

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

27.11.2014

**Geschäftszahl**

2011/15/0079

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck in 4810 Gmunden, Tagwerkerstraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 10. März 2011, Zl. RV/1355- L/09, miterledigt RV/1356-L/09, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2006 (mitbeteiligte Partei: T GmbH in V, vertreten durch Mag. Karoline Schachinger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4655 Vorchdorf, Kapellenweg 4), zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Bei der Mitbeteiligten, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt, bei der die Prüferin folgende Feststellungen traf:

"Tz. 1 begünstigter Steuersatz § 10 (2) Z. 11 UStG

Bei der Betriebsprüfung wurde eine ehemalige Tennishalle mit 3000m<sup>2</sup> Größe vorgefunden, in welcher Fahrgelegenheiten und andere Belustigungsmöglichkeiten wie Billardtische, Klettergerüste und dergleichen dem Publikum angeboten werden.

Im Prüfungsjahr 2006 war Eintritt zu bezahlen (für Aktivunterhaltungsgeräte sind ab 2007 obendrein Jetons erforderlich, die bei der Kasse zu kaufen sind). Der gesamte Betrieb wurde alleine von der (Mitbeteiligten) betrieben.

Diese begehrt den begünstigten Steuersatz gem. § 10 (2) Z. 11 Umsatzsteuergesetz. Der Verwaltungsgerichtshof sieht den Tatbestand der Schaustellerei dann als erfüllt an, wenn Belustigungen der oben angeführten Art entweder auf gelegentlich stattfindenden Jahrmärkten oder ortsgebundenen Rummelplätzen stattfinden.

Rummelplatz ist im Sprachgebrauch eine Stätte, an der eine Mehrzahl von Anbietern im traditionellen Jahrmarktmilieu und- oder in Jahrmarktsatmosphäre die oben angeführten Leistungen anbietet.

Aufgrund des Umstandes, dass ein einzelnes Unternehmen in einer abgeschlossenen Halle solche Leistungen anbietet, und sohin für einen Rummelplatz die Mehrzahl der Anbieter, Freiluft und auch das oben angeführte Jahrmarktmilieu fehlt, kann diese gesetzliche Bestimmung nach Ansicht des Finanzamtes auf den Prüfungsfall nicht angewendet werden".

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ u.a. einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006.

Die Mitbeteiligte berief gegen den im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2006 und brachte vor, dass sie einen der größten österreichischen "Indoor-Freizeitparks" für Kinder betreibe. Auf 3.000 m<sup>2</sup> Fläche würden Attraktionen wie Kinderrutschen, Gokart-Strecken, Karussell, Hüpfburg, Trampolin, Autodrom, Schiffsschaukel u.a.m. angeboten. Ein angeschlossenes Büffet ermögliche die Versorgung der Besucher.

Nach Art. 12 Abs. 3 lit. a Unterabsatz 3 der 6. MWSt-RL bzw. Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 der RL 2006/112/EG stehe es den Mitgliedstaaten frei, die im Anhang H bzw. III der besagten Richtlinien angeführte Lieferungen und Dienstleistungen mit einem ermäßigten Steuersatz zu belegen. Österreich habe von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und u.a. die Tätigkeit eines Schaustellers begünstigt (§ 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994). Aus einer von der EU Kommission veröffentlichten Gegenüberstellung der Besteuerung von Gegenständen und Dienstleistungen der Kategorien von Anhang H bzw. Anhang III gehe zudem hervor, dass in Österreich für Eintritte in Vergnügungsparks der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung komme.

Schausteller würden ihre Leistungen üblicherweise auf gelegentlich stattfindenden Jahrmärkten, Volksfesten, Messen und nicht in einer ortsgebundenen festen Anlage erbringen. Als Ausnahme davon führten die (österreichischen) Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 1293 ff) den Wiener Prater sowie Themen- und Freizeitparks (Westercity, Erlebniswelten etc.) an. Als begünstigungsfähig würden in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Belustigungsgeschäfte und Fahrgeschäfte aller Art (Ringenspiel, Schaukeln, Grotten- und Geisterbahnen, Schießbuden Geschicklichkeitsspiele, Ausspielungen etc.) genannt.

Die Prüferin habe der Mitbeteiligten den begünstigten Steuersatz mit der Begründung versagt, dass bei deren Betrieb eine Mehrzahl von Anbietern, die Freiluft und das Jahrmarktsumfeld fehlten.

Die Erbringung von Schaustellerleistungen in Gemeinschaft mit anderen Anbietern werde in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 1293) dahingehend präzisiert, dass erst die Vielfalt der gebotenen Schaustellungen, Belustigungen und Fahrgeschäften aller Art die Anbieter dieser Leistungen zu Schaustellern mache. Wichtig sei, nicht nur ein einzelnes oder eine Vielzahl gleicher Angebote zu finden, zumal dem Besucher in der Regel nicht bekannt sei, wer bzw. wie viele einzelne Schausteller die diversen Belustigungen anbieten würden. Die Vielfalt in Anzahl und Unterschiedlichkeit der Angebote sei typisch für Freizeitparks oder Rummelplätze. Die Steuermäßigung nach § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994 setze nicht voraus, dass der Schausteller in eigener Person von Ort zu Ort ziehend auf Jahrmärkten, Volksfesten, Schützenfesten oder ähnlichen Veranstaltungen Schaustellungen erbringe. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 18. Juli 2002, V R 89/01, reiche es vielmehr aus, dass er diese Leistungen im eigenen Namen mit Hilfe seiner Arbeitnehmer oder sonstigen Erfüllungsgehilfen an die Besucher der Veranstaltung ausführe, wobei in Österreich, anders als in Deutschland, nicht zwischen sesshaften und nicht sesshaften Schaustellern unterschieden werde.

Das Kriterium der Freiluft könne nur indirekt aus der Aufzählung bestimmter Veranstaltungen abgeleitet werden, die üblicherweise im Freien stattfänden, wie eben Jahrmärkte, Volksfeste u.ä. Da sich die Freizeitgewohnheiten der Menschen verändert hätten, seien Erlebniswelten, "Adventure-Parks", "Indoor-Freizeitparks", "Phantasia-Länder" etc. entstanden, die witterungsunabhängig jene Vergnügungsmöglichkeiten böten, die früher nur bei Schönwetter hätten genutzt werden können. Bei der Begünstigung für Schwimmbäder (§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG) werde nicht zwischen Freibädern, Badeteichen und Hallenbädern unterschieden, weshalb es auch für Schaustellerleistungen nicht bedeutsam sein könne, ob diese im Freien oder in einer Halle erbracht würden. Der Aufbau und die Benützung der Fahrgeschäfte, Spielgeräte oder sonstiger Belustigungen erfolgten in einer Halle nicht anders als auf dem Freigelände.

Das Kriterium des Jahrmarktsumfelds werde weder im Gesetz noch in den Richtlinien erläutert. In den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 seien Jahrmärkte bzw. Rummelplätze als mögliche Veranstaltungsorte für Schaustellerleistungen genannt. Im allgemeinen Sprachgebrauch verstehe man darunter das Angebot von Fahrgeschäften, Spielmöglichkeiten (Hüpfburg, Trampolin, Rutschen, Autodrom, Schiffsschaukel etc.), sonstige Unterhaltungsmöglichkeiten sowie die Möglichkeit, auch zu essen und zu trinken. Das Typische des Milieus könne zusätzlich auch noch in der ausgelassenen Stimmung, dem im Vordergrund stehenden Vergnügungsinteresse, den vielfältigen Kontakt- und Kommunikationsmöglichkeiten u.a.m. bestehen. All dies könne man auch bei Freizeitangeboten erleben, die speziell auf die Interessen von Kindern und Jugendlichen abgestimmt seien und in geschlossenen Räumen angeboten würden.

Die Vielfalt der angebotenen Schaustellungen mache die Mitbeteiligte zum Schausteller. Anders als in Deutschland seien in Österreich auch Schaustellungen in ortsgebundenen festen Anlagen begünstigt. Einzig die Überdachung bzw. die Durchführung in einer geschlossenen - aber weitläufigen - Halle unterscheide die Leistungen der Mitbeteiligten von einem unter freiem Himmel befindlichen Rummelplatz. § 10 Abs. 2 Z 11 UStG und dessen Anwendung auf die von der Mitbeteiligten erzielten Einnahmen aus Eintrittsgeldern stünden im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 lit. a Unterabsatz 3 der 6. MWSt-RL bzw. Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 der RL 2006/112/EG.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung statt. Zur Begründung führte sie zusammenfassend aus, dass es für die Subsumtion unter den Begriff "Tätigkeit als Schausteller" grundsätzlich nicht schädlich sei, wenn nur ein Unternehmer Unterhaltungs- und Belustigungsleistungen anbiete, soweit diese einen Umfang und eine Vielfalt erreichten, die einem Jahrmarkt oder Rummelplatz entspreche. Eine Unterscheidung zwischen schaustellerischer Tätigkeit im Freien oder in geschlossenen Räumen sei aus gleichheitsrechtlichen Gründen abzulehnen. Der in Streit stehende Freizeitpark entspreche in Umfang, Angebot und Atmosphäre einem Jahrmarkt, weshalb die daraus resultierende Tätigkeit als eine Tätigkeit als Schausteller im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 11 UStG zu beurteilen sei und - mit Ausnahme der nicht begünstigten (Neben-)Leistungen - der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelange.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Finanzamt erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabsatz 3 der im Streitjahr 2006 geltenden Richtlinie 77/388/EWG und nach Art. 98 Abs. 1 der danach geltenden Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem - MwStSystRL - (Amtsblatt der Europäischen Union - ABIEU - Nr. L 347/1) können die Mitgliedstaaten (neben dem Normalsatz der Mehrwertsteuer) einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht niedriger als 5 % sein darf und sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H (Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabsatz 3 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG) bzw. der in Anhang III (Art. 98 Abs. 2, Art. 99 Abs. 1 MwStSystRL) genannten Kategorien anwendbar.

Anhang H der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Anhang III der MwStSystRL enthält ein Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können. Die jeweilige Kategorie 7 des Anhangs H der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Anhangs III MwStSystRL lässt dies für die "Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, für Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen" zu.

Nach § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

§ 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994 bestimmt, dass sich die Steuer für Zirkusvorführungen sowie die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller auf 10% ermäßigt.

Die Beschwerde rügt unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften, die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, das Unternehmen der Mitbeteiligten unterscheide sich von einem Jahrmarkt bzw. vom Wiener Prater nur darin, dass gegenüber den Besuchern nicht mehrere Anbieter von Unterhaltungs- und Belustigungsgeschäften, sondern nur ein einziger Unternehmer auftrete, entspreche weder dem Akteninhalt noch der allgemeinen Lebenserfahrung. Tatsächlich weiche das Erscheinungsbild des von der Mitbeteiligten betriebenen Unternehmens in Angebot, Größe und Erscheinungsbild erheblich von Rummelplätzen und Jahrmärkten ab und entspreche viel eher einem größeren Spielplatz oder Spielzimmer. Darüber hinaus seien die Öffnungszeiten nicht mit jenen von Jahrmärkten vergleichbar. Zudem biete die Mitbeteiligte für einen Rummelplatz untypische Angebote (wie ein "Geburtstags-Highlight" mit inkludierter Restaurantleistung) feil.

Mit dieser Rüge wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil sich die Beschwerde damit sowohl von den im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen, wonach die Prüferin eine ehemalige Tennishalle mit 3.000 m<sup>2</sup> Größe vorgefunden hat, in der Fahrgelegenheiten und andere Belustigungsmöglichkeiten wie Billardtische, Klettergerüste und dergleichen dem Publikum angeboten werden, als auch vom -unwiderrprochen gebliebenen - Berufungsvorbringen, wonach die Mitbeteiligte auf 3.000 m<sup>2</sup> einen der größten österreichischen "Indoor-Freizeitparks" für Kinder betreibt, in dem Attraktionen wie Kinderrutschen, Gokart-Strecken, Karussell, Hüpfburg, Trampolin, Autodrom, Schiffsschaukel u.a.m. angeboten werden, entfernt. Diesbezüglich ist zudem auf eine in den Verwaltungsakten einliegende Anfrage des Finanzamtes an den bundesweiten Umsatzsteuerfachbereich vom 13. Juli 2009 zu verweisen, in der u. a. ausgeführt wird, dass die Mitbeteiligte "Fahrgelegenheiten anbietet, wie sie auch im Jahrmarktsumilieu angeboten werden" und "das Finanzamt aufgrund der Ortsgebundenheit und der fehlenden Vielfalt der Anbieter die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes ablehnt". Die belangte Behörde hat sich demnach mit ihren Tatsachenfeststellungen nicht über die Beweisergebnisse des Finanzamtes hinweggesetzt.

Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes wird in der Beschwerde im Wesentlichen ausgeführt, dass der gegenständliche Sachverhalt, nämlich dass ein einzelner Unternehmer in einer abgeschlossenen Halle, fernab von Jahrmärkten, Volksfesten und ähnlichen Veranstaltungen Fahrgelegenheiten und andere Belustigungsmöglichkeiten anbiete, weder vom Schaustellerbegriff des § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994 noch von der zu Schaustellern ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst werde.

Auch mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Es trifft zu, dass der Verwaltungsgerichtshof in noch zum UStG 1972 ergangenen Erkenntnissen wiederholt ausgesprochen hat, dass es für die Beurteilung, ob jemand Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller erbringt, entscheidend darauf ankommt, ob die Leistungen entweder auf gelegentlich stattfindenden Jahrmärkten, Volksfesten, Messen oder aber im Rahmen von ortsgebundenen festen Rummelplätzen in Gemeinschaft mit anderen Schaustellern erbracht werden, weil erst die Vielfalt der bei solchen Anlässen gebotenen Schaustellungen, Belustigungen und Fahrgeschäften aller Art denjenigen, der bei einer solchen Veranstaltung Schaustellungsleistungen erbringt, zum Schausteller im Sinne § 10 Abs. 2 Z 18 UStG 1972 macht (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 23. September 1985, 84/15/0073, VwSlg 6026/F, vom 3. November 1986, 85/15/0117, VwSlg 6164/F, und vom 27. Juli 1994, 93/13/0263, VwSlg 6907/F).

Im Streitfall liegt die geforderte Vielfalt an Belustigungen und Fahrgeschäften aller Art vor. Die von der Mitbeteiligten erbrachten Leistungen fielen daher, für den Fall, dass sie in Gemeinschaft mit anderen

Unternehmern (Schaustellern) erbracht worden wären, jedenfalls unter die Begünstigung des § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994.

Im Bereich der Umsatzsteuer kommt im Grundsatz der steuerlichen Neutralität das Gebot der Gleichbehandlung konkurrierender Unternehmer zum Ausdruck, welches es verbietet, vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln, es sei denn, eine Differenzierung ist objektiv gerechtfertigt (vgl. EuGH 25. April 2013, C-480/10, Europäische Kommission gegen Königreich Schweden; EuGH 31. Jänner 2013, C-643/11, LVK - 56 EOOD).

Die Regelung des UStG 1994 betreffend den ermäßigten Steuersatz für die Leistungen als Schausteller (§ 10 Abs. 2 Z 11) ist in Umsetzung des Richtlinienrechts der EU erlassen worden. Solcherart kommt bei Auslotung des Bedeutungsinhaltes der "Leistungen als Schausteller" das Gebot der unionsrechtskonformen Interpretation zur Anwendung. Im Rahmen dieser Interpretation darf dem Tatbestandsmerkmal "Schausteller" nicht ein so enger Inhalt beigemessen werden, dass die nationale Regelung eine Ungleichbehandlung von miteinander konkurrierenden Unternehmern zur Folge hätte.

Vor diesem Hintergrund ist die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 11 UStG 1994 dahingehend auszulegen, dass sie Leistungen von Schaustellern unabhängig davon erfasst, ob sie von einem oder von mehreren Unternehmern (Schaustellern) erbracht werden.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. November 2014

### **European Case Law Identifier**

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150079.X00