

Zur Umsatzsteuerbarkeit des ORF-Programmgebührens

ecolex 2022/448

Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL

VwGH 16. 3. 2022, Ro 2020/15/0021

Umsatzsteuer; ORF-Programmgebühren; Steuerbarkeit; Leistungsaustausch; Rechtsverhältnis; unmittelbarer Zusammenhang

Der VwGH legte dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens die Frage vor, (1) ob ein Gebührens wie das österr ORF-Programmgebühren unter Berücksichtigung der Beitrittsbedingungen zur EU als Gebühren iSd Art 2 MwStSyst-RL anzusehen ist. Für den Fall, dass diese Frage bejaht wird, möchte das Gericht zudem wissen, (2) ob das genannte ORF-Programmgebühren auch insoweit als Gebühren anzusehen ist, als Personen zu dessen Entrichtung verpflichtet sind, die zwar ein Rundfunkempfangsgerät in einem Gebäude betreiben, das vom ORF mit seinen Programmen terrestrisch versorgt wird, diese Programme des ORF aber mangels eines erforderlichen Empfangsmoduls nicht empfangen können.

Sachverhalt:

Die RevWerberin ist am Standort Wien bei der Gebühren Info Service GmbH (GIS) als Rundfunkteilnehmerin registriert. Der Standort wird digital-terrestrisch mit den Programmen des ORF versorgt, ein Empfang mit Zimmerantenne wäre daher grds möglich. Infolgedessen ist die Rundfunkteilnehmerin aufgrund § 31 Abs 10 ORF-G verpflichtet, das Programmgebühren zu bezahlen. Die Tatsache, dass die RevWerberin über keine SAT-Karte (Smartcard) verfügt und folglich die Programme nicht empfangen kann, ändert nichts am Entstehen der Zahlungsverpflichtung.

Im Zeitraum 2013–2018 wurde der RevWerberin zusätzlich zum ORF-Programmgebühren die Umsatzsteuer iHv 10% verrechnet. 2018 beantragte sie, dass die GIS mit Bescheid festlegt, dass die in diesem Zeitraum bezahlte Umsatzsteuer zurückerstattet wird. Im Wesentlichen stützte sich die RevWerberin auf ein Urteil des EuGH, in dem die Umsatzsteuerbarkeit der tschechischen Rundfunkgebühren verneint wurde (EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*). In den ersten beiden Instanzen wurde das Begehren mit der Begründung abgewiesen, dass die tschechische Rundfunkgebühren nicht mit dem ORF-Programmgebühren vergleichbar ist. Der VwGH legte den Fall daraufhin dem EuGH vor.

Anmerkung:

Bezüglich der ersten Vorlagefrage ist auszuführen, dass Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL für die Steuerbarkeit eine Leistung gegen Gebühren verlangt. Der EuGH judiziert in stRsp, dass Gebührenslichkeit dann gegeben ist, wenn ein Rechtsverhältnis zwischen Leistenden und Leistungsempfänger besteht und die Leistung unmittelbar mit der Gegenleistung zusammenhängt (EuGH 3. 3. 1994, C-16/94, *Tolsma*, Rn 12f). In der Rs *Český rozhlas* verneint der EuGH die Umsatzsteuerbarkeit der tschechischen Rundfunkgebühren, weil sowohl das umsatzsteuerliche Rechtsverhältnis als auch der unmittelbare Zusammenhang fehlt. Dies wurde damit begründet, dass sich die Verpflichtung zur Entrichtung der tschechischen Rundfunkgebühren nicht aus der Erbringung einer Dienstleistung, sondern allein durch den Besitz eines Rundfunkempfangsgeräts ergibt. Wie der VwGH allerdings in seinem Vorlagebeschluss ausführt, kann die tschechische Rundfunkgebühren nicht mit dem ORF-Programmgebühren verglichen werden. Bezüglich des ORF-Programmgebührens fingiert das Gesetz nämlich ein zivilrechtliches Vertragsverhältnis zwischen dem Rundfunkempfänger und dem ORF.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass das umsatzsteuerliche Rechtsverhältnis, welches vom EuGH für eine Leistung gegen Ent-

gelt gefordert wird, nicht zu eng verstanden werden darf. Daher kann es nicht mit einem zivilrechtlichen Rechtsverhältnis gleichgesetzt werden. Für das umsatzsteuerliche Rechtsverhältnis ist lediglich erforderlich, dass Leistung, Gegenleistung und Leistungsempfänger bestimmbar sind (*Heber* in *Weitemeyer/Schauhoff/Achatz*, Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor (2019) Rz 8.20). Im Fall des ORF-Programmgebührens wird durch das Gesetz (§ 31 ORF-G) Leistung (terrestrische Versorgung), Gegenleistung (Programmgebühren) und Leistungsempfänger (Rundfunkteilnehmer) klar definiert. Aus technischer Sicht ist für den tatsächlichen Empfang der Programme neben einem Rundfunkempfangsgerät (zB Fernseher) auch ein spezielles Empfangsmodul (Smartfernsehen, simpliTV-Box, Kabelfernsehen) notwendig. Die Zahlungsverpflichtung entsteht aber nicht erst bei Anschaffung des notwendigen Moduls, sondern bereits bei Anschaffung eines Rundfunkempfangsgeräts, sofern der ORF den Standort terrestrisch mit Programmen versorgt. Zwar kann daher unabhängig vom tatsächlichen Besitz der speziellen Empfangseinrichtung das umsatzsteuerrechtliche Rechtsverhältnis bejaht werden. Allerdings ist fraglich, ob von einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ausgegangen werden kann. Beim unmittelbaren Zusammenhang ist maßgeblich, dass sowohl der Leistende als auch der Leistungsempfänger in Wertschätzung der gegenüberstehenden Leistung leistet. Der ORF erbringt die Leistung (terrestrische Versorgung mit den ORF-Programmen) jedenfalls in Wertschätzung der Gegenleistung (Programmgebühren). Fraglich ist aber, ob auch der Rundfunkteilnehmer das Programmgebühren bezahlt, um mit den Programmen versorgt zu werden. Wenn dieser sowohl über ein Rundfunkgerät als auch über eine Empfangseinrichtung verfügt, ist anzunehmen, dass das Programmgebühren in erster Linie bezahlt wird, um die Versorgung mit den Programmen sicherzustellen. Anders wäre die Anschaffung eines Empfangsmoduls nicht zu erklären. Da bei Anschaffung eines Empfangsmoduls sowohl Rechtsverhältnis als auch unmittelbarer Zusammenhang zu bejahen sind, liegt eine Leistung gegen Gebühren iSd Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL vor. Somit kann die erste Vorlagefrage bejaht werden (zur Frage, inwiefern die Beitrittsbedingungen zu berücksichtigen sind, siehe gleich).

In seiner zweiten Frage will der VwGH vom EuGH wissen, ob selbst dann von einer entgeltlichen Leistung ausgegangen werden kann, wenn der Rundfunkteilnehmer kein Empfangsmodul besitzt. Mangels Empfangsmoduls können die Programme nicht empfangen werden. Daher kann davon ausgegangen werden, dass der Rundfunkteilnehmer das Programmgebühren nicht in Wertschätzung der Leistung (Versorgung mit ORF-Programmen) leistet, sondern ausschließlich aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung. Die Gebührenslichkeit gem Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL müsste daher mangels unmittelbaren Zusammenhangs verneint werden. Jedoch ist fraglich, inwiefern die Beitrittsbedingungen Österreichs zur EU zu berücksichtigen sind. Österreich wurde in der Beitrittsakte zur EU gestattet, die an sich steuerbefreiten Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten (Art 13 Teil A Abs 1 lit q 6. MwStSyst-RL) weiterhin einer Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Im Zeitpunkt des EU-Beitritts wäre einzig das ORF-Programmgebühren unter diese Steuerbefreiung gefallen. Aus den Dokumenten zur Beitrittsverhandlung (INT-A 27/94, CONF-A 61/93, CONF-A 20/94) sowie den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des UStG 1994 (Erläuterung 1715 BlgNR 28. GP 62) geht hervor, dass diese Ausnahme dazu diente, die bis zum Beitritt geltende nationale Rechtslage bezogen auf das ORF-Programmgebühren zu erhalten. Vor dem Beitritt zur EU lag dem ORF-Programmgebühren

nach allgemeinem Verständnis nämlich ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch zu Grunde. Denn das UStG 1972 verlangte – anders als das UStG 1994 – für einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch lediglich einen finalen Zusammenhang (*Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuer-Handbuch: Umsatzsteuergesetz 1972, Kurzkomentar [1988] § 1 Anm 7). Im Gegensatz zum nunmehr verlangten unmittelbaren Zusammenhang erforderte der finale Konnex, dass mit der Absicht geleistet wird, die Gegenleistung zu erhalten. Es kam daher nicht auf die beidseitige Wertschätzung an. Folglich lag dem UStG 1972 ein weiteres Verständnis des Leistungsaustausches zu Grunde als dem UStG 1994.

Aufgrund der Tatsache, dass Beitrittsakte unionsrechtliches Primärrecht darstellen (EuGH 11. 9. 2003, C-445/00, *Österreich/Rat*), müssen diese bei der Auslegung der MwStSyst-RL berücksichtigt werden. Eine primärrechtskonforme Auslegung erfordert, dass sich von mehreren möglichen Interpretationen einer sekundärrechtlichen Regelung diejenige durchsetzt, die mit dem Primärrecht vereinbar ist. Nun liegt bei Fehlen des Empfangsmoduls mangels unmittelbaren Zusammenhangs keine Leistung gegen Entgelt gem Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL vor. Folglich dürfte Österreich auf das ORF-Programmgelt keine Umsatzsteuer einheben. Eine fehlende

Steuerbarkeit steht keinesfalls in Einklang mit dem Sinn und Zweck der Beitrittsakte. Um der Beitrittsbestimmung gerecht zu werden, muss das Verständnis der Entgeltlichkeit – bezogen auf das ORF-Programmgelt – von vor dem Beitritt zur EU beibehalten werden. Dabei sind zwei Lösungswege denkbar: (1) Unter Berücksichtigung der Beitrittsakte verlangt Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL einzig für das ORF-Programmgelt statt dem unmittelbaren einen finalen Zusammenhang. (2) Sollte ein eigenständiges Begriffsverständnis für das Programmgelt nicht geboten erscheinen, weil die MwStSyst-RL einheitlich auszulegen ist, erfordert die Beitrittsakte, dass Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL beim ORF-Programmgelt nicht angewandt wird. Stattdessen wird § 1 Abs 1 Z 1 UStG vor dem Hintergrund der Beitrittsakte ausgelegt.

Beide Lösungswege stellen sicher, dass Österreich das ORF-Programmgelt wie vor dem Beitritt zur EU besteuern kann. Es bleibt mit Spannung zu erwarten, für welche Lösung sich der EuGH entscheidet.

Mag. **Rainer Borns** ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Posten, sharen, liken

- Alle Rechte & Pflichten im Zusammenhang mit Social Media Nutzung
- Die wichtigsten Begriffe – kurz & klar erklärt
- Lauterkeits-, Datenschutz-, Arbeits-, Urheberrecht uvm

Kezer/Adametz/Lurf/Gamauf
Social Media Recht

2022. XXVI, 186 Seiten. Br.
ISBN 978-3-214-18599-2

42,00 EUR

inkl. MwSt.

AUCH AUF

rdb.at

shop.manz.at

