. F. (hier: RL 91/680/EWG und 94/5/EG).

¹³⁾ Nunmehr „*anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften*“.

¹⁴⁾ Dazu siehe *Arnold*, Umsatzsteuer und Gebühren (GebG und GGG), SWK-Heft 12/2007, Seite S 417, im Text unter Punkt 1.2.3.4.

¹⁵⁾ Das diesbezügliche Verbot gilt auch dann, wenn die Richtlinie im maßgeblichen Bereich eine Befreiung von der Umsatzsteuer vorsieht.

1.2.2. Gebühren „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“

Nach Art. 4 Abs. 5 der 6. MwSt-RL (= Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 der MwSt-RL 2006/112/EG) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen¹⁶⁾, die ihnen *im Rahmen der öffentlichen Gewalt* obliegen, auch wenn sie in Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen¹⁷⁾ Zölle, *Gebühren* (*fees*¹⁸⁾; *redevances*; *canoni*), Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Auch in diesem Zusammenhang wird der Begriff „Gebühren“ im Rahmen einer größeren Sammelbezeichnung, die eine größtmögliche Erfassung ermöglichen soll – ohne nähere Definition – verwendet.

1.2.2.1. Erbringung von Umsätzen

Liegt eine solche Tätigkeit (Erbringung von Umsätzen) im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor, so führt das Fehlen der Unternehmereigenschaft naturgemäß auch dazu, dass keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben ist – dies selbst dann, wenn z. B. „Gebühren“ (Straßenbenutzungsgebühren, Parkgebühren im Rahmen der Parkraumbewirtschaftung) erhoben werden.¹⁹⁾

1.2.2.2. Steuerpflicht bei größeren Wettbewerbsverzerrungen

Wenn die Staaten (Gemeinden etc.) jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen²⁰⁾ allerdings dann als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (Unterabsatz 2).

In seinem aktuellen Urteil vom 8. 6. 2006, Rs. C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle e. V.*, erinnert der EuGH in Zusammenhang mit der (Vor-)Frage der USt-Pflicht einer Gemeinde (hinsichtlich Feuerbestattungsgebühren und sonstiger Entgelte, die im Rahmen des gemeindeeigenen Krematoriums erzielt werden) an seine Judikatur, wonach auch insoweit der Grundsatz der (umsatz-)steuerlichen Neutralität zu wahren ist (Rn. 24).

„Größere“ (sic!) Wettbewerbsverzerrungen sind m. E. bei keiner der in meinem Beitrag „Umsatzsteuer und Gebühren (GebG und GGG)“²¹⁾ behandelten und über § 2 Abs. 3 UStG 1994 unter Verneinung einer unternehmerischen Tätigkeit nicht (umsatz-)steuerbaren Lieferungen/Leistungen im Rahmen des GGG zu bejahen (am ehesten noch, wenn das Gericht wie ein Notar tätig wird und hierfür wie ein Notar Gebührensätze verrechnet bzw. gegenüber einem Kopierunternehmer im Gerichtsgebäude). Zu weit hergeholt erschiene es mir, wollte man die Gerichtsgebühr für einen prätorischen Vergleich (§ 433 ZPO) nach TP 1 GGG (Anm. 2) mit den Notarsgebühren für einen vollstreckbaren Notariatsakt, d. h. genau genommen die jeweilige zugrunde liegende Leistung, in Bezug zueinander setzen (gerade Letzterer ist aber auch mit Anfall von Rechtsgebühren nach § 33 TP 20 GebG für einen außergerichtlichen Vergleich²²⁾ bedroht). Sehr wohl aber wurden im Beitrag betreffend Gebühren i. S. d. Finanzwissenschaft²³⁾ entsprechende Beispiele aufgezeigt, die wettbewerbsverzerrende Aspekte aufzeigen.

Für die in Anhang D. der 6. MwSt-RL angeführten (nunmehr in Anhang I. der MwSt-RL 2006/112/EG genannten) über eine Geringfügigkeitsgrenze²⁴⁾ hinausgehenden Tätig-

¹⁶⁾ Nunmehr: „oder Umsätze bewirken“.

¹⁷⁾ Nunmehr: „oder Umsätzen“.

¹⁸⁾ *Stamp duties* steht hier für *Gründerwerbsteuer*.

¹⁹⁾ So jüngst Punkt 2. Umsatzsteuerprotokoll 2006, SWK-Heft 34/35/2006, Seite S 955 f. Zur Mautgebühr siehe allerdings Fn. 42, zur Parkgebühr die Fn. 41 in *Arnold*, Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft, SWK-Heft 13/2007, Seite S 465.

²⁰⁾ Nunmehr: „oder Umsätze“.

²¹⁾ SWK-Heft 12/2007, Seite S 417.

²²⁾ Vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 20 Rz. 12a.

²³⁾ *Arnold*, Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft, SWK-Heft 13/2007, Seite S 465.

²⁴⁾ „Sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutet ist.“

keiten (z. B. für die Lieferung von Wasser oder die Personenbeförderung) gelten die genannten Einrichtungen jedenfalls als Umsatzsteuerpflichtige (Unterabsatz 3 in Art. 4 Abs. 5 der 6. MwSt-RL bzw. nun in Art. 13 der RL 2006/112/EG).

Die Behandlung als „Steuerpflichtige“ kann sowohl zur Anwendung des Normalsteuersatzes als auch zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führen (siehe z. B. einschlägig die Differenzierung durch die Europäische Kommission hinsichtlich Lieferungen und Dienstleistungen i. Z. m. der Abwasser- und Müllbeseitigung in Fußnote 25 meines Artikels „Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft“, SWK-Heft 13/2007, Seite S 465).

1.2.2.3. Regelung im UStG 1994

Das UStG 1994 enthält keinen mit der zitierten Richtlinienbestimmung vergleichbaren (ähnlich formulierten) Text²⁵⁾, sondern bedient sich zur Verwirklichung der diesbezüglichen Vorgaben der Richtlinie einer anderen Rechtstechnik ausgehend vom – bereits oben behandelten – § 2 Abs. 3 UStG 1994²⁶⁾ (womit sich die Frage nicht stellt, ob das Wort „Gebühren“ wortgleich in das UStG 1994 übernommen wurde). Zu den sich naturgemäß ergebenden – geringfügigen – Abweichungen²⁷⁾ ist festzuhalten, dass sich die Einrichtung öffentlichen Rechts nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts direkt auf diese Bestimmung beziehen kann, ein im Wettbewerb stehender Konkurrent hingegen nur nach Maßgabe der Regelungen über die so genannte Konkurrentenklage.²⁸⁾

1.3. Gebühren im sonstigen Richtlinienrecht

Auch sonst regelt das Richtlinienrecht wiederholt Gebühren im weitesten Sinn des Sprachgebrauchs. Nachfolgend kann lediglich ein kleiner Teilbereich andiskutiert werden.

1.3.1. Fleischuntersuchungsgebühren im Lichte des Gemeinschaftsrechts

Ohne auf Einzelheiten und damit auch ohne auf die aktuelle Fassung der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Normen einzugehen, sei die gemeinschaftsrechtliche Rechtslage (Richtlinie 93/118/EG) in Zusammenhang mit *Fleischuntersuchungsgebühren* in Erinnerung gerufen, die u. a. dem VwGH-Erk. 21. 6. 1999, 97/17/0501 bis 0503 (SWK-Heft 27/1999, Seite S 633), für einen in Oberösterreich verwirklichten Sachverhalt zugrunde lag. Nach Art. 1 tragen die Mitgliedstaaten dafür Sorge, dass für bestimmte durch veterinär- und hygienerechtliche Kontrollen bei Fleisch etc. anfallende Kosten eine kostendeckende Gemeinschaftsgebühr²⁹⁾ erhoben wird, wobei die direkte oder indirekte Erstattung dieser Gebühr untersagt ist. Gemäß Art. 2 Abs. 3 und 4 können die Mitgliedstaaten einen höheren Betrag als die Gemeinschaftsgebühren erheben, sofern die erhobene Gesamtgebühr die tatsächlichen Untersuchungskosten nicht überschreitet; die Gemeinschaftsgebühren treten an die Stelle jeder anderen Abgabe oder Gebühr, die von den staatlichen, regionalen oder kommunalen Behörden der Mitgliedstaaten für die einschlägigen Untersuchungen und Kontrollen und für die Ausstellung der entsprechenden Bescheinigung³⁰⁾ erhoben wird.

²⁵⁾ Anders z. B. Art. 2 Abs. 2 (bis Abs. 4) des portugiesischen MwStG (zitiert nach EuGH Slg. 2000, I-11.435).

²⁶⁾ Einzelheiten siehe *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz. 9 und 10; *Achatz/Leitner*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 77. *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht², 113 ff.

²⁷⁾ *Ruppe*, UStG³, § 2 Rz. 10, mit Hinweis auf das Gebot der richtlinienkonformen Interpretation.

²⁸⁾ Siehe *Arnold*, Konkurrentenklage – Handlungsbedarf für den österreichischen Gesetzgeber, SWK-Heft 19/2006, Seite S 583; allgemein *Arnold*, Konkurrentenklage und Abgabenverfahrensrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrens- und Gemeinschaftsrecht, 403 ff.

²⁹⁾ *Community fee; redevance communautaire, contributo comunitario*.

³⁰⁾ Einschlägige Zeugnisse sind daher in gemeinschaftskonformer Auslegung der Befreiungsbestimmung des § 14 TP 14 Abs. 2 Z 8 GebG (Zeugnisse, die aus Sanitätsrücksichten von einer öffentlichen Behörde oder einem Amte gefordert werden) zu unterstellen.

Die landesrechtlichen Fleischuntersuchungsgebührengesetze, z. B. das frühere NÖ FUGG³¹⁾ setzen (die Grundsatzbestimmungen des § 47 FleischuntersuchungsG und) die einschlägigen EG-Richtlinien³²⁾ um. Die Fleischuntersuchungsgebühren (Fleischbeschaugebühren waren [im Geltungsbereich des UStG 1959 – wie z. B. auch Rechtsanwalts honorare] Beispiele für eine ausnahmsweise Zulässigkeit der offenen Überwälzung der Umsatzsteuer. § 10 UStG 1959 sprach von „gesetzlich bemessenen Gebühren“ [siehe z. B. Strack, Die Umsatzsteuer, 818]) enthalten eine angemessene Entlohnung der Fleischuntersuchungsorgane und einen Gebührenanteil des Landes (§ 6 Abs. 1 NÖ FUGG). Die Bezugnahme dieses Gesetzes auf das USt-Recht erfolgt in Form einer Negativaussage (in § 6 Abs. 4 leg. cit.): „Für Fleischuntersuchungsorgane, die in einem Dienstverhältnis zu einer Gemeinde stehen, gebührt der Gemeinde eine Entschädigung entsprechend den Absätzen 2 und 3, jedoch ohne Umsatzsteuer.“³³⁾

Seit 1. 1. 2007 gilt in Niederösterreich das NÖ Lebensmittelkontrollgebührengesetz (NÖ LMKGG 6401-0) mit vergleichbaren Regelungen, unter gleichzeitiger Umsetzung der Grundsatzbestimmung des § 64 Abs. 3 Lebensmittelsicherheits- und VerbraucherschutzG.

Zwischen den einzelnen zu Fleischuntersuchungsorganen bestellten Tierärzten und den Unternehmen (Schlachthöfen) besteht aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht kein Leistungsaustausch, aufgrund dessen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könnte.³⁴⁾

1.3.2. Verkehrswege – Benützungsgebühren

Das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002³⁵⁾ setzt mehrere Richtlinien³⁶⁾, u. a. – hier zitiert wegen der Verwendung des Wortes „Gebühren“ im Titel – die Richtlinie 1999/62/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 6. 1999 über die Erhebung von Gebühren³⁷⁾ für die Benützung bestimmter Verkehrswege durch schwere Nutzfahrzeuge³⁸⁾ um. Beim Vignettenpreis³⁹⁾ handelt es sich um keine Abgabe,⁴⁰⁾ sondern um privatrechtliches Entgelt für die Benützung von bestimmten Straßen „einschließlich der Umsatzsteuer“⁴¹⁾ (zum Normalsteuersatz).⁴²⁾ USt-Freiheit wäre nur dann gegeben (und gemeinschaftsrechtlich – Freiheit von Wettbewerbsverzerrungen vorausgesetzt – zuläs-

³¹⁾ LGBl. 6401-0 i. d. g. F.

³²⁾ Näheres siehe § 10 NÖ FUGG.

³³⁾ Die aktuelle oberösterreichische Rechtslage (Oö FIUGG 1997, LGBl. Nr. 79/1996, und die Oö Fleischuntersuchungsgebühren-VO 1997, LGBl. Nr. 116/1996 i. d. g. F.) nimmt auf USt-rechtliche Probleme keinen Bezug, siehe jedoch § 8 Abs. 4 Ktn. FUGG, LGBl. Nr. 34/1995 (i. Z. m. der Weggebühr).

³⁴⁾ VwGH 27. 6. 2000, 2000/14/0010, ÖStZB 2001/7, 11 (aus dem genannten Erk. ist der Sachverhalt ersichtlich, dass die Gebührenvorschreibung an den Schlachthof auch den Hinweis enthielt „den Beschauorganen wurde im Monat ... insgesamt S ... an Umsatzsteuer ausbezahlt“).

³⁵⁾ BGBl. I 109/2002 i. d. g. F.

³⁶⁾ Siehe § 37 Bundesstraßen-MautG 2002.

³⁷⁾ Charging, taxation, tassazione; einschlägig für „Benützungsgebühren“ in der Richtlinie 93/89 EWG (Art. 7) user charges, droits d'usage, diritti d'utenza.

³⁸⁾ ABl. Nr. L 187 vom 20. 7. 1999, S 42.

³⁹⁾ Heinisch/Ehrke-Rabel, Einführung in das Steuerrecht, 18, sprechen von Maut, „gebühren“.

⁴⁰⁾ VfGH 13. 10. 2005, G 26/05, V 18/05.

⁴¹⁾ § 12 Abs. 1 Satz 1 Bundesstraßen-MautG 2002 und Vignettenpreisverordnung, BGBl. II Nr. 254/2000, („samt Umsatzsteuer“). Siehe auch § 13 Abs. 3 Z 2 und § 19 Abs. 1 leg. cit., ferner § 3a StraBAG „Maut mit Ausnahme der darin enthaltenen abziehbaren Vorsteuerbeträge“. Die Rechnung, die der Trafikant – für den Verkauf der Vignette (dazu siehe Fn. 68) – ausstellt, erscheint als Grundlage für den Vorsteuerabzug (als Rechnung für die Gestattung der Benützung der Autobahn) problematisch. Umsichtiger § 12 Abs. 2 Ausweis-RL des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages, AnwBl 2006, 595: „Die Einhebung der Gebühren kann durch einen beauftragten Dienstleister erfolgen“.

⁴²⁾ Die Gestattung der Benützung der Autobahn stellt hingegen keine Beförderungsleistung dar und unterliegt dem Normalsteuersatz (EuGH 18. 12. 2001, Rs. C-83/99, Kommisson/Spanien, Slg. 2001, I-445). Weiterführend siehe in der nachstehenden Fußnote.

sig), wenn die Gestattung der Straßenbenützung durch eine in Ausübung der öffentlichen Gewalt handelnde Einrichtung öffentlichen Rechts (nicht etwa durch eine Gesellschaft) erfolgte.⁴³⁾

1.3.3. Tourismus- bzw. Fremdenverkehrsabgaben

Obwohl *Tourismus- bzw. Fremdenverkehrsabgaben* (-verbandsbeiträge) in einer wohl kaum zu überbietenden Art und Weise (über die Bemessungsgrundlage) mit der USt verbunden⁴⁴⁾ sind, verstoßen derartige Abgaben nach der Judikatur des EuGH⁴⁵⁾ nicht gegen Art. 33 Abs. 1 der 6. MwSt-RL (= Art. 401 der MwSt-RL 2006/112/EG). Im Erk. Slg. 17.478/2005⁴⁶⁾ ist der VfGH zum Ergebnis gekommen, eine landesgesetzliche Regelung des Inhalts, dass Mautentnahmen (Mautgebühren) mit Beiträgen belastet und dadurch geschmälert werden, widerspräche dem durch den Bundesgesetzgeber in der Grundsatzbestimmung des Art. II § 12 Abs. 3 ASFINAG-G verfolgten Ziel.⁴⁷⁾ Wenn das Sbg. TourismusG (§ 35) als beitragspflichtigen Umsatz (und damit als Bemessungsgrundlage die Summe der (im zweitvorangegangenen Jahr erzielten) steuerbaren Umsätze i. S. d. § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UStG 1994 bezeichnet, dann ist eine Auslegung verfassungsrechtlich geboten, dass die in Art. II § 12 Abs. 3 ASFINAG-G genannten Mauten „von vornherein nicht als beitragspflichtiger Umsatz anzusehen sind“.

1.3.4. Staatliche Beihilfen?

Schuldner von Zwangsabgaben können sich – um sich selbst der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen – nicht darauf berufen, dass die Befreiung anderer Personen von dieser Abgabe eine staatliche Beihilfe darstelle. Der EuGH hat diese Judikatur schwerpunktmäßig im Zusammenhang mit bestimmten „Gebühren“ entwickelt,⁴⁸⁾ ohne allerdings (in diesem Zusammenhang) zusätzliche umsatzsteuerbezogene Aussagen zu treffen.

2. Ergänzende Überlegungen aus der Sicht des Umsatzsteuerrechts

2.1. Durchlaufende Posten

Durchlaufende *Posten*, das sind Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, gehören nicht zum Entgelt und damit nicht zur Bemessungsgrundlage für die USt. Der Begriff der durchlaufenden Posten ist

⁴³⁾ So EuGH 8. 3. 2001, Rs. C-276/98, *Kommission/Portugal*, Slg. 2001, I-1699, Rn. 22 bis 30, insb. Rn. 27 (unter Hinweis auf Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. MwSt-RL [= nun Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 der MwSt-RL 2006/112/EG] und die Bedingung aufzeigend, dass es zu keiner Wettbewerbsverzerrung kommen darf), betreffend die Brücke über den Tejo in Lissabon; weiterführend *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz. 231/2. Zur Aufrechterhaltung eines (begünstigten) Mehrwertsteuersatzes für diese Brücke siehe die neuerliche (noch anhängige) Klage der Kommission gegen die Portugiesische Republik, Rs. C-462/05. Abgrenzend siehe auch die Urteile des EuGH jeweils vom 12. 9. 2001 über Klagen der Kommission gegen einzelne Mitgliedstaaten, Rs. C-408/97, C-260/98, C-276/98, C-358/98 und C-359/98.

⁴⁴⁾ Einschlägige Literatur siehe *Ruppe*, UStG³, Einf. vor Tz. 22, und z. B. *Arnold*, Pflichtbeiträge nach dem Tiroler Tourismusgesetz 1991, SWK-Heft 30/1997, Seite S 631; Judikatur z. B. VfSlg. 5811/1968, 12.224/1989, 15.215/1998 und zur sinngemäßen Anwendung des UStG (1994) VwGH 17. 10. 2002, 2002/17/0033, ÖStZB 2003/494, 454. Siehe auch *Taucher*, RFG 2003, 65.

⁴⁵⁾ EuGH 8. 6. 1999, Rs. C-338/97 u. a., *Erna Pelzl*, Slg. 1999, I-3319 = ÖStZB 1999, 775.

⁴⁶⁾ 4. 3. 2005, B 1678/03 u. a. Siehe auch *Ruppe* in *Tanzer* (Hrsg.), FS Stoll (2005) Altes und Neues zum Abgabebegriff, 8, und *Taucher*, RFG 2005, 126.

⁴⁷⁾ Die Mauten dürfen (i. S. d. § 7 Abs. 4 F-VG 1948) nicht mit landesgesetzlich geregelten Abgaben belastet werden.

⁴⁸⁾ Siehe beispielsweise EuGH 20. 9. 2001, Rs. C-390/98, *Banks*, Slg. 2001, I-6117, Rn. 80, betreffend Gebühr für Ausbeutung von Kohleminen; 13. 6. 2002, Rs. C-430/99 und C-431/99, *Sealand Service und Nedlloyd Lijnen*, Slg. 2002, I-5235, Rn. 47, betreffend Verkehrsüberwachungsgebühren; weiterführend siehe z. B. *Arnold*, Konkurrentenklage und Abgabenverfahrensrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht, 427.

weder auf „Gebühren“ (in welchem Wortsinn auch immer) noch auf Abgaben beschränkt, soll aber hier nur unter diesem Blickwinkel behandelt werden (§ 4 Abs. 3 UStG 1994.⁴⁹⁾

2.1.1. Judikatur zu durchlaufenden Posten

Durchlaufende Posten sind nach der Judikatur⁵⁰⁾ z. B. Stempel- und Gerichtsgebühren⁵¹⁾ (die der Rechtsanwalt für seinen Klienten ausgelegt hat), Rezeptgebühren⁵²⁾ bzw. Behandlungsgebühren⁵³⁾ (die von Apotheken für Rechnung der Sozialversicherungsträger bzw. von Krankenanstalten im Namen und für Rechnung der behandelten Ärzte eingehoben werden), nicht aber vom Hotel weiterverrechnete Fernspreckgebühren⁵⁴⁾ oder (Gerichts-)Gebühren für die Inanspruchnahme der Firmenbuch- bzw. Grundstücksdatenbank.⁵⁵⁾

2.1.2. Ersatz von Rechtsgebühren

Bevor der Gesetzgeber des § 4 UStG 1994 zur Regelung über durchlaufende Posten (in Abs. 3) kommt, bestimmt das UStG 1994 schon in Abs. 1 des § 4 – im Rahmen der Definition des Entgelts – „dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte, die der Empfänger ... dem Unternehmer zu ersetzen hat“.

Das Problem des Ersatzes von Rechtsgebühren stellt sich im USt-Bereich naturgemäß nur dann, wenn es ein Unternehmer ist, der vom Vertragspartner neben der dem Vertragstypus entsprechenden Leistung (und den Nebenleistungen) auch den Ersatz der Rechtsgeschäftsgebühr verlangt. Das Problem liegt aber dann nicht vor, wenn die Lieferung/Leistung (des Unternehmers!) von der Umsatzsteuer befreit⁵⁶⁾ ist, z. B. für die „Gewährung ... von Krediten“ oder für „Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen“ sowie teilweise für die „Vermietung und Verpachtung“ (§ 33 TP 8, TP 19, TP 21 bzw. TP 5 GebG). Als unselbständige Nebenleistung geht die (zum Regress⁵⁷⁾ berechtigende Begleichung der Gebührenschuld nach dem Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung in der Hauptleistung auf.

⁴⁹⁾ Siehe Art. 11 A Abs. 3 Buchstabe c der 6. MwSt-RL (= Art. 79 Buchstabe c der MwSt-RL 2006/112/EG; siehe Unterabsatz 2 „und darf die Mehrwertsteuer, die auf diese Auslagen gegebenenfalls erhoben worden ist, nicht als Vorsteuer abziehen“) mit dem Zusatzerfordernis der Behandlung als durchlaufende Posten in der Buchführung. Dass (z. B.) der Rechtsanwalt (Mit-)Schuldner der Stempelgebühr ist (§ 13 Abs. 3 GebG, dazu siehe Arnold, Schuld und Haftung im Steuerrecht, 4, Fn. 12) oder für die Gerichtsgebühr (betragsbeschränkt) haftet (§ 31 Abs. 2 GGG), ist unbeachtlich. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Solidarschuldnerschaft (statt einer Haftung) bestehen jedenfalls dann, wenn diese – ungeachtet der Formulierung des Tatbestands „im Namen eines anderen“ (bei auf der Hand liegendem Tätigwerden auf Rechnung des anderen) – ein Argument gegen das Vorliegen eines durchlaufenden Postens wären.

⁵⁰⁾ Literatur siehe z. B. Ruppe, UStG³, § 4 Tz. 125 ff.

⁵¹⁾ VwGH 2. 10. 1956, 1813/55, Slg. 1488 F; 22. 10. 1991, 91/14/0034, ÖStZB 1992, 361. Dazu gehören auch die Pauschalgebühren nach § 17a VfGG bzw. § 24 Abs. 3 VwGG. Siehe auch Ruppe, UStG³, § 4 Tz. 134. Die Pauschalregelung für Rechtsanwälte und Notare des § 4 Abs. 4 UStG 1972 wurde in das UStG 1994 nicht übernommen.

⁵²⁾ VwGH Slg. 5850 F; Slg. 6372 F; Ruppe, UStG³, § 1 Tz. 277.

⁵³⁾ RFH 27. 10. 1939, RStBl. 1940, 176.

⁵⁴⁾ VwGH 7. 6. 1962, 985/60, ÖStZB 1962, 131.

⁵⁵⁾ Siehe Arnold, Umsatzsteuer und Gebühren (GebG und GGG), SWK-Heft 12/2007, Seite S 417, im Text unter Punkt 3.3.5.

⁵⁶⁾ Die Ausübung der Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994, d. h. die Behandlung eines Umsatzes als steuerpflichtig, kann daher das Problem, ob die Rechtsgebühr einen durchlaufenden Posten darstellt, erst aktuell machen. Die gleichfalls von § 6 Abs. 2 UStG 1994 angesprochene Kreditierung von Leistungsentgelten – weitergehend ist diesbezüglich das Optionsrecht nicht – verwirklicht gebührenrechtlich nicht den Tatbestand des § 33 TP 19 GebG (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 21 Rz. 10 ff.).

⁵⁷⁾ Rechtsgeschäftlich vereinbarte Regressregelung; gesetzlicher Regress nach § 896 ABGB wäre nur bei Solidarschuldnerschaft (die im Fall des § 33 TP 8 GebG nicht gegeben ist) und diesfalls im Zweifel nur zur Hälfte möglich.

Zur Bestandvertragsgebühr bestimmte § 4 Abs. 3 letzter Satz UStG 1972: „*Weiters sind auch Gebühren für Bestandverträge, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 5 des Gebührengesetzes 1957 fallen, wie durchlaufende Posten zu behandeln*“. Diese Bestimmung – die die Frage aufwarf, warum Dienstbarkeitsverträge nach § 33 TP 9 GebG diesbezüglich eine ungleiche Behandlung erfuhren⁵⁸⁾ – wurde in das UStG 1994 nicht übernommen. Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchstabe a der 6. MwSt-RL (= Art. 78 Buchstabe a MwSt-RL 2006/112/EG), wonach (u. a.) die „*Steuern*“ in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind, hätte diese Neuregelung nicht erfordert, da es sich bei der Rechtsgeschäftsgebühr um keine „*Steuer*“ handelt, die überwältigt wird bzw. in die Preisgestaltung Eingang findet. Die Finanzverwaltung (zuletzt UStR, Rz. 657) hält – für Bestandvertragsgebühren – an der Rechtslage nach UStG 1972 fest und behandelt (nur) die Bestandvertragsgebühr weiterhin als durchlaufenden Posten. Seit dem Jahr 2002 (seit dem AbgÄG 2001) zeigt sich das Problem in der Praxis in gesteigerter Deutlichkeit, weil nun der Bestandgeber (nach § 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG) in aller Regel eine Selbstberechnung der Gebühr vornehmen muss. Nach *Ruppe*⁵⁹⁾ ist „*jedenfalls*“ die Hälfte der Rechtsgebühr kein durchlaufender Posten, weil bei Solidarschuldnerschaft gegebenenfalls nur die Hälfte der Gebühr „*zu ersetzen*“ ist. Die Frage kann hier nicht abschließend behandelt werden.⁶⁰⁾

Nicht als durchlaufende Posten wurden (immer schon) überwältigte Wettgebühren des Buchmachers angesehen. Der VwGH⁶¹⁾ hat den Rechtssatz geprägt: „*Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG 1957, die ein gemäß § 28 Abs. 3 GebG⁶²⁾ zur ungeteilten Hand mit dem Wettpartner verpflichteter Buchmacher beim Finanzamt abstatet, sind für den Buchmacher keine fremden⁶³⁾ Schulden; schon deswegen ist bei ihm die Vereinnahmung solcher Entgeltsteile kein durchlaufender Posten i. S. d. § 4 Abs. 3 UStG [1972]*.“ Dass eine – aus den unterschiedlichsten Gründen – vom Gesetzgeber angeordnete Gesamtschuldnerschaft – die letztlich sogar bloß Haftende nach § 7 Abs. 1 BAO treffen kann – dem Vorliegen eines durchlaufenden Postens nicht entgegenstehen sollte, wurde bereits in Fußnote 49 aufgezeigt. Jedenfalls ist dieses umsatzsteuerrechtliche Problem m. E. innerhalb der gesamtschuldnerisch geschuldeten Rechtsgebühren einheitlich zu lösen.

2.1.3. Sicherheitsabgaben gemäß § 11 Luftfahrtsicherheitsgesetz

Die Sicherheitsabgabe nach § 11 LuftfahrtsicherheitsG (BGBl. Nr. 824/1992 i. d. g. F.) ist nach h. A.⁶⁴⁾ ein durchlaufender Posten (und zwar sowohl beim Zivillflugplatzhalter als auch beim Luftbeförderungsunternehmen).⁶⁵⁾ Ob das auch für andere Flughafenge-

⁵⁸⁾ Vgl. *Arnold*, ÖImmZ 1982, 37; *ders.*, AnwBl 1985, 55. Allgemein zum Verhältnis von TP 5 und TP 9 siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 9 Rz. 11.

⁵⁹⁾ UStG³, § 4 Tz. 30, 31 und 56.

⁶⁰⁾ Zu erörtern wäre beispielsweise die Auswirkung des Umstands auf das USt-Recht, dass dem Mieter eine persönliche Gebührenbefreiung zukommt (§ 28 Abs. 5 GebG), was den zivilrechtlichen Regress naturgemäß nicht ausschließt. Siehe auch *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 19 Rz. 5, § 28 Rz. 2a, § 33 TP 5 Rz. 38 bis 40.

⁶¹⁾ VwGH 23. 6. 1983, 82/15/0054, ÖStZB 1984, 247 = AnwBl 1975, 54, mit Anm. *Arnold*. Siehe auch *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz. 131. Hinsichtlich der (diesbezüglichen) Zuschlagsabgaben (§ 13 FAG 2005) ist das Problem gleichgelagert. Hier kommt der durch ABÄG angeordnete Wegfall der Gewinngebühr zum Tragen (siehe z. B. § 1 lit e des NÖ Gesetzes LGBl. Nr. 3650-0).

⁶²⁾ Zu beachten ist die zwischenzeitliche durch ABÄG verfügte Ausdehnung des Kreises der Gebührenschuldner nach § 28 Abs. 3 GebG auch auf Vermittler und Veranstalter, aber immer ist zu fragen, zwischen wem ein Leistungsaustausch (oder bloß ein nicht umsatzsteuerbarer Regress unter Mitschuldner) stattfindet.

⁶³⁾ Hervorhebungen jeweils auch im Original.

⁶⁴⁾ *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur MwSt, § 4 Anm. 188 f.; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur MwSt – UStG 1994, § 4 Anm. 335.

⁶⁵⁾ Obwohl die Überwälzung (hier in Form einer zivilrechtlichen Begleitbestimmung nach § 16 Abs. 1 leg. cit.) im Gesetz nur vom Zivillflugplatzhalter auf das Luftbeförderungsunternehmen vorgesehen ist.

bühren⁶⁶⁾ gleichermaßen gilt, erscheint fraglich, gehören doch zum Entgelt grundsätzlich auch alle Abgaben und abgabenähnlichen Belastungen, die vom Unternehmer i. Z. m. seiner Leistung geschuldet werden und die er bei der Preisgestaltung berücksichtigt oder zumindest wirtschaftlich gesehen aus dem Entgelt tilgt.

2.1.4. Enthaltene Mehrwertsteuer

Sollte in der einen durchlaufenden Posten bildenden Gebühr Mehrwertsteuer enthalten sein, so ist der Unternehmer, bei dem die Gebühr einen durchlaufenden Posten darstellt, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.⁶⁷⁾ Ex definitione schließt die Ausgabe (and Vereinnahmung) „im Namen und für Rechnung eines anderen“ eine Teilnahme an einem „eigenen“ Leistungsaustausch schon begrifflich aus. Die Rechnung wäre daher, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu wahren, erforderlichenfalls an den Dritten zu richten.

2.2. Abschließende Beispiele

2.2.1. Amtliche Wertzeichen

Die Umsätze „von im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen⁶⁸⁾ [höchstens] zum aufgedruckten Wert“ sind nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit d UStG 1994 steuerfrei. Diese Befreiungsbestimmung kommt u. a. dann zum Tragen, wenn z. B. in einer Trafik Stempelmarken zur Entrichtung von Abgaben (etwa Gebühren bis Ende 2001 i. S. d. § 3 Abs. 2 GebG i. d. F. vor AbgÄG 2001) oder Parkscheine für Kurzparkszonen verkauft⁶⁹⁾ werden. Autobahnvignetten⁷⁰⁾ haben allerdings keinen „aufgedruckten Wert“.

2.2.2. Zuschussregelungen

Die frühere Ausnahme vom Grundsatz, dass auch ein unechter Zuschuss als Entgelt von dritter Seite zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gehört, wie sie in Hinblick auf bestimmte gesetzlich⁷¹⁾ geregelte Zuschüsse in § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1972 enthalten war, konnte in Hinblick auf die 6. MwSt-RL in das UStG 1994 nicht übernommen werden. Aufgrund dieser Gesetzesbestimmung gehörte z. B. eine Gebühr, die die Gemeinde nach einer Verordnung (in concreto: des OÖ Landeshauptmanns)⁷²⁾ für Abholungen im Rahmen der Tierkörperverwertung einer Tierkörperverwertungsgesellschaft zu entrichten hatte, damals nicht zu deren Entgelt.⁷³⁾

⁶⁶⁾ Gemeinschaftsrechtswidrig (wegen Verstoßes gegen den freien Dienstleistungsverkehr) wäre eine z. B. erhöhte Flughafengebühr für Flugreisen über eine gewisse Distanz (etwa über 750 km), wenn die Abfertigungskosten bei größerer Distanz nicht höher sind als die Kosten bei Inlandsflügen (vgl. EuGH 6. 2. 2003, Rs. C-92/01, *Styllianakis*, Slg. 2003, I-1291; zu Hafengebühren EuGH 14. 11. 2002, Rs. C-435/00, *Geha Naftiliaki EPE u. a.*, Slg. 2002, I-10.615).

⁶⁷⁾ VwGH 16. 12. 1986, 84/14/0110, ÖStZB 1987, 480; nunmehr auch Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchstabe c 6. MwSt-RL (= nunmehr Art. 79 Buchstabe c MwSt-RL 2006/112/EG).

⁶⁸⁾ Siehe z. B. § 211 Abs. 1 lit. h BAO oder § 158 Abs. 1 lit. h WAO.

⁶⁹⁾ Die Praxis nimmt beim Trafikanten (nach *Kolacny/Mayer*, UStG², § 6 Anm. 29; kritisch *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz. 132/1) durchlaufende Posten im Rahmen einer Vermittlung an. Der Verkauf durch den Abgabengläubiger (die Körperschaft öffentlichen Rechts) selbst im Rahmen der Hoheitsverwaltung wäre nicht steuerbar. Fragen der Wettbewerbsverzerrung stellen sich in Hinblick auf diese Befreiungsbestimmung nicht.

⁷⁰⁾ *Wach*, Die Autobahnvignette – ein neues Wertzeichen, ÖJZ 1999, 414, stellt eine rein strafrechtliche Untersuchung an und bejaht unter diesem Blickwinkel das Vorliegen eines amtlichen Wertzeichens. Unter Zitierung strafrechtlicher Literatur (417, Fn. 32) nennt sie als Charakteristikum der amtlichen Wertzeichen, dass „sie sehr oft mit einer Wertangabe versehen sind“. USt-rechtlich ist daran anknüpfend eine reduzierende Auslegung der Z 8 lit. d geboten, die den „Wertaufdruck“ bloß als ein Tatbestandsmerkmal versteht, das im Regelfall den Wert anzeigend vorliegt, aber auch durch andere Umstände (etwa gesetzliche Festlegung des Preises und damit auch des „wertes“) gleichwertig ersetzt werden kann. Die Wortfolge „zum aufgedruckten Wert“ ist allerdings durch Art. 13 Teil B Buchstabe e der 6. MwSt-RL (= Art. 136 Abs. 1 Buchstabe h der MwSt-RL 2006/112/EG) vorgegeben.

⁷¹⁾ Die Beschränkung auf „bundesgesetzliche Zuschussregelungen und auf „bundesgesetzlich geregelte Fonds ist vom VfGH mit Erk. 19. 6. 1998, G 466/97 u. a., Slg. 15.202/1998, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

⁷²⁾ LGBl. Nr. 57/1968 (Art. II BGBl. Nr. 660/1977).

⁷³⁾ VwGH 27. 11. 1980, 1095/79, ÖStZB 1981, 274.