

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Topthema

USt und ORF-Programmentgelt

- Leistungsaustausch ORF/Rundfunkteilnehmer

Vereins-, Feuerwehr- und Parteifeste

- Neue BMF-Info zu „geselligen Veranstaltungen“

Verteidigungskosten

- Abzugsfähigkeit bei EU-Wettbewerbsverstoß

Lohn- und Sozialdumping

- Verhältnis zur Insolvenzverschleppung

Kartellgesetz-Novelle 2016

- Geplante Änderungen im Überblick

Rechtsprechung

- Aktuelle Steuerjudikatur



Linde

„GIS-Gebühren“

Die umsatzsteuerliche Behandlung des ORF-Programmentgelts im Lichte der jüngsten EuGH-Judikatur

Leistungsaustausch zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer

MICHAEL LANG / KASPER DZIURDŹ*)



In diesem Beitrag wird untersucht, ob das ORF-Programmentgelt für steuerbare Rundfunkdienstleistungen entrichtet wird und daher im Rahmen der „GIS-Gebühren“ Umsatzsteuer erhoben werden darf.

1. EuGH-Urteil vom 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, als Ausgangspunkt der Diskussion

Im Urteil vom 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*,¹⁾ hat der EuGH entschieden, dass die obligatorische Rundfunkgebühr in Tschechien, die an ein Rundfunkempfangsgerät anknüpft, kein Entgelt für eine Dienstleistung iSd 6. MwSt-RL²⁾ ist. Insoweit unterliegen die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunkgesellschaft nicht der Mehrwertsteuer. *Kühbacher* überträgt das Urteil auf Österreich und argumentiert, dass auch dem ORF-Programmentgelt kein steuerbarer Umsatz zugrunde liegt und daher im Rahmen der „GIS-Gebühren“ keine Umsatzsteuer erhoben werden darf.³⁾ Im Folgenden wird untersucht, ob die Rechtslage in Österreich mit derjenigen in Tschechien tatsächlich vergleichbar ist und ob Österreich aufgrund einer Ausnahmeregelung im EU-Beitrittsvertrag sowie in der MwStSyst-RL⁴⁾ die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten weiterhin besteuern darf.



2. ORF-Programmentgelt als Gegenleistung für die Programmbereitstellung

2.1. Verpflichtung und Austauschverhältnis

Das in § 31 ORF-Gesetz (ORF-G)⁵⁾ geregelte Programmentgelt ist von den Rundfunkgebühren nach dem Rundfunkgebührengesetz (RGG)⁶⁾ zu unterscheiden.⁷⁾ Wer eine Rundfunkempfangseinrichtung in Gebäuden betreibt oder betriebsbereit hält (Rundfunkteilnehmer), hat grundsätzlich Rundfunkgebühren zu entrichten.⁸⁾ Rundfunkempfangseinrichtungen sind dabei jene technischen Geräte, die Rundfunkdarbietungen iSd

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctoral Program in International Business Taxation) an dieser Universität. Dr. Kasper Dziurdz ist APART-Stipendiat der Österreichischen Akademie der Wissenschaften am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Das Manuskript beruht auf einem von den beiden Autoren erstatteten Rechtsgutachten.

¹⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, ECLI:EU:C:2016:470.

²⁾ 6. RL 77/388/EWG vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

³⁾ *Kühbacher*, Zur Umsatzsteuerbarkeit des ORF-Programmentgelts, SWK 2016, 966. Vgl. zudem *Hau-nold/Stangl/Tumpel*, EuGH: Kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch bei gebührenfinanziertem öffentlichem Rundfunk, SWI 2016, 474 (476).

⁴⁾ RL 2006/112/EG vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

⁵⁾ BGBl 1984/379 (Wiederverlautbarung) idF BGBl I 2001/83; zuvor § 20 ORF-G. Obwohl das Rundfunkgesetz 1984, BGBl 1984/379, erst mit BGBl I 2001/83 den Titel „ORF-Gesetz“ erhalten hat, wird im Folgenden für alle Fassungen die Abkürzung „ORF-G“ verwendet.

⁶⁾ BGBl 1999/159.

⁷⁾ *Truppe*, Rundfunkgebühren und Programmentgelt im digitalen Fernsehzeitalter, MR 2008, 323 (324).

⁸⁾ § 2 Abs 1 und 2 RGG.

Art I Abs 1 BVG-Rundfunk⁹⁾) unmittelbar optisch und/oder akustisch wahrnehmbar machen.¹⁰⁾ Ist mit einem technischen Gerät irgendein Rundfunkempfang am Standort möglich, fallen Rundfunkgebühren an.¹¹⁾ Gebührenpflicht besteht bei einem Radio- und Fernsehgerät somit auch dann, wenn der Standort nicht mit ORF-Programmen versorgt wird, aber anderer Rundfunk empfangen werden kann. Bei der Rundfunkgebühr handelt es sich daher um eine nutzungsunabhängige Abgabe auf den Betrieb oder die Betriebsbereitschaft einer Rundfunkempfangseinrichtung, der keine spezifische Gegenleistung gegenübersteht.¹²⁾

Das ORF-Programmentgelt wurde mit dem Rundfunkgesetz 1966 (RFG 1966)¹³⁾ zusätzlich zu den damals bereits bestehenden staatlichen Rundfunkgebühren eingeführt.¹⁴⁾ § 15 Abs 1 RFG 1966 ordnete an, dass „[m]it der Erteilung der Rundfunk(Fernsehrundfunk)-Hauptbewilligung¹⁵⁾ [...] für die Dauer ihres Bestehens zwischen der Gesellschaft [der damaligen ORF GmbH] und dem Bewilligungsinhaber ein Vertrag nach bürgerlichem Recht geschlossen [gilt], der den Inhaber zum Empfang der Rundfunk- beziehungsweise Fernsehrundfunksendungen der Gesellschaft gegen ein fortlaufendes Entgelt (Rundfunkentgelt, Fernsehrundfunkentgelt) berechtigt“. Obwohl zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer kein Vertrag abgeschlossen wurde, entstand durch § 15 Abs 1 RFG 1966 ein vertragliches Rechtsverhältnis.¹⁶⁾ Durch dieses Rechtsverhältnis wurde der Rundfunkteilnehmer nicht nur verpflichtet, ein fortlaufendes Entgelt zu zahlen, sondern auch berechtigt, Rundfunk- und Fernsehrundfunksendungen zu empfangen. In § 3 Abs 1 RFG 1966 wurde nämlich dem ORF erstmals die Versorgungspflicht aller Rundfunkteilnehmer mit einer bestimmten Anzahl von Programmen¹⁷⁾ aufgetragen, die kostenintensive Investitionen erforderte und daher in einem untrennbaren Zusammenhang mit der Einführung der Programmentgeltpflicht stand.¹⁸⁾ Anders als die Rundfunkgebühr baute damit das Programmentgelt auf synallagmatischen Verpflichtungen auf: Während der ORF verpflichtet wurde, die gesamte österreichische Bevölkerung mit ORF-Programmen zu versorgen, entstand mit der Bewilligung einer Rundfunk- oder Fernsehrundfunkempfangsanlage die Verpflichtung, für diese Versorgung mit ORF-Programmen ein fortlaufendes Entgelt zu leisten.

⁹⁾ Bundesverfassungsgesetz über die Sicherung der Unabhängigkeit des Rundfunks, BGBl 1974/396: „Rundfunk ist die für die Allgemeinheit bestimmte Verbreitung von Darbietungen aller Art in Wort, Ton und Bild unter Benützung elektrischer Schwingungen ohne Verbindungsleitung bzw. längs oder mittels eines Leiters sowie der Betrieb von technischen Einrichtungen, die diesem Zweck dienen“ (Art I Abs 1).

¹⁰⁾ § 1 Abs 1 RGG. Vgl in diesem Zusammenhang auch VwGH 30. 6. 2015, Ro 2015/15/0015, wonach Rundfunkempfangseinrichtungen iSd RGG lediglich jene Geräte sind, die „Rundfunktechnologien“ verwenden (drahtloser terrestrischer Weg, Kabelnetze, Satellit), sodass ein Computer mit Internetanschluss, aber ohne TV- oder Radiokarte (oder DVB-T-Modul) keine Rundfunkempfangseinrichtung ist; dazu Sutter, AnwBl 2015, 544 (545); zu einem vorangegangenen BVwG-Erkenntnis (siehe VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0051) vgl zudem Truppe, Keine Rundfunkgebührenpflicht für Internet-PCs, MR 2014, 327 (332 ff).

¹¹⁾ Truppe, MR 2008, 324 f, mwN.

¹²⁾ VfGH 16. 3. 2006, G 85/05 ua, VfSlg 17807/2006: „Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, dass die Rundfunkgebühr [...] eine Form einer (nutzungsunabhängigen) Abgabe auf den Betrieb oder die Betriebsbereitschaft einer Rundfunkempfangseinrichtung ist und unabhängig davon anfällt, ob das Fernsehgerät tatsächlich benützt wird [und] ob damit Programme des ORF oder ausschließlich privater (ausländischer) Rundfunkanbieter empfangen werden [...]“. Vgl zudem Truppe, MR 2008, 324 f.

¹³⁾ BGBl 1966/195.

¹⁴⁾ Truppe, MR 2008, 326.

¹⁵⁾ Vgl Rundfunkverordnung, BGBl 1965/333; seit BGBl 1972/267 in Gesetzesrang.

¹⁶⁾ Vgl auch Mayer, Das Programmentgelt des Österreichischen Rundfunks, ÖJZ 1975, 477 (479), der dies als eine Fiktion bezeichnet; zustimmend Truppe, MR 2008, 326.

¹⁷⁾ Konkret sah § 3 Abs 1 RFG 1966 vor, dass „für mindestens drei Programme des Hörfunks und mindestens zwei Programme des Fernsehens zu sorgen [ist], wobei zunächst die Versorgung aller zum Betrieb eines Empfangsgerätes berechtigten Bewohner des gesamten Bundesgebietes mit zwei qualitativ und technisch einwandfreien Programmen des Hörfunks und einem qualitativ und technisch einwandfreien Programm des Fernsehens anzustreben ist; nach Maßgabe der Erfüllung dieser Aufgabe ist für eine weitere Verbesserung der Programme und Ausdehnung der Sendezeiten zu sorgen“.

¹⁸⁾ Truppe, MR 2008, 326.

Das Rundfunkgesetz 1974 (RFG 1974)¹⁹⁾ erwähnte einen Vertrag nach bürgerlichem Recht nicht mehr. § 20 Abs 1 RFG 1974 besagte stattdessen, dass „[m]it der Erteilung der Rundfunk-(Fernsehrundfunk)Hauptbewilligung [...] für die Dauer ihres Bestehens der Inhaber zum Empfang der Rundfunk- bzw. Fernsehrundfunksendungen des Österreichischen Rundfunks gegen ein fortlaufendes Programmentgelt (Rundfunkentgelt, Fernsehrundfunkentgelt) berechtigt [ist]“. Dies änderte jedoch nichts am zivilrechtlichen Rechtsverhältnis zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer.²⁰⁾ Denn der VfGH verneinte bereits im (Teil-)Erkenntnis vom 13. 12. 1975, B 304/75,²¹⁾ dass die Festsetzung des Programmentgelts (die damals dem Kuratorium oblag²²⁾ und heute dem ORF-Stiftungsrat zufällt²³⁾) ein hoheitlicher Akt sei. Der Gerichtshof ging vielmehr davon aus, dass offenbar der Gesetzgeber mit dem RFG 1974 an der bisherigen rechtlichen Konstruktion – zwischen dem ORF und dem Bewilligungsinhaber gilt ein Vertrag nach bürgerlichem Recht geschlossen – „nichts ändern [wollte], da er sonst diesbezüglich eine ausdrückliche Aussage getroffen hätte.“²⁴⁾

Seit die Bewilligungspflicht mit dem RGG durch eine bloße Meldepflicht ersetzt wurde,²⁵⁾ ist gemäß § 31 Abs 1 ORF-G²⁶⁾ „[j]edermann [...] zum Empfang der Hörfunk- bzw. Fernsehsendungen des Österreichischen Rundfunks gegen ein fortlaufendes Programmentgelt (Radioentgelt, Fernsehentgelt) berechtigt.“²⁷⁾ Dabei ist weiterhin von einem privatrechtlichen Vertrag zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer auszugehen, sodass das Programmentgelt zivilrechtlichen Grundcharakter hat.²⁸⁾ So hat auch der VwGH im Erkenntnis vom 4. 9. 2008, 2008/17/0059, festgehalten, dass „[s]chon die Überschrift vor § 31 ORF-G (‘Programmentgelt’) [nahe] legt [...], dass eine Austauschbeziehung zwischen dem Empfang der Programme des ORF und dem dafür zu leistenden Entgelt besteht“²⁹⁾. Somit steht die Pflicht zur Entrichtung in einem Austauschverhältnis mit der Berechtigung zum Empfang. Ebenso geht der VwGH im Erkenntnis vom 22. 6. 2016, Ro 2014/03/0067,³⁰⁾ von synallagmatischen Verpflichtungen aus, die gesetzlich auferlegt werden, denn „[d]er Versorgungsauftrag des ORF nach § 3 ORF-G und das Programmentgelt [...] stehen miteinander verknüpft in der (gesetzlichen) Fiktion eines Synallagmas“.

Bereits das RFG 1966 legte fest, dass das Programmentgelt „unabhängig von der Häufigkeit oder der Güte der Sendungen oder ihres Empfanges zu zahlen“ ist.³¹⁾ Daran änderten

¹⁹⁾ BGBl 1974/397.

²⁰⁾ Anderer Ansicht jedoch Mayer, ÖJZ 1975, 477 ff; kritisch auch Wittmann, Rundfunkfreiheit (1981) 98 ff.

²¹⁾ VfSlg 7717/1975.

²²⁾ Vgl § 8 Abs 1 Z 5 RFG 1974.

²³⁾ Vgl § 21 Abs 1 Z 7 ORF-G idF BGBl I 2001/83.

²⁴⁾ Vgl auch Funk, Das Rundfunkrecht im Lichte öffentlich-rechtlicher Grundlehren, ÖJZ 1977, 589 (insb 597), der die vom VfGH eingenommene Position als begründbar erachtet und in diesem Zusammenhang festhält: „Nicht jede auf öff Recht gegründete, einseitig gesetzte, generelle Norm muß eine Verordnung sein, und nicht immer vermittelt die Kompetenz zur Erzeugung solcher Rechtssätze Anteil an der Hoheitsgewalt.“

²⁵⁾ Vgl Erläuterungen zum Initiativantrag 1163/A BlgNR 20. GP: „Die derzeit bestehende Bewilligungspflicht für den Betrieb von Radio- und Fernsehgeräten ist nicht mehr zeitgemäß und wird durch eine Meldepflicht ersetzt. Dadurch kann der administrative Aufwand wesentlich vermindert werden.“

²⁶⁾ IdF BGBl I 2001/83; zuvor § 20 Abs 1 ORF-G idF BGBl I 1999/159.

²⁷⁾ Vgl Twaroch/Buchner, Rundfunkrecht in Österreich⁵ (2000) § 20 RFG Anm 1; zudem Rittler, Zur Zahlungspflicht beim ORF-Programmentgelt, MR 2002, 70 (71), wonach diese Bestimmung den Empfang der ORF-Programme mit der Entrichtung des Programmentgelts verknüpft und sich als Anordnung eines Synallagmas begreifen lässt: Wer ORF-Programme hört oder sieht, muss zahlen, wer weder hören noch sehen kann, muss nicht zahlen.

²⁸⁾ Vgl Truppe, MR 2008, 325 ff; Truppe, Flüchtige Geistheiler, legale Schwarzseher und mobile Fernseher – Rundfunkrecht 2008, in Lienbacher/Wielinger (Hrsg), Öffentliches Recht – Jahrbuch 2009 (2009) 249 (260); Kogler/Traimer/Truppe, Österreichische Rundfunkgesetze³ (2011) 289; Öhlinger, Verfassungsfragen des ORF-Programmentgelts, MR 2012, 156 (156 und 158 f); differenzierend Buchner, RfR 2009, 2 (5).

²⁹⁾ Vgl zudem VwGH 15. 9. 2011, 2009/17/0016; 30. 4. 2015, Ro 2015/15/0007; 22. 6. 2016, Ro 2014/03/0067.

³⁰⁾ Ähnlich bereits VwGH 10. 5. 2010, 2009/17/0084.

³¹⁾ § 15 Abs 2 Satz 2 RFG 1966.

das RFG 1974³²⁾ und ORF-G³³⁾ nichts.³⁴⁾ Zudem richteten sich der Beginn und das Ende der Pflicht zur Entrichtung sowie die Befreiung von dieser Pflicht stets nach den für die Rundfunkgebühren geltenden Vorschriften.³⁵⁾ Hieraus wird deutlich, dass es schon immer ausgeschlossen war, das Programmentgelt von der tatsächlichen Inanspruchnahme oder Empfangsqualität abhängig zu machen,³⁶⁾ denn die Versorgung und damit die Empfangbarkeit an sich standen im Vordergrund. Rundfunkgebühren fielen auch dann an, wenn die Rundfunkempfangseinrichtung nur betriebsbereit³⁷⁾ stand und daher gar kein Rundfunk konsumiert wurde. Programmentgelt fiel folglich auch dann an, wenn das Empfangsgerät nur betriebsbereit stand oder es zwar betrieben, aber auf ORF-Programme vollständig verzichtet wurde. Ursprünglich war allerdings jede Rundfunkempfangseinrichtung technisch in der Lage, ORF-Programme zu empfangen.³⁸⁾ Sobald daher eine Rundfunkempfangseinrichtung im Versorgungsgebiet vorhanden war, war auch der Empfang von ORF-Programmen möglich. Nur bei komplett fehlender Versorgung mit ORF-Programmen entfiel das Programmentgelt.³⁹⁾ Durch die technologische Entwicklung kam es jedoch zu einer Trennung von Versorgung und tatsächlichem Empfang von ORF-Programmen. Es wurde nämlich möglich, einen Fernseher zu betreiben und nur private oder ausländische Rundfunkprogramme zu sehen, ohne mit der vorhandenen technischen Ausstattung ORF-Programme empfangen zu können.

Im Erkenntnis vom 4. 9. 2008, 2008/17/0059, hatte sich der VwGH mit der Frage zu befassen, ob das Programmentgelt auch dann zu entrichten ist, wenn eine Rundfunkempfangseinrichtung nach dem RGG vorliegt, diese allerdings – trotz terrestrischer Versorgung – aufgrund der technischen Ausstattung keine ORF-Programme empfangen kann.⁴⁰⁾ Konkret war aufgrund einer Umstellung im Verschlüsselungssystem kein Empfang der ORF-Fernsehprogramme über Satellit mehr möglich, während ausländische Fernsehsender empfangen werden konnten und daher eine Rundfunkempfangseinrichtung vorlag. Zwar wurde der Standort mit digital-terrestrischen Signalen (DVB-T) versorgt, allerdings unterstützte der Fernseher diesen Standard nicht, und es war auch sonst kein zusätzliches Empfangsmodul vorhanden. Ausgehend von einer „Austauschbeziehung zwischen dem Empfang der Programme des ORF und dem dafür zu leistenden Entgelt“ entschied der VwGH, dass „[e]in Programmentgelt nach dem ORF-G [...] nur bei einem Empfang der Hörfunk- bzw. Fernsehungen des ORF zu entrichten [ist]. Damit bedeutet der dargelegte Verweis des ORF-G auf das RGG [wonach sich der

³²⁾ § 20 Abs 3 Satz 1 RFG 1974.

³³⁾ § 20 Abs 3 Satz 1 ORF-G idF vor BGBl I 2001/83; § 31 Abs 3 Satz 1 ORF-G idF BGBl I 2001/83; seit BGBl I 2010/50 in § 31 Abs 10 Satz 1 ORF-G.

³⁴⁾ Allerdings wurde mit dem RGG, BGBl I 1999/159, „unabhängig von der Häufigkeit oder der Güte“ auf „unabhängig von der Häufigkeit und der Güte“ geändert.

³⁵⁾ § 15 Abs 2 Satz 3 RFG 1966; § 20 Abs 3 Satz 3 RFG 1974; § 20 Abs 3 Satz 2 ORF-G idF vor BGBl I 2001/83; § 31 Abs 3 Satz 2 ORF-G idF BGBl I 2001/83; seit BGBl I 2010/50 in § 31 Abs 10 Satz 2 ORF-G.

³⁶⁾ Kogler/Traimer/Truppe, Rundfunkgesetz³, 291. Vgl zudem Truppe, MR 2008, 328 FN 62, wonach „unabhängig von der Häufigkeit und der Güte der Sendungen oder ihres Empfanges“ sich auf hinzunehmende technische Empfangsbeeinträchtigungen bezieht bzw die „Nutzungsunabhängigkeit“ der Programmentgeltspflicht analog den Rundfunkgebühren festschreibt.

³⁷⁾ Für das Vorliegen einer Betriebsbereitschaft muss ein Rundfunkempfang durch geringfügigen Aufwand ermöglicht werden können, zB durch Anschluss einer Antenne oder durch das Herstellen der Stromversorgung, nicht jedoch durch den potenziellen Kauf und Anschluss zusätzlicher Empfangseinrichtungen oder -module. Vgl zB Kogler/Traimer/Truppe, Rundfunkgesetz³, 899.

³⁸⁾ Vgl zB Truppe, MR 2008, 327: „in der ‚analogen‘ Vergangenheit (von den Zeiten des Monopols ganz zu schweigen) [war] jedes Fernsehgerät immer auch zum ORF-Empfang geeignet“; Truppe in Lienbacher/Wielinger, Öffentliches Recht – Jahrbuch 2009, 260 f; Öhlinger, MR 2012, 156: „man [konnte] noch davon ausgehen, dass nicht nur jedes handelsübliche Radiogerät, sondern auch jedes derartige Fernsehgerät über die notwendige Gerätekonfiguration zur potentiellen Empfangbarkeit der ORF-Programme verfügte“.

³⁹⁾ Vgl VfGH 10. 10. 2001, G 66/00, VfSlg 16321/2001, wonach § 20 Abs 3 ORF-G idF BGBl I 1999/159 (Pflicht zur Entrichtung) sich nicht an eine Person wendet, wenn dieser an ihrem Wohnsitz – aus technischen Gründen – jeglicher Empfang der ORF-Programme unmöglich ist; dazu Rittler, MR 2002, 70 ff; Truppe, MR 2008, 325.

⁴⁰⁾ Vgl dazu Truppe, MR 2008, 323 ff.

Beginn und das Ende der Pflicht zur Entrichtung des Programmentgelts sowie die Befreiung von dieser Pflicht nach den für die Rundfunkgebühren geltenden Vorschriften richtet], dass für die Zwecke des Programmentgelts eine betriebsbereite Rundfunkempfangsanlage nur dann vorliegt, wenn diese Anlage die Programme des ORF empfangen kann.“ Folglich war es für die Pflicht zur Entrichtung nicht ausreichend, dass der Standort digital-terrestrisch versorgt wurde.⁴¹⁾ Rundfunkgebühren fielen zwar an,⁴²⁾ aber kein ORF-Programmentgelt, da die betriebene Rundfunkempfangsanlage faktisch nicht in der Lage war, die ORF-Programme zu empfangen.⁴³⁾

Auf Grundlage dieser Entscheidung wurde es möglich, das ORF-Programmentgelt zu vermeiden, indem man auf die erforderliche Systemkonfiguration verzichtete.⁴⁴⁾ Auf der einen Seite hatte diese Entscheidung den Zusammenhang zwischen dem Programmentgelt und dem tatsächlichen Empfang von ORF-Programmen stärker betont, denn dem Rundfunkteilnehmer blieb zumindest beim Fernsehen in vielen Fällen die Wahl, sich für den Empfang von ORF-Programmen zu entscheiden und dafür Programmentgelt zu entrichten oder durch technische Lösungen auf den Empfang von ORF-Programmen zu verzichten und dem Programmentgelt zu entgehen. Auf der anderen Seite blieb aber der ORF nach § 3 Abs 1, 3 und 4 ORF-G verpflichtet, eine bestimmte Anzahl von Hörfunk- und Fernsehprogrammen herzustellen und alle Rundfunkteilnehmer mit diesen Programmen terrestrisch zu versorgen. Somit musste der ORF die genannten Leistungen selbst dann erbringen, wenn der Rundfunkteilnehmer einen Fernseher betrieb, der mit der vorhandenen technischen Ausstattung nur private oder ausländische Programme, aber keine ORF-Programme empfangen konnte.⁴⁵⁾

2.2. Änderungen durch die Novelle BGBl I 2011/126

Um auf die Versorgung abzustellen und dadurch große administrative Schwierigkeiten im Vollzug zu vermeiden,⁴⁶⁾ wurde § 31 Abs 10 ORF-G durch die Novelle BGBl I 2011/126 dahingehend ergänzt, dass das Programmentgelt unabhängig von der Häufigkeit und der

⁴¹⁾ Vgl in diesem Sinne auch VwGH 15. 9. 2011, 2009/17/0016; 25. 9. 2012, 2009/17/0015.

⁴²⁾ So auch VwGH 15. 9. 2011, 2009/17/0016; 27. 11. 2014, Ro 2014/15/0040.

⁴³⁾ Im Erkenntnis vom 10. 5. 2010, 2009/17/0084, hat der VwGH anschließend klargestellt, dass mit einer Rundfunkempfangsanlage der Empfang sämtlicher vom Versorgungsauftrag umfasster ORF-Programme möglich sein muss, damit ORF-Programmentgelt anfällt. Vgl zudem VwGH 15. 9. 2011, 2009/17/0016; 25. 9. 2012, 2009/17/0015; ähnlich Truppe, MR 2008, 328 f.

⁴⁴⁾ Vgl VwGH 20. 3. 2009, 2009/17/0018: „Es liegt in der Dispositionsmöglichkeit jedes Einzelnen, entweder keine Empfangseinrichtung, oder aber [...] eine solche Empfangseinrichtung für den Empfang von Rundfunkprogrammen zu betreiben, bei welcher die Verpflichtung zur Entrichtung des Programmentgelts [...] nicht anfällt. Sofern jemand somit die Programme des ORF [...] nicht konsumieren möchte, stünde es ihm frei, durch Verzicht auf den Betrieb einer Empfangseinrichtung, mit welcher auch die Programme des ORF empfangen werden können, die Entgeltspflicht zu vermeiden.“ Vgl zudem Truppe, MR 2008, 330: „Mit der teilweisen Beseitigung der jahrzehntelang untrennbaren ‚Einheit‘ des Rundfunkteilnehmers mit dem ORF-Programmentgelt, hat der Verwaltungsgerichtshof [...] einem erheblichen Teil der Rundfunkteilnehmer die Wahlfreiheit eröffnet, hinkünftig ausschließlich andere als die ORF-Fernsehprogramme empfangen zu können, ohne zur Leistung des ORF-Fernsehtelgels verpflichtet zu sein.“

⁴⁵⁾ Vgl in diese Richtung auch Truppe, MR 2008, 327: „Der Gesetzgeber hat nun die an sich bloße Fiktion eines zwischen dem ORF und dem Rundfunkteilnehmer geschlossenen Vertrages zugleich mit der Verpflichtung der Programmbereitstellung auf Seiten des ORF und der Zahlungsverpflichtung des Rundfunkteilnehmers verknüpft. Maßgeblich für den ORF ist dabei eine gesetzliche Vorleistungspflicht [...], als er nach § 3 ORF-G [...] einen Versorgungsauftrag gegenüber der gesamten Bevölkerung zu erbringen hat und nicht einseitig die ‚Versorgung‘ von der Programmentgeltleistung durch den Rundfunkteilnehmer abhängig machen kann [...]. Kommt der ORF diesem (Vorleistungs-)Versorgungsauftrag, mit dem seine Leistungspflicht auch bereits vollständig erfüllt ist, nicht nach, besteht konsequenterweise auch keine Leistungsverpflichtung auf Seiten des Rundfunkteilnehmers. Mit der Sichtweise des Verwaltungsgerichtshofes [...] [im Erkenntnis vom 4. 9. 2008, 2008/17/0059] muss nun freilich argumentiert werden, dass erst mit der Anschaffung (und Meldung) einer zum Empfang der ORF-Fernsehprogramme geeigneten Rundfunkempfangseinrichtung dieses Vertragsverhältnis beginnt. Von einem echten ‚Austauschverhältnis‘ kann aber dann wohl insoweit nicht mehr gesprochen werden, als nur einer der beiden Vertragspartner über die Erfüllung seiner Pflichten disponieren kann, nicht aber der gesetzlich jedenfalls zur Versorgung verpflichtete ORF. Diese Konsequenz ist freilich nur ein Ergebnis der technologischen Entwicklung [...]“

⁴⁶⁾ Vgl Begründung zum Initiativantrag 1759/A BgNR 24. GP „es [bedeutet] einen unverhältnismäßigen Kontrollaufwand [...], in jedem Einzelfall zu prüfen, ob seitens des Rundfunkteilnehmers konkret

Güte der Sendungen oder ihres Empfanges zu zahlen ist, „jedenfalls aber dann, wenn der Rundfunkteilnehmer (§ 2 Abs 1 RGG) an seinem Standort mit den Programmen des Österreichischen Rundfunks gemäß § 3 Abs 1 terrestrisch (analog oder DVB-T) versorgt wird“. In der Begründung wird ausgeführt, dass die Versorgungspflicht wieder direkt mit der Versorgung am Standort einer Rundfunkempfangseinrichtung verknüpft werden sollte: „Mit der Ergänzung in § 31 Abs 10 wird klargestellt, dass ein Rundfunkteilnehmer (das ist jedermann, der an einem Standort Rundfunkempfangseinrichtungen im Sinne des § 1 Abs 1 RGG betreibt oder betriebsbereit hält) dann jedenfalls zur Zahlung des ORF-Programmentgelts verpflichtet ist, wenn sein Standort mit den ORF-Programmen nach § 3 Abs 1 terrestrisch analog oder digital im Format DVB-T versorgt wird. Dieser Anknüpfungspunkt der Programmentgeltpflicht korrespondiert mit dem in § 3 Abs 3 und 4 geregelten terrestrischen Versorgungsauftrag des ORF und entspricht daher dem synallagmatischen Charakter des Programmentgelts im Sinne einer Gegenleistung für die erfolgte Bereitstellung der im öffentlich-rechtlichen Auftrag gelegenen Vollprogramme durch den Österreichischen Rundfunk (vgl VfSlg. 7717/1975). [...] Wie nach geltender Rechtslage kommt es nicht darauf an, ob und in welchem Ausmaß der Rundfunkteilnehmer die ORF-Programme auch tatsächlich konsumiert.“⁴⁷⁾

Wie schon nach dem RFG 1966 ist somit das Programmentgelt stets dann zu entrichten, wenn eine Rundfunkempfangseinrichtung betrieben oder betriebsbereit gehalten und der Standort mit einer bestimmten Anzahl von ORF-Programmen versorgt wird. Während zuvor in solchen Fällen der Empfang von ORF-Programmen technisch stets möglich war (oder lediglich den Anschluss einer einfachen Drahtantenne erforderte),⁴⁸⁾ ist die aufkommende und technologisch bedingte Trennbarkeit von Versorgung und Empfangbarkeit durch die Novelle BGBl I 2011/126 berücksichtigt worden. Dazu hält der VwGH im Erkenntnis vom 27. 11. 2014, Ro 2014/15/0040, fest, dass „das Programmentgelt nach der nunmehrigen Rechtslage [...] keine Gegenleistung mehr für den Empfang der Programme des Österreichischen Rundfunks, sondern für die Bereitstellung der Programme durch den Österreichischen Rundfunk, also für die Versorgung des Standortes mit diesen Programmen [ist]. Damit kehrte der Gesetzgeber zur ursprünglichen Konzeption des Programmentgeltes zurück, wonach schon die Möglichkeit des Empfanges von ORF-Programmen (nunmehr unter der weiteren Voraussetzung, dass sich die Empfangsmöglichkeit der ORF-Programme ohne größeren Aufwand⁴⁹⁾ herstellen lasse) die Pflicht zur Leistung des Programmentgelts begründet

ORF-Programme empfangen werden“); zudem VwGH 27. 11. 2014, Ro 2014/15/0040, wonach bei einer Prüfung, ob Einrichtungen zum Empfang der ORF-Programme vorhanden sind, in jedem Einzelfall detaillierte Ermittlungsschritte zum genauen Gerätetyp, zu Ausstattungsmerkmalen sowie zu allfällig vorhandenen Zusatzvorrichtungen vorzunehmen wären, was wiederum nur in den Wohnungen der Rundfunkteilnehmer möglich wäre (Spannungsverhältnis zu bestimmten grundrechtlich geschützten Werten), aber nicht immer zum Erfolg führen müsste, insbesondere wenn der Rundfunkteilnehmer bei mehrmaligen Besuchen nicht angetroffen werden kann; schließlich Truppe, MR 2008, 331 („unbestreitbar wird sich aber der Kontrollaufwand [...] deutlich erhöhen, da [...] künftig die Gerätekonfiguration im Einzelnen [...] zu prüfen ist“); Buchner, RfR 2009, 5 („eine wirksame Überprüfung ist nicht realisierbar“); Kogler, Rundfunk-Gebühr, Programm-Entgelt oder „Audiovisions-Steuer“, MR 2009, 267 (271 f); Truppe in Lienbacher/Wielinger, Öffentliches Recht – Jahrbuch 2009, 263; Öhlinger, MR 2012, 157 („[würde] häufig nur mit einem sehr großen Aufwand möglich und auch mit schwierigen rechtlichen Problemen verbunden sein“; „würde [...] einen geradezu gigantischen Kontrollaufwand erfordern“).

⁴⁷⁾ Begründung zum Initiativantrag 1759/A BlgNR 24. GP.

⁴⁸⁾ Vgl auch Öhlinger, MR 2012, 159: „Nach der ursprünglichen Konzeption des RFG 1966, an der das ORF-G prinzipiell nichts geändert hat, begründete [...] schon die Möglichkeit des Empfangs von ORF-Programmen die Pflicht zur Leistung des Programmentgelts. Das Programmentgelt war nicht für den Empfang der ORF-Programme, sondern für die Möglichkeit des Empfangs zu leisten. Diese Möglichkeit war nach dem damaligen Stand der Technik regelmäßig mit der Anschaffung eines Empfangsgerätes gegeben.“

⁴⁹⁾ In der Begründung zur Novelle BGBl I 2011/126 wird festgehalten, dass Empfangsmodule schon für weniger als 30 Euro verfügbar sind und auch etwaige Modifikationen bestehender Antennen und dazugehöriger Bauteile „keine unzumutbaren finanziellen Belastungen für den Rundfunkteilnehmer darstellen. Wenn der Empfang nur durch über dieses Ausmaß hinausgehende Maßnahmen [...] realisiert werden könnte, besteht keine Pflicht zur Zahlung“. Vgl Begründung zum Initiativantrag 1759/A BlgNR 24. GP.

[...].⁵⁰⁾ Laut *Öhlinger* näherte die Novelle „die Austauschbeziehung zwischen ORF und Rundfunkteilnehmern unter Bedachtnahme auf den Wandel der Technik wieder an die ursprüngliche Konzeption an“.⁵¹⁾ Bei fehlender Versorgung oder bei zu hohen und daher verfassungsrechtlich bedenklichen Kosten für die Herstellung der Empfangbarkeit⁵²⁾ ist trotz einer Rundfunkempfangseinrichtung weiterhin kein ORF-Programmentgelt zu leisten.

3. Leistungsaustausch für Zwecke der Umsatzsteuer

3.1. Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob beim ORF-Programmentgelt ein Leistungsaustausch für Zwecke der MwStSyst-RL angenommen werden kann und dadurch ein Entgelt für einen steuerbaren Umsatz, dh für eine steuerbare Rundfunkdienstleistung, vorliegt. Gemäß Art 2 Nr 1 Buchst c MwStSyst-RL (zuvor Art 2 Nr 1 der 6. MwSt-RL) unterliegen „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“, der Mehrwertsteuer. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass ein Umsatz nur dann steuerbar ist und unter das System der Mehrwertsteuer fällt, wenn eine Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert vorliegt und dabei eine unmittelbare Gegenleistung für die erbrachten Leistungen existiert.⁵³⁾ Daraus folgt, dass Dienstleistungen nur dann „gegen Entgelt“ erbracht werden, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.⁵⁴⁾ Zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.⁵⁵⁾

Im Urteil vom 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, hat sich der EuGH konkret mit dem Fall einer obligatorischen Rundfunkgebühr auseinandergesetzt. Dabei ging es um die Rundfunkgebühr in Tschechien, mit der die tschechische Rundfunkgesellschaft Český rozhlas und deren öffentliche Rundfunkstätigkeit finanziert wurde. Rundfunkgebühr wurde für ein technisches Gerät erhoben, das in der Lage war, eine Rundfunksendung nach Bedarf wiederzugeben (Rundfunkempfangsgerät), auch dann, wenn dieses Gerät einem anderen Zweck diene.⁵⁶⁾ Strittig war, ob es sich bei der mit der Rundfunkgebühr finanzierten öffentlichen Rundfunkstätigkeit um eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ iSd 6. MwSt-RL handelte,⁵⁷⁾ die es anschließend zu befreien galt,⁵⁸⁾ oder ob gar kein steu-

⁵⁰⁾ In diesem Zusammenhang verweist der VwGH auf *Öhlinger*, MR 2012, 159, sowie auch auf *Truppe*, MR 2008, 326. Vgl zudem VwGH 30. 4. 2015, Ro 2015/15/0007 (und in diesem Zusammenhang VwGH 29. 1. 2015, Ro 2014/15/0038).

⁵¹⁾ *Öhlinger*, MR 2012, 159.

⁵²⁾ Vgl dazu *Öhlinger*, MR 2012, 157 f; in diesem Zusammenhang auch VwGH 27. 11. 2014, Ro 2014/15/0040.

⁵³⁾ Vgl EuGH 1. 4. 1982, 89/81, *Hong-Kong Trade Development Council*, ECLI:EU:C:1982:121, Rn 10; 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80, Rn 12; 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, ECLI:EU:C:2009:671, Rn 43; 27. 10. 2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*, ECLI:EU:C:2011:700, Rn 17; 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 20.

⁵⁴⁾ Vgl EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 14; 5. 6. 1997, C-2/95, *Sparekassernes Datacenter (SDC)*, ECLI:EU:C:1997:278, Rn 45; 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, ECLI:EU:C:2002:200, Rn 39; 26. 6. 2003, C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, ECLI:EU:C:2003:377, Rn 47; 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rn 44; EuGH 27. 10. 2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*, Rn 18; 27. 3. 2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or*, ECLI:EU:C:2014:185, Rn 29; 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 21.

⁵⁵⁾ Vgl EuGH 5. 2. 1981, 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ECLI:EU:C:1981:38, Rn 12; 8. 3. 1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council*, ECLI:EU:C:1988:120, Rn 11 f; 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 13; 16. 10. 1997, C-258/95, *Fillibeck*, ECLI:EU:C:1997:491, Rn 12; 12. 9. 2000, C-260/98, *Kommission/Griechenland*, ECLI:EU:C:2000:429, Rn 29; 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Rn 39; 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rn 45; 29. 7. 2010, C-40/09, *Astra Zeneca*, ECLI:EU:C:2010:450, Rn 27; 27. 10. 2011, C-93/10, *GFKL Financial Services*, Rn 19; 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 22.

⁵⁶⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 8.

⁵⁷⁾ Art 2 Nr 1 der 6. MwSt-RL; jetzt Art 2 Nr 1 Buchst c MwStSyst-RL.

⁵⁸⁾ Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt-RL; jetzt Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL.

erbarer Umsatz vorlag, sodass die öffentliche Rundfunkstätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der 6. MwSt-RL fiel.⁵⁹⁾

Der EuGH verneinte die Steuerbarkeit der Rundfunkstätigkeit im Wesentlichen aus zwei Gründen: Erstens bestand weder ein Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden, noch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der öffentlichen Rundfunkdienstleistung und der Rundfunkgebühr.⁶⁰⁾ Zweitens stellte die Rundfunkgebühr keinen Preis oder Gegenwert für die öffentliche Rundfunkdienstleistung dar.⁶¹⁾

Zum ersten Punkt hielt der Gerichtshof fest, dass zwischen der tschechischen Rundfunkgesellschaft und den Schuldern der Rundfunkgebühr kein Rechtsverhältnis bestand, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden, noch bestand ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der öffentlichen Rundfunkdienstleistung und der Gebühr.⁶²⁾ Denn die Rundfunkgesellschaft und diese Personen waren weder durch eine vertragliche Beziehung oder Vereinbarung über einen Preis oder einen Gegenwert noch durch eine rechtliche Verpflichtung verbunden, die die eine mit der anderen Seite freiwillig eingegangen war.⁶³⁾

Zum zweiten Punkt betonte der EuGH, dass sich die Verpflichtung zur Entrichtung der Rundfunkgebühr nicht aus der Erbringung einer Dienstleistung ergab, deren unmittelbaren Gegenwert sie darstellte. Diese Verpflichtung war nämlich nicht an die Nutzung der öffentlichen Rundfunkdienstleistung gebunden, sondern knüpfte allein an ein Rundfunkempfangsgerät an, und das ungeachtet der Art und Weise, in der dieses genutzt wurde.⁶⁴⁾ Somit waren Personen, die ein Rundfunkempfangsgerät besaßen, auch dann verpflichtet, diese Gebühr zu entrichten, wenn sie dieses Empfangsgerät allein dazu nutzten, um kommerzielle Rundfunksendungen zu hören, die nicht aus den Rundfunkgebühren finanziert wurden, um CDs oder andere digitale Datenträger zu lesen oder um auch andere Funktionen derartiger Geräte zu verwenden.⁶⁵⁾

Zudem stellte der EuGH fest, dass der Zugang zu der öffentlichen Rundfunkdienstleistung frei und in keiner Weise von der Entrichtung der Rundfunkgebühr abhängig war.⁶⁶⁾ Dies unterstützt die Sichtweise, nach der die tschechische Rundfunkgebühr keinen Preis oder Gegenwert für öffentliche Rundfunkdienstleistungen darstellte, sondern unabhängig von der tatsächlichen Nutzung zu entrichten war.

Von der tschechischen Regierung wurde außerdem vorgebracht, dass von einem dreiseitigen Rechtsverhältnis auszugehen sei, nämlich dass der Staat die Rundfunkgesellschaft mit einer im Allgemeininteresse liegenden Aufgabe betraute, die in der Erbringung einer öffentlichen Rundfunkdienstleistung bestand, und ihr hierfür ein Entgelt zusicherte, dass er den Dienstleistungsempfängern in Form einer obligatorischen Gebühr gesetzlich auferlegte.⁶⁷⁾ Ob ein solches dreiseitiges Rechtsverhältnis vorlag, ließ der EuGH offen, denn dies hätte das Auslegungsergebnis nicht in Frage gestellt.⁶⁸⁾ Nicht nur bestand kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der öffentlichen Rundfunkdienstleistung und der Rundfunkgebühr, sondern die Rundfunkgebühr stellte auch keinen Preis oder Gegenwert für diese Dienstleistung dar,⁶⁹⁾ womit der EuGH im Wesentlichen auf die oben genannten Gründe verwies.

⁵⁹⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 19.

⁶⁰⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 30 iVm Rn 23 f.

⁶¹⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 30 iVm Rn 25 f.

⁶²⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 23.

⁶³⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 24.

⁶⁴⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 25.

⁶⁵⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 26.

⁶⁶⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 27.

⁶⁷⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 29.

⁶⁸⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 29 f.

⁶⁹⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 30.

Auf den ersten Blick erscheint es überraschend, dass der EuGH auf die tatsächliche Nutzung der öffentlichen Rundfunkdienstleistung abstellt, indem er mit der Verpflichtung zur Entrichtung der Rundfunkgebühr auch beim Nutzen anderer Rundfunksendungen und Funktionen argumentiert.⁷⁰⁾ Immerhin hat der Gerichtshof im Urteil vom 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, entschieden, dass die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen können, auch wenn diejenigen Mitglieder, die die Sportanlagen nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen. Der Umstand, dass der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag ist und nicht jeder persönlichen Nutzung zugeordnet werden kann, ändert nichts am gegenseitigen Leistungsaustausch und am unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, denn die Leistungen bestehen darin, den Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen zur Verfügung zu stellen, und nicht darin, auf Verlangen gezielte Leistungen zu erbringen.⁷¹⁾ So gesehen könnte auch die dauerhafte Versorgung mit öffentlichen Rundfunkprogrammen und deren Abgeltung durch eine nutzungsunabhängige Rundfunkgebühr als eine unter das System der Mehrwertsteuer fallende Dienstleistung gegen Entgelt gesehen werden. Denn der Umstand, dass die Rundfunkgebühr ein Pauschalbetrag ist und nicht jeder persönlichen Nutzung zugeordnet werden kann, sollte irrelevant sein.

Für den EuGH war der Fall der tschechischen Rundfunkgebühr jedenfalls anders gelagert als jener Fall einer Pflegepauschale, der im Urteil vom 27. 3. 2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or*, behandelt wurde. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Pflegepauschale eine unmittelbare Gegenleistung für entgeltlich erbrachte Pflegeleistungen darstellt. Dem stand im konkreten Fall nicht entgegen, dass diese Pflegeleistungen weder im Voraus bestimmt noch individualisiert waren. Die dauerhafte Bereitschaft, die benötigten Pflegeleistungen zum gegebenen Zeitpunkt zu erbringen, genügte für einen unmittelbaren Zusammenhang.⁷²⁾ Auch die Tatsache, dass nicht der unmittelbare Empfänger der Pflegeleistungen, sondern die nationale Krankenversicherung die Pflegepauschale zahlte, beseitigte den unmittelbaren Zusammenhang nicht.⁷³⁾ Für den EuGH bestand nicht nur kein solcher Zusammenhang zwischen der tschechischen Rundfunkgebühr und der Rundfunkdienstleistung, vielmehr erfolgte die Entrichtung dieser Gebühr „nicht im Rahmen eines Rechtsverhältnisses, das einen Austausch gegenseitiger Leistungen zum Inhalt hat, sondern in Erfüllung einer gesetzlich auferlegten Verpflichtung“.⁷⁴⁾ Dies zeigt, dass der EuGH die Steuerbarkeit in einer Gesamtbetrachtung beurteilt und trotz gewisser Argumente für die Steuerbarkeit der Rundfunkdienstleistung (Nutzungsmöglichkeit ausreichend, Pauschalbetrag nicht hinderlich) im konkreten Fall keinen Leistungsaustausch iSd 6. MwSt-RL als gegeben sah. Dabei dürfte eine Rolle gespielt haben, dass keine vertraglichen und gegenseitigen, sondern gesetzliche Verpflichtungen vorlagen, in deren Rahmen die Rundfunkgebühr erhoben wurde.

Vorgebracht wurde schließlich auch, dass die 6. MwSt-RL eine Steuerbefreiung für „die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, enthalte.⁷⁵⁾ Diese habe nur dann Sinn, wenn solche Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen.⁷⁶⁾ Dem entgegnete der EuGH, dass die Steuerbefreiung für die genannten Tätigkeiten nur unter der Bedingung anwendbar ist, dass diese Tätigkeiten „[d]er Mehrwertsteuer unterliegen“.⁷⁷⁾ Zum ande-

⁷⁰⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 25 f.

⁷¹⁾ EuGH 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Rn 40; in diesem Sinne auch EuGH 27. 3. 2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or*, Rn 36 f.

⁷²⁾ EuGH 27. 3. 2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or*, Rn 36 f.

⁷³⁾ EuGH 27. 3. 2014, C-151/13, *Le Rayon d'Or*, Rn 34 f.

⁷⁴⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 35.

⁷⁵⁾ Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt-RL; jetzt Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL.

⁷⁶⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 31.

⁷⁷⁾ Art 2 der 6. MwSt-RL; jetzt Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL.

ren kann die Steuerbefreiung nicht so ausgelegt werden, dass der Anwendungsbereich der Richtlinie erweitert würde.⁷⁸⁾ Anders gesagt: Steuerbare Umsätze sind die Voraussetzung für eine Steuerbefreiung, während die steuerbefreiten Tätigkeiten den Umfang der steuerbaren Umsätze nicht beeinflussen.

Überträgt man das Urteil in der Rechtssache C-11/15, *Český rozhlas*, auf das ORF-Programmentgelt und stellt man sich die Frage, ob das Programmentgelt für eine konkrete Dienstleistung gezahlt wird, so entstehen an der Steuerbarkeit iSd MwStSyst-RL zunächst Zweifel: Auch beim Programmentgelt wird an ein Rundfunkempfangsgerät angeknüpft; auch beim Programmentgelt entsteht die Zahlungspflicht (sobald ein Rundfunkempfangsgerät betriebsbereit vorhanden ist) nicht durch eine Vereinbarung, sondern vor allem durch Gesetz; auch beim Programmentgelt ist die Entrichtung nicht an die konkrete Nutzung gebunden; und auch beim Programmentgelt ist der freie Zugang zur öffentlichen Rundfunkdienstleistung ohne die Entrichtung möglich, obwohl in diesen Fällen prinzipiell eine rechtliche Verpflichtung zur Entrichtung und eine entsprechende Meldepflicht bestehen.⁷⁹⁾

Allerdings hatte der EuGH im Urteil zur Rechtslage in Tschechien naturgemäß keine Gelegenheit, sich zu Besonderheiten der österreichischen Rechtslage zu äußern, die das ORF-Programmentgelt von Rundfunkgebühren abgrenzen. So betont der EuGH im Urteil zur tschechischen Rundfunkgebühr mehrmals, dass kein Rechtsverhältnis bestand, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden,⁸⁰⁾ und keine vertragliche Beziehung oder Vereinbarung über einen Preis oder einen Gegenwert vorlag.⁸¹⁾ Wie bereits oben dargelegt, ist in Österreich durchaus von einer vertraglichen Rechtsbeziehung zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer auszugehen, die beide Seiten zu Leistungen verpflichtet und bindet. Es wird ein zivilrechtliches Austauschverhältnis angenommen, bei dem das Programmentgelt als eine Gegenleistung für die Verfügbarkeit von ORF-Programmen fungiert. Kommt es für die Steuerbarkeit auf die tatsächliche Nutzung allein nicht an und kann auch die reine Möglichkeit der Nutzung zu einer steuerbaren Dienstleistung führen,⁸²⁾ so rückt daher beim ORF-Programmentgelt eine andere Frage in den Mittelpunkt: Aus zahlreichen Gründen, die im öffentlichen Interesse liegen,⁸³⁾ bestehen beim ORF-Programmentgelt gesetzliche Verpflichtungen auf beiden Seiten. Nicht nur der ORF hat einen gesetzlichen Versorgungsauftrag zu erfüllen, sondern auch der versorgte Rundfunkteilnehmer kann sich einem Entgelt für diese Versorgung nicht entziehen. Fraglich ist daher, ob die nutzungsunabhängige Bereitstellung der ORF-Programme gemeinsam mit der angenommenen Vertragsbeziehung zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer genügen, um eine Dienstleistung „gegen Entgelt“⁸⁴⁾ zu

⁷⁸⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 32.

⁷⁹⁾ Kühbacher, SWK 2016, 969, betont, dass ein freier Zugang zu den Rundfunkdienstleistungen möglich ist, weil nach § 31 Abs 10 ORF-G iVm § 2 Abs 1 RGG nur der Betrieb von Rundfunkempfangseinrichtung „in Gebäuden“ zur Entrichtung verpflichtet, sodass zB jemand, der nur über ein Autoradio verfügt, die Rundfunkdienstleistungen kostenlos in Anspruch nehmen kann. Dies ist zwar richtig, obwohl die Materialien zum RGG davon ausgehen, dass „Besitzer mobiler Empfangseinrichtungen in aller Regel auch in ihren Wohnungen etc. Radio- und Fernsehgeräte betreiben und damit der Gebührenpflicht unterliegen“, sodass „aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nur noch der stationäre Empfang in Räumen [gebührenpflichtig ist], nicht mehr der Mobilempfang (z.B. Autoradios)“. Vgl Erläuterungen zum Initiativantrag 1163/A BgNR 20. GP. Wenn allerdings der EuGH in der Rechtssache C-11/15, *Český rozhlas*, damit argumentiert, „dass der Zugang zu der [...] öffentlichen Rundfunkdienstleistung frei ist und sie in keiner Weise von der Entrichtung der Rundfunkgebühr abhängt“ (Rn 27), dann ist wohl auch der freie Zugang bei unterlassener Gebührenentrichtung gemeint. Vgl in diesem Sinne Schlussanträge GA Szpunar vom 17. 3. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, ECLI:EU:C:2016:181, Rn 26, wonach „die Möglichkeit, diesen [den öffentlich-rechtlichen Rundfunk] zu hören, nicht die Zahlung dieser Gebühr voraussetzt, da der öffentlich-rechtliche Rundfunk frei zugänglich ist“ und „[e]ine Person, die es unterlässt, die Gebühr zu entrichten, [...] höchstens allfällige Verwaltungsstrafen [riskiert]“.

⁸⁰⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 23 und 35.

⁸¹⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 24.

⁸²⁾ EuGH 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*.

⁸³⁾ Vgl zB Öhlinger, MR 2012, 159 f, mwN.

⁸⁴⁾ Art 2 Nr 1 Buchst c MwStSyst-RL; zuvor Art 2 Nr 1 der 6. MwSt-RL.

bejahen, weil Leistung und Gegenleistung durch das gesetzlich festgelegte Synallagma ausreichend konkretisiert werden und der versorgte Rundfunkteilnehmer die Gegenleistung (Programmentgelt) grundsätzlich in Wertschätzung der Leistung (Bereitstellung der ORF-Programme) erbringt,⁸⁵⁾ oder ob insbesondere der gesetzliche Ursprung der Verpflichtungen einem derartigen unmittelbaren Leistungsaustausch entgegensteht.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass ohne den tatsächlichen Empfang zB über Satellit oder das Kabelnetz sowie ohne die Versorgung mit bestimmten ORF-Programmen auf terrestrischem Weg kein Programmentgelt geleistet werden muss, auch wenn eine Rundfunkempfangseinrichtung betrieben oder betriebsbereit gehalten wird, was das Programmentgelt von den Rundfunkgebühren unterscheidet. Ebenso ist kein Programmentgelt zu entrichten, wenn der Konsum, also die Empfangbarkeit von ORF-Programmen, mit der Rundfunkempfangseinrichtung nur mit zusätzlichen Modulen, Karten oder Antennen möglich ist, deren Anschaffung mit unzumutbaren finanziellen Belastungen verbunden wäre. Auf der einen Seite ist daher kein Programmentgelt zu entrichten, wenn der Standort nicht mit ORF-Programmen versorgt wird. Auf der anderen Seite ist aber bei einer terrestrischen Bereitstellung von ORF-Programmen grundsätzlich Programmentgelt zu entrichten. Dadurch wird die synallagmatische Verknüpfung zwischen Versorgungsauftrag und Programmentgelt deutlich. Hat der ORF mit der Bereitstellung von ORF-Programmen bereits seinen Teil der gesetzlich auferlegten Vertragsvereinbarung erfüllt, so muss der versorgte Rundfunkteilnehmer das ORF-Programmentgelt gerade für diese Bereitstellung entrichten.

Vergleicht man das österreichische ORF-Programmentgelt mit der tschechischen Rundfunkgebühr, lassen sich somit einige Gemeinsamkeiten, aber auch wichtige Unterschiede aufzeigen, die für Zwecke der MwStSyst-RL relevant sein können. Zunächst bleibt daher offen, ob diese Unterschiede sowie insbesondere die gesetzliche Annahme einer Vertragsbeziehung zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer ausreichen, um nach der MwStSyst-RL das Programmentgelt von der österreichischen und tschechischen Rundfunkgebühr abzugrenzen und als ein Entgelt für steuerbare Rundfunkdienstleistungen zu sehen, oder ob die Gemeinsamkeiten genügen, um das gleiche Auslegungsergebnis zu erzielen wie der EuGH in der Rechtssache C-11/15, *Český rozhlas*, zur tschechischen Rundfunkgebühr.

3.2. Umsatzsteuergesetz

Nach den vor dem EU-Beitritt bestehenden Vorschriften des österreichischen Umsatzsteuerrechts war die Rechtslage hingegen eindeutig: In § 4 Abs 1 Z 28 Umsatzsteuergesetz 1959 (UStG 1959)⁸⁶⁾ wurde für „die Umsätze der österreichischen Rundfunkunternehmen“ eine Steuerbefreiung eingeführt, „jedoch nur, soweit sie durch Verwendung der Rundfunk- und Fernseh Rundfunkgebühren entstanden sind“.⁸⁷⁾ Es erschien somit nicht abwegig, auch dann Leistungen gegen Entgelt anzunehmen, wenn diese durch gesetzlich vorgesehene Gebühren für die Bewilligung zur Errichtung und zum Betrieb einer

⁸⁵⁾ Vgl Heber, Kapitel 9: Lieferungen und sonstige Leistungen, in *Weitemeyer/Schauhoff/Achatz* (Hrsg), Sinnvolles Umsatzsteuerrecht für den Dritten Sektor, Abschnitt A.II.2.a, in Vorbereitung: „Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und der Gegenleistung ist dann gegeben, wenn der Leistende seine Leistung in Wertschätzung der Gegenleistung erbringt und umgekehrt, wenn derjenige, der die Gegenleistung erbringt, gerade dies in Wertschätzung der Leistung tut. Für den unmittelbaren Zusammenhang ist es nach der Rechtsprechung des EuGH unschädlich, dass der Leistungsempfänger für die Leistungen ein pauschaliertes Entgelt zahlt, solange gerade dies in Wertschätzung für die Möglichkeit, eine oder mehrere Leistungen in Anspruch zu nehmen, vorgesehen ist.“

⁸⁶⁾ BGBl 1958/300.

⁸⁷⁾ In den Materialien wird lediglich festgehalten, „daß die Umsätze der österreichischen Rundfunkunternehmen, soweit sie durch Verwendung der Rundfunk- und Fernseh Rundfunkgebühren entstanden sind, nicht der Umsatzsteuer unterliegen“ sollen. Vgl ErtRV 593 BlgNR 8. GP, 44.

Rundfunkempfangsanlage abgegolten wurden.⁸⁸⁾ Insoweit sollten die Umsätze jedoch nicht der Umsatzsteuer unterliegen. In diesem Sinne halten *Strack*⁸⁹⁾ und *Frühwald*⁹⁰⁾ fest, dass ohne die Befreiung in § 4 Abs 1 Z 28 UStG 1959 die damalige ORF GmbH mit den Gebühren und Beiträgen, die von der Postverwaltung eingehoben und an sie weitergegeben wurden, umsatzsteuerpflichtig gewesen wäre. Wie der VwGH später feststellte, war diese Befreiung de facto nur auf die Umsätze der ORF GmbH, dem damals einzigen österreichischen Rundfunkunternehmen, anwendbar.⁹¹⁾

Als die Befreiung in Kraft trat, existierte noch kein Programmentgelt, denn dieses wurde erst mit dem RFG 1966 eingeführt. In § 10 Abs 2 Z 15 Umsatzsteuergesetz 1972 (UStG 1972)⁹²⁾ wurde sodann statt einer Befreiung ein ermäßigter Steuersatz auf „die Leistungen der Rundfunkunternehmen, soweit hierfür Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte entrichtet werden“, vorgesehen. Dazu kommentieren *Kranich/Siegl/Waba* zunächst, dass die Steuersatzermäßigung für Rundfunkunternehmen „im wesentlichen unverändert aus dem bisherigen Recht (§ 4 Abs. 1 Z. 28 Umsatzsteuergesetz 1959) übernommen worden [ist]“,⁹³⁾ dies wohl vor dem Hintergrund, dass bei Leistungen an Konsumenten sowohl Befreiungen als auch Steuersatzermäßigungen grundsätzlich begünstigend wirken. Gleichzeitig halten die Autoren fest, dass „[d]ie Begünstigung [...] sich somit im Effekt auf jene Gebührenbeträge [erstreckt], die von der Postverwaltung an die österreichischen Rundfunkunternehmen überwiesen werden.“⁹⁴⁾ Schon seit dem RFG 1966 war allerdings die Post- und Telegraphenverwaltung auch für die Einhebung der Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte (Programmentgelt) verantwortlich,⁹⁵⁾ sodass mit „Gebührenbeträge[n]“ auch das Programmentgelt gemeint sein müsste. So präzisieren *Kranich/Siegl/Waba* später auch: „Auf Grund der Begünstigungsvorschrift [...] unterliegen die Leistungen der Rundfunkunternehmen insoweit dem ermäßigten Steuersatz, als sie durch die im Wege der Postverwaltung überwiesenen Programmentgelte (Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte) abgegolten werden.“⁹⁶⁾ In der Bezugnahme auf bestimmte Einnahmen („Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte“) sehen die Autoren einen praktischen Vorteil, denn es ist nicht erforderlich, die einzelnen Leistungen ihrer Art nach zu untersuchen, sondern es muss „lediglich zwischen dem Programmentgelt (Rundfunk- bzw. Fernseh Rundfunkentgelt) und den anderen Entgelten unterschieden werden.“⁹⁷⁾

⁸⁸⁾ Vgl Abschnitt X der Fernmeldegebührenverordnung 1957, BGBl 1957/282 (später im Fernmeldegebührengesetz, BGBl 1970/170, geregelt).

⁸⁹⁾ *Strack*, Die Umsatzsteuer⁴ (1964) 613 Kap 176: „[D]ie Rundfunkteilnehmergebühren, die von der Postverwaltung eingehoben und zum Teil an die Rundfunk-Ges. m. b. H. weitergegeben werden, [würden ohne die Befreiungsbestimmung der Z. 28] bei letzterer der Umsatzbesteuerung unterliegen.“

⁹⁰⁾ *Frühwald*, Das Umsatzsteuergesetz (1965) § 4 Anm 82: „Ohne diese Befreiungsbestimmung [der Z. 28] wäre die Rundfunk GesmbH. mit den Gebühren und Beiträgen, die von der Postverwaltung an sie weitergegeben werden, umsatzsteuerpflichtig.“

⁹¹⁾ VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0030, ÖStZB 1983, 168 (169). Vgl zudem *Strack*, Die Umsatzsteuer⁴, 613 Kap 176: „[G]egenwärtig [gibt es] nur ein einziges derartiges Unternehmen [österreichisches Rundfunkunternehmen] [...], nämlich die [...] österreichische Rundfunk-Ges. m. b. H.“

⁹²⁾ BGBl 1972/223.

⁹³⁾ *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuer-Handbuch: Umsatzsteuergesetz 1972, Kurzkommentar¹ (1972) § 10 Anm 38.

⁹⁴⁾ *Kranich/Siegl/Waba*, MwSt-Handbuch¹, § 10 Anm 38; ähnlich *Lager/Schürer*, Umsatzsteuergesetz 1972 (1976) 50.

⁹⁵⁾ § 15 Abs 3 RFG 1966: „Die Post- und Telegraphenverwaltung hat die Entgelte [Rundfunkentgelt, Fernseh Rundfunkentgelt] gleichzeitig mit den Rundfunk-(Fernseh Rundfunk)-gebühren und in gleicher Weise wie diese einzuheben“; § 20 Abs 4 RFG 1974 und § 20 Abs 4 ORF-G idF vor BGBl I 1999/159: „Die Post- und Telegraphenverwaltung hat das Programmentgelt gleichzeitig mit den Rundfunk(Fernseh Rundfunk)gebühren und in gleicher Weise wie diese einzuheben“; danach § 20 Abs 4 ORF-G idF BGBl I 1999/159: „Das Programmentgelt ist gleichzeitig mit den Rundfunkgebühren und in gleicher Weise wie diese einzuheben“; seit BGBl I 2001/83 in § 31 Abs 4 und seit BGBl I 2010/50 in § 31 Abs 17 ORF-G.

⁹⁶⁾ *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuer-Handbuch: Umsatzsteuergesetz 1972, Kurzkommentar⁴ (1984) § 10 Anm 51.

⁹⁷⁾ *Kranich/Siegl/Waba*, MwSt-Handbuch⁴, § 10 Anm 51.

Auch aus der VwGH-Rechtsprechung ergibt sich, dass die Steuersatzermäßigung für Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte schon ursprünglich auf das ORF-Programmentgelt abzielte. Im Erkenntnis vom 13. 5. 1982, 81/15/0030,⁹⁸⁾ befasste sich der VwGH mit der Frage, ob für die Leistungen von Kabelfernsehunternehmen der ermäßigte Steuersatz für „Rundfunkunternehmen“ nach § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1972 zustand, und verneinte dies mangels programmschöpfender Tätigkeit. Obwohl das Gesetz von „Rundfunkunternehmen“ in der Mehrzahl sprach und insofern nicht persönlich, etwa auf den ORF, beschränkt war, gewann der VwGH aus der Entstehungsgeschichte der Begünstigung die Erkenntnis, dass unter „Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte[n]“ nur Entgelte für eine auch programmschöpfende Tätigkeit gemeint sein konnten. Anders als das UStG 1959 sprach nämlich das UStG 1972 nicht mehr von Rundfunk- und Fernseh Rundfunkgebühren, sondern von Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelten. Dies war aber nur vor dem Hintergrund zu erklären, dass das RFG 1966 eine eigenständige Finanzierung der damaligen ORF GmbH vorsah, indem ein laufendes Entgelt für die Herstellung und Sendung von Hörfunk- und Fernsehprogrammen (Programmentgelt) zu entrichten war.⁹⁹⁾ Aus der Verknüpfung der Steuerermäßigung für Rundfunkunternehmen mit den Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelten sowie aus der dabei erkennbaren Berücksichtigung der Entgelte iSd RFG 1966 schloss der VwGH, dass nur der programmschöpfende Rundfunk begünstigt war.¹⁰⁰⁾

Vor dem Hintergrund, dass erst 1993 mit dem Regionalradiogesetz¹⁰¹⁾ das Rundfunkmonopol beendet wurde, indem private Programmveranstalter berechtigt wurden, ein eigenständiges regionales oder lokales Hörfunkprogramm zu veranstalten, und erst im Herbst 1995 Antenne Steiermark als erstes Privatrado auf Sendung ging¹⁰²⁾ (wofür aber wiederum keine Rundfunkentgelte anfielen), beschränkte sich die in § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1972 vorgesehene Begünstigung für „die Leistungen der Rundfunkunternehmen, soweit hierfür Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte entrichtet werden“, einzig auf das ORF-Programmentgelt.¹⁰³⁾ Unverändert wurde diese Ermäßigung auch in § 10 Abs 2 Z 9 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994)¹⁰⁴⁾ übernommen: „Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für die Leistungen der Rundfunkunternehmen, soweit hierfür Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte entrichtet werden [...]“. Im Ergebnis ist damit das ORF-Programmentgelt stets als ein Entgelt für umsatzsteuerbare Leistungen gesehen worden, für die aber gleichzeitig seit dem UStG 1972 eine Ermäßigung des Steuersatzes bestand.

4. Ausnahmeregelung für das ORF-Programmentgelt

4.1. Wortlaut und Systematik der Regelung

In der 6. MwSt-RL waren hingegen Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten vorgesehen, darunter für „die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fern-

⁹⁸⁾ ÖStZB 1983, 168. Vgl. zudem VwGH 13. 10. 1983, 83/15/0120, ÖStZB 1984, 349.

⁹⁹⁾ Vgl. § 8 Abs 6 lit d RFG 1966; dem VwGH zufolge änderte das RFG 1974 daran nichts.

¹⁰⁰⁾ Als Reaktion darauf wurde jedoch § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1972 mit dem Abgabenänderungsgesetz 1982, BGBl 1982/570, dahingehend ergänzt, dass auch die „Leistungen von Kabelfernsehunternehmen“ begünstigt wurden, „soweit sie in der zeitgleichen, vollständigen und unveränderten Verbreitung von in- und ausländischen Rundfunk- und Fernseh Rundfunksendungen, die der Allgemeinheit mit Hilfe von Leitungen gegen ein fortlaufend zu entrichtendes Entgelt wahrnehmbar gemacht werden, bestehen“.

¹⁰¹⁾ BGBl 1993/506.

¹⁰²⁾ Zuvor konnten private Radiostationen nur vom Ausland über die Grenze hinweg nach Österreich ausstrahlen.

¹⁰³⁾ Vgl. Dorazil/Frühwald/Hock/Mayer/Paukowitsch, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1972 (1. Lfg 1972 und 7. Lfg 1977) § 10 Anm 34, wonach § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1972 „die Rundfunk-GmbH [begünstigt]“ und es sich „bei den begünstigten Entgelten [...] um solche [handelt], die nach § 15 [RFG 1966: Rundfunkentgelt, Fernseh Rundfunkentgelt] von den Rundfunk- und Fernseh Rundfunkteilnehmern zu entrichten sind und dem Rundfunkunternehmer, [das ist] die Österreichische Rundfunk-GmbH, zufließen“. Vgl. zudem Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994 – Kommentar¹ (1995) § 10 Tz 136 ff.

¹⁰⁴⁾ BGBl 1994/663; seit BGBl I 2015/118 in § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994.

sehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“.¹⁰⁵) Vor diesem Hintergrund und ausgehend von einem Leistungsaustausch war daher zu befürchten, dass mit dem EU-Beitritt die dem ORF-Programmentgelt zugrunde liegenden Leistungen zu befreien oder – optional – so zu behandeln wären, als ob diese dem ORF im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen würden.¹⁰⁶) Damit wäre aus österreichischer Sicht statt einer Steuersatzermäßigung für die vom ORF erbrachten und durch das Programmentgelt abgolgten Leistungen eine Befreiung vorzusehen gewesen, oder diese Leistungen hätten nicht mehr einem Betrieb gewerblicher Art zugerechnet werden können.¹⁰⁷)

Um den damaligen Rechtszustand beizubehalten, wurde daher im EU-Beitrittsvertrag eine Regelung aufgenommen, die die Umsatzsteuer beim ORF-Programmentgelt sicherstellen sollte. In der Beitrittsakte¹⁰⁸) wird zur 6. MwSt-RL festgehalten, dass „[b]ei der Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a [...] die Republik Österreich folgendes besteuern [kann]: [...] die in Anhang E Nummer 7 aufgeführten Umsätze“.¹⁰⁹) dabei handelt es sich um eine primärrechtliche Bestimmung.¹¹⁰) Art 28 Abs 3 Buchst a der 6. MwSt-RL enthielt Übergangsbestimmungen, wonach bestimmte Mitgliedstaaten (soweit ersichtlich, betraf dies nur Italien und Dänemark)¹¹¹) „die in Anhang E aufgeführten nach Artikel 13 oder 15 befreiten Umsätze weiterhin besteuern [können]“.¹¹²) Mit den nach „nach Artikel 13 [...] befreiten Umsätze[n]“ wurde Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt-RL erfasst, der die Befreiung für „die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, vorsah.¹¹³) Gleichzeitig wurden diese Umsätze in Anhang E Nr 7¹¹⁴) durch Verweis auf Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt-RL aufgelistet. Im Ergebnis wurde daher in der Beitrittsakte auch Österreich gestattet, die an sich befreiten „Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, weiterhin zu besteuern.

Aus österreichischer Sicht war es damit gelungen, die vor dem EU-Beitritt geltende Rechtslage beizubehalten. In den Erläuterungen zum UStG 1994 wird nämlich festgehalten, dass die Steuersatzermäßigung in § 10 Abs 2 Z 9 UStG 1994 für „die Leistungen der Rundfunkunternehmen, soweit hierfür Rundfunk- und Ferns Rundfunkentgelte entrichtet werden“ (seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118, in § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994), den Vorgaben der 6. MwSt-RL entspricht.¹¹⁵) Einerseits ermöglichte die 6. MwSt-RL ausdrücklich, dass Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz für den

¹⁰⁵) Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt-RL; jetzt Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL.

¹⁰⁶) Art 4 Abs 5 UAbs 4 der 6. MwSt-RL (vgl auch Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL) legte fest, dass „[d]ie Mitgliedstaaten [...] die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen [Einrichtungen des öffentlichen Rechts], die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln [können], die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“, und verwies damit auch auf Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt-RL, der die besagte Befreiung für „die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, vorsah.

¹⁰⁷) Vgl. Ruppe, UStG 1994¹, § 2 Tz 221; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz – Kommentar⁴ (2011) § 2 Tz 221, mwN, wonach der ORF eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, die ihre Leistungen im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erbringt (§ 2 Abs 3 UStG 1994 iVm § 2 KStG 1988).

¹⁰⁸) Streng genommen wird zwischen dem Vertrag über den Beitritt zur Europäischen Union, der nur den Beitritt als solchen sowie die Bestimmungen über das Inkrafttreten und die Vertragssprachen regelt, und der Akte über die Beitrittsbedingungen und die aufgrund der Aufnahme erforderlichen Anpassungen der EU-Verträge unterschieden. Vgl zB Meng in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht⁷ (2015) Art 49 EUV Rn 41 f.

¹⁰⁹) Art 151 Abs 1 („die in Anhang XV aufgeführten Rechtsakte gelten für die neuen Mitgliedstaaten unter den in jenem Anhang festgelegten Bedingungen“) iVm Anhang XV Teil IX Nr 2 Buchst h UAbs 1 erster Gedankenstrich der EU-Beitrittsakte, BGBl 1995/45, ABl C 241 vom 29. 8. 1994, S 336.

¹¹⁰) Vgl zB EuGH 11. 9. 2003, C-445/00, Österreich/Rat, ECLI:EU:C:2003:445, Rn 62: „Die Protokolle und Anhänge einer Beitrittsakte sind [...] primärrechtliche Bestimmungen.“

¹¹¹) Vgl Terra/Kajus, Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive (1. 4. 2016) Abschnitt 9.2.17.

¹¹²) Vgl jetzt Art 370 MwStSyst-RL.

¹¹³) Vgl jetzt Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL.

¹¹⁴) Vgl jetzt Anhang X Teil A Nr 2 MwStSyst-RL.

¹¹⁵) ErIrv 1715 BlgNR 18. GP, 62.

„Empfang von Rundfunk- und Fernsehprogrammen“ vorsehen können.¹¹⁶⁾ Andererseits weisen die Erläuterungen darauf hin, dass die in der 6. MwSt-RL grundsätzlich vorgesehene Befreiung für den öffentlichen Rundfunk¹¹⁷⁾ für Österreich nicht gilt, da „auf Grund des Beitrittsvertrages [...] der öffentliche Rundfunk weiterhin besteuert werden [kann]“.¹¹⁸⁾

Damit konnte nur das ORF-Programmentgelt gemeint sein. Zwar waren durch den ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs 2 Z 9 zweiter Teil UStG 1994¹¹⁹⁾ auch „die sonstigen Leistungen von Kabelfernsehunternehmen“ begünstigt, die Ausnahmeregelung im Beitrittsvertrag behandelt aber nur „die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten“.¹²⁰⁾ Kabelfernsehunternehmen oder gar zukünftige private Rundfunkunternehmen konnten daher nicht angesprochen sein. Gleichzeitig waren die „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten von der Befreiung der 6. MwSt-RL und damit von der Ausnahmeregelung im EU-Beitrittsvertrag ausgenommen.¹²¹⁾ Werbeumsätze sind als solche Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter zu sehen¹²²⁾ und daher von vorneherein nicht befreit. Ausgehend davon, dass die Ermäßigung in § 10 Abs 2 Z 9 UStG 1994¹²³⁾ auch die Entgelte für Werknutzungen, die Entgelte für die Vergabe von Aufführungsrechten, die Veranstaltung von Konzerten sowie den Verkauf von Zeitschriften, Tonträgern etc nicht erfasst,¹²⁴⁾ blieb das ORF-Programmentgelt als das einzige „Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelt“ übrig, das für „die Leistungen der Rundfunkunternehmen“ entrichtet wurde¹²⁵⁾ und nur dank der Ausnahmeregelung im EU-Beitrittsvertrag weiterhin einem ermäßigten Steuersatz unterliegen durfte.

Als die MwStSyst-RL die 6. MwSt-RL ablöste, wurde auch in der MwStSyst-RL die Ausnahmeregelung im EU-Beitrittsvertrag berücksichtigt. Art 378 Abs 1 MwStSyst-RL legt

¹¹⁶⁾ Art 12 Abs 3 Buchst a UAbs 3 Satz 2 iVm Anhang H Kategorie 7 der 6. MwSt-RL idF RL 92/77/EWG; jetzt Art 98 Abs 2 iVm Anhang III Nr 8 MwStSyst-RL.

¹¹⁷⁾ Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt-RL; jetzt Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL.

¹¹⁸⁾ ErlRV 1715 BgNR 18. GP, 62. Konkret steht geschrieben: „Die Ermäßigung entspricht Anhang H Z 7 der RL. Was Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. q der RL betrifft, wonach der öffentliche Rundfunk befreit ist, kann auf Grund des Beitrittsvertrages die Übergangsregelung des Art. 28 Abs. 3 lit. a iVm Anhang E Z 7 in Anspruch genommen werden. Danach kann der öffentliche Rundfunk weiterhin besteuert werden.“

¹¹⁹⁾ Seit BGBl I 2015/118 in § 10 Abs 2 Z 5 zweiter Teil UStG 1994. Vgl zudem bereits § 10 Abs 2 Z 15 zweiter Teil UStG 1972 idF BGBl 1982/570.

¹²⁰⁾ Art 151 Abs 1 iVm Anhang XV Teil IX Nr 2 Buchst h UAbs 1 erster Gedankenstrich der EU-Beitrittsakte mit Verweis auf Art 28 Abs 3 Buchst a iVm Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q und Anhang E Nr 7 der 6. MwSt-RL.

¹²¹⁾ Art 151 Abs 1 iVm Anhang XV Teil IX Nr 2 Buchst h UAbs 1 erster Gedankenstrich der EU-Beitrittsakte mit Verweis auf Art 28 Abs 3 Buchst a iVm Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q und Anhang E Nr 7 der 6. MwSt-RL.

¹²²⁾ So jedenfalls Kühbacher, SWK 2016, 966. Siehe zudem die Leitlinie des MwSt-Ausschusses zu Art 13 Teil A Abs 1 Buchst q der 6. MwSt RL, Tätigkeiten von öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten (Dokument XXI/96/1500 – Arbeitsunterlage Nr 223): „Nahezu alle Delegationen vertreten die Auffassung, daß die Ausstrahlung von Programmen, für welche die Anstalt Mittel durch Gebühren und Subventionen erhält, die einzige nicht gewerbliche Tätigkeit der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten ist; dagegen sind sie der Ansicht, daß der Verkauf von Fernsehsendungen stets zu besteuern ist, auch wenn der Umsatz zwischen öffentlichen Anstalten bewirkt wird.“ Überdies definiert § 8a Abs 4 ORF-G kommerzielle Kommunikation (§ 1a Z 6 ORF-G), zu der Fernseh- und Hörfunkwerbung (§ 1a Z 8 ORF-G) zählen, als eine kommerzielle Tätigkeit, dh als eine Tätigkeit, die über den öffentlich-rechtlichen Auftrag (§ 1 Abs 2 ORF-G) hinausgeht.

¹²³⁾ Seit BGBl I 2015/118 in § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994.

¹²⁴⁾ Ruppe, UStG 1994¹, § 10 Tz 138; Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 10 Tz 138. Vgl zudem zur Vorgängerregelung in § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1972 auch Kranich/Siegl/Waba, MwSt-Handbuch⁴, § 10 Anm 51, die die folgenden Leistungen aufzählen, die nicht durch die Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte abgegolten werden: zB Werbefunk mit Werbedurchsagen, Werbefernsehen, Vergabe von Aufführungsrechten, Veranstaltung von Konzerten, Programmaustausch zwischen Rundfunkanstalten, Verkauf von Schallplatten, Tonbändern und Geräten, sonstige Hilfsgeschäfte.

¹²⁵⁾ Vgl in diesem Sinne Ruppe, UStG 1994¹, § 10 Tz 137 f, der feststellt, dass der ORF das einzige Rundfunkunternehmen in Österreich ist, das für seine Leistungen Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte erheben darf, und dass sich (zumindest 1995) die Steuerbegünstigung nach § 10 Abs 2 Z 9 erster Teil UStG 1994 „nur auf die Programmentgelte des ORF [bezieht]“ (ab der 3. Auflage 2005 ohne „nur“).

fest, dass „Österreich [...] die in Anhang X Teil A Nummer 2 genannten Umsätze weiterhin besteuern [darf]“. Anhang X MwStSyst-RL enthält wiederum ein Verzeichnis der Umsätze, für die bestimmten Mitgliedstaaten gewisse Ausnahmen zugestanden werden, darunter in Teil A Nr 2 „Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen“. Gemeinsam gelesen ergibt sich daher aus der Ausnahme in Art 378 Abs 1 MwStSyst-RL, dass Österreich die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen, weiterhin besteuern darf.

Während im EU-Beitrittsvertrag noch explizit auf Art 28 Abs 3 Buchst a der 6. MwSt-RL und damit auf befreite Umsätze verwiesen wurde, findet sich ein derartiger Verweis in Art 378 Abs 1 MwStSyst-RL nicht mehr. Auch der Ausdruck „Umsätze“ in Art 378 Abs 1 MwStSyst-RL kann nicht mit steuerbaren Umsätzen gleichgesetzt werden, zumal Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL erst definiert, welche Umsätze überhaupt der Mehrwertsteuer unterliegen. Nur noch systematisch lässt sich ein Zusammenhang mit Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten herstellen, denn Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL, der solche Befreiungen vorsieht, spricht ebenfalls von „Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“.

Stellt man einen solchen systematischen Zusammenhang zwischen der Ausnahmeregelung in Art 378 Abs 1 MwStSyst-RL und der Befreiung in Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL her, so könnte argumentiert werden, dass die Ausnahmeregelung notwendigerweise die Anwendbarkeit der Befreiung voraussetzt, diese wiederum aber nur jene öffentlichen Rundfunkdienstleistungen betrifft, die als steuerbare Umsätze dem System der Mehrwertsteuer unterliegen. Wie der EuGH im Urteil vom 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, festgehalten hat, erweitert eine Befreiung für bestimmte Umsätze nicht den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL.¹²⁶⁾ Damit sind steuerbare Umsätze eine Voraussetzung für eine Befreiung und nicht umgekehrt. Erst wenn steuerbare Umsätze vorliegen, kann daher die Befreiung nach Art 132 Abs 1 Buchst q MwStSyst-RL greifen, und erst wenn diese Befreiung greift, kann die Ausnahmeregelung nach Art 378 Abs 1 MwStSyst-RL Österreich erlauben, diese steuerbaren, aber befreiten Umsätze weiterhin zu besteuern. Liegen allerdings gar keine steuerbaren Umsätze vor, laufen sowohl die Befreiung als auch die Ausnahmeregelung leer. Wird daher das ORF-Programmentgelt nicht für einen steuerbaren Umsatz geleistet, so kann sich Österreich vermeintlich nicht auf die im EU-Beitrittsvertrag vereinbarte Ausnahmeregelung berufen.¹²⁷⁾

4.2. Ausnahme ohne Anwendungsbereich?

Diese systematisch denkbare Auslegung stünde allerdings im Widerspruch mit dem Zweck der Ausnahmeregelung. So existieren durchaus gute Argumente, die für einen unmittelbaren Leistungsaustausch zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer sprechen und damit das ORF-Programmentgelt von der österreichischen und tschechischen Rundfunkgebühr für Zwecke der MwStSyst-RL abgrenzen können. Doch auch wenn diese Argumente allein nicht überzeugen sollten, um steuerbare Dienstleistungen anzunehmen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt erbringt, kann in Zusammenschau mit der Ausnahmeregelung nach Art 378 Abs 1 MwStSyst-RL von Dienstleistungen gegen Entgelt ausgegangen werden.

Aus österreichischer Sicht wurde nämlich eine Ausnahmeregelung für jene Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte vereinbart, die für Leistungen der Rundfunkunterneh-

¹²⁶⁾ EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 31 f.

¹²⁷⁾ In diesem Sinne wohl *Kühbacher*, SWK 2016, 966 ff, der zwar zunächst darauf hinweist, dass Österreich die grundsätzlich befreiten Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten bzw den ORF aufgrund des EU-Beitrittsvertrags weiterhin der Umsatzsteuer unterwerfen darf, dann aber zum Ergebnis gelangt, dass dem ORF-Programmentgelt kein steuerbarer Umsatz zugrunde liegt und daher das Programmentgelt nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.

men¹²⁸⁾ und gleichzeitig für solche Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten entrichtet werden, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen.¹²⁹⁾ Es erscheint unwahrscheinlich, dass diese Ausnahmeregelung nicht das zum EU-Beitritt einzig relevante Entgelt – das ORF-Programmentgelt – erfassen, sondern sich auf zukünftige und bloß potenzielle Finanzierungsmöglichkeiten richten sollte, zumal das Programmentgelt seit dem RFG 1966 ein Eckpfeiler der ORF-Finanzierung ist. Ist dieses wesentliche Ziel der Ausnahmeregelung den EU-Mitgliedstaaten bei den Beitrittsverhandlungen nicht verborgen geblieben, kann aber in der Beitrittsakte nicht nur eine Ausnahmeregelung für befreite (und daher steuerbare) Umsätze vereinbart worden sein, die das ORF-Programmentgelt gar nicht erfasst. Vielmehr muss angenommen werden, dass die Ausnahmeregelung zugleich zum Ausdruck bringt, dass jene öffentlichen Rundfunkdienstleistungen in Österreich, für die Rundfunk- und Fernseh Rundfunkentgelte entrichtet werden, jedenfalls und gegebenenfalls abweichend von den sonst anwendbaren Grundsätzen „gegen Entgelt“¹³⁰⁾ erbracht sind.

Die immer wieder anzutreffende Annahme, dass Ausnahmenvorschriften eng auszulegen sind,¹³¹⁾ steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Denn es ist schon zweifelhaft, ob ein derartiger Grundsatz methodisch haltbar ist: Denn es ist letztlich eine bloße Frage der Gesetzestchnik, ob ein Normsetzer einen Tatbestand weit festlegt und gleichzeitig Ausnahmen festlegt oder ihn von vorneherein eng umschreibt, um zum selben Ergebnis zu gelangen.¹³²⁾ Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer lässt sich eine enge Auslegung von Befreiungsvorschriften nur damit begründen, dass dem Sinn und Zweck der Richtlinie, ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem innerhalb der Europäischen Union zu schaffen und gleichzeitig Umsätze möglichst weitgehend der Mehrwertsteuer zu unterwerfen,¹³³⁾ bestmöglich Geltung verschafft werden soll. Letztlich plädiert auch der EuGH selbst nicht für eine generell enge Interpretation von Ausnahmenvorschriften: So sind zwar „die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 [MwStSyst-RL] aufgeführten Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen [...], da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet somit nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 132 verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme [...]“.¹³⁴⁾

¹²⁸⁾ § 10 Abs 2 Z 9 UStG 1994 idF vor BGBl I 2015/118; jetzt § 10 Abs 2 Z 5 UStG 1994.

¹²⁹⁾ Anhang E Nr 7 der 6. MwSt-RL; jetzt Anhang X Teil A Nr 2 MwStSyst-RL.

¹³⁰⁾ Art 2 Nr 1 der 6. MwSt-RL; jetzt Art 2 Nr 1 Buchst c MwStSyst-RL.

¹³¹⁾ Vgl zB Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁷ (2014) Tz 353 („[u]nechte Steuerbefreiungen sind als Ausnahmen vom allgemeinen System der Mehrwertsteuer [...] eng auszulegen“) mit Verweis auf EuGH 15. 6. 1989, 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, ECLI:EU:C:1989:246, Rn 13; 23. 4. 2009, C-357/07, *TNT Post UK*, ECLI:EU:C:2009:248, Rn 31.

¹³²⁾ Vgl Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff („[d]ie Ausnahme kann [...] ein bloß rechtstechnisch hervorgehobener Teil der Belastungsentscheidung sein“, „so besteht [dann] kein Anlaß, eine ausdehnende Interpretation [...] auszuschließen“); Stoll, Das Steuerschuldverhältnis (1972) 104 ff („[d]ie Interpretation [nach dem Grundsatz, dass Ausnahmenvorschriften eng auszulegen seien] ist bereits der Richtung nach vorgezeichnet und damit methodisch verfehlt, weil der Aussageinhalt der Norm nicht aus ihr, sondern aus ihrer zufälligen Stellung und Bezeichnung einerseits und der vorgefaßten Auffassung andererseits gewonnen wird, das Ergebnis der Auslegung habe in einer einengenden Aussage zu bestehen“, „[d]ie Gesetzestchnik [...] würde bei gleichem rechtspolitischen Ziel und beim selben materiellen Gehalt zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen führen“); Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

¹³³⁾ Vgl zB die Erwägungsgründe der MwStSyst-RL: „eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften“ (ErwGr 4); „die Steuer so allgemein wie möglich [erheben]“ (ErwGr 5).

¹³⁴⁾ EuGH 12. 3. 2015, C-594/13, „go fair“ *Zeitarbeit*, ECLI:EU:C:2015:164, Rn 17 mit Verweis auf EuGH 14. 6. 2007, C-434/05, *Horizon College*, EU:C:2007:343, Rn 16; 25. 3. 2010, C-79/09, *Kommission/*

Sinn und Zweck einzelner Regelungen der Beitrittsakte liegen darin, Übergangsregelungen und Ausnahmen von sonst geltenden Vorschriften zukünftigen EU-Mitgliedstaaten zuzugestehen. Folglich drückt die Beitrittsakte einen in den Beitrittsverhandlungen erzielten Kompromiss aus, der anschließend nicht wieder in Frage gestellt oder „weginterpretiert“ werden sollte. Ausdrücklich legt die primärrechtliche EU-Beitrittsakte fest, dass die 6. MwSt-RL, die nachher in der MwStSyst-RL aufging, nur „unter den [...] festgelegten Bedingungen [gilt]“. ¹³⁵⁾ Ist Österreich beim ORF-Programmentgelt davon ausgegangen, dass ein Entgelt für umsatzsteuerbare Rundfunkdienstleistungen vorliegt, sowie mit diesem Verständnis der EU beigetreten, kann dies bei der Auslegung der Beitrittsbedingungen nicht unbeachtet bleiben. Dies umso mehr, wenn die Ausnahmeregelung in der Beitrittsakte ohne diese Hintergründe keinen augenscheinlichen Zweck und keine absehbaren Auswirkungen gehabt hätte. Damit sprechen aber im konkreten Fall gute Gründe dafür, dass die Ausnahmeregelung auch die Steuerbarkeit jener öffentlichen Rundfunkdienstleistungen zum Ausdruck bringt, für die Rundfunk- und Fernseh-rundfunkentgelte (ORF-Programmentgelt) entrichtet werden.

i

Auf den Punkt gebracht

Dem ORF-Programmentgelt liegt ein Leistungsaustausch zwischen ORF und Rundfunkteilnehmer zugrunde, der gesetzlich festgelegt wird und dabei ein Rechtsverhältnis nach bürgerlichem Recht begründet. Auf der einen Seite ist der ORF verpflichtet, den Rundfunkteilnehmer mit einer bestimmten Anzahl von ORF-Programmen zu versorgen. Auf der anderen Seite ist der Rundfunkteilnehmer bei einer entsprechenden Versorgung (und nur dann) verpflichtet, Programmentgelt zu leisten. Daher wurde stets angenommen, dass die vom ORF erbrachten Rundfunkdienstleistungen einen steuerbaren Umsatz bewirken. Folgerichtig wurde für die durch das ORF-Programmentgelt abgegoltenen Umsätze ein ermäßigter Steuersatz vorgesehen.

Mit dem EU-Beitritt hätte diese begünstigte Besteuerung durch eine Befreiung ersetzt oder die Rundfunk Tätigkeit (trotz Leistungsaustauschs) dem nicht steuerbaren Bereich zugerechnet werden müssen. Daher enthält die Beitrittsakte eine Ausnahmeregelung, die in die MwStSyst-RL übernommen wurde. Österreich darf die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen, weiterhin besteuern. Mit dieser Ausnahmeregelung wurde nicht nur eine formale Ausnahme von einer Befreiung vereinbart, sondern sie bringt auch zum Ausdruck, dass jene öffentlichen Rundfunkdienstleistungen, die durch Rundfunk- und Fernseh-rundfunkentgelte abgegolten werden, steuerbar sind. Um der Ausnahmeregelung ihre intendierte Bedeutung zu geben, ist das ORF-Programmentgelt als ein Entgelt für eine steuerbare Dienstleistung zu behandeln.

Obwohl der EuGH im Urteil vom 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, entschieden hat, dass die tschechische Rundfunkgebühr nicht dem System der Mehrwertsteuer unterliegt, dürfte dies keine unmittelbaren Auswirkungen auf Österreich haben. Anders als bei der österreichischen Rundfunkgebühr kann man nämlich beim ORF-Programmentgelt weiterhin davon ausgehen, dass dieses als ein Entgelt für Dienstleistungen vom System der Mehrwertsteuer erfasst bleibt und die dadurch abgegoltenen Rundfunkdienstleistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen dürfen.

¹³⁴⁾ *Niederlande*, EU:C:2010:171, Rn 49; 15. 11. 2012, C-174/11, *Zimmermann*, EU:C:2012:716, Rn 22; 13. 3. 2014, C-366/12, *Klinikum Dortmund*, EU:C:2014:143, Rn 26 f. Vgl zB auch EuGH 10. 6. 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, ECLI:EU:C:2010:334, Rn 30.

¹³⁵⁾ Art 151 Abs 1 („die in Anhang XV aufgeführten Rechtsakte gelten für die neuen Mitgliedstaaten unter den in jenem Anhang festgelegten Bedingungen“) iVm Anhang XV Teil IX Nr 2 EU-Beitrittsakte.

SWK-HALBJAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD

AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!



BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle ☐ Exemplare

SWK-Halbjahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App

(91. Jahrgang 2016, Heft 19-36)

EUR 128,-

Jahresabo 2016 EUR 320,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail

Telefon (Fax)

Newsletter: ☐ ja ☐ nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356