

Downloaded via the EU tax law app / web

Rechtssache C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

gegen

Finanzamt Klagenfurt

(Vorabentscheidungsersuchen des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Klagenfurt)

„Mehrwertsteuer – Recht zum Vorsteuerabzug – Begriff ‚wirtschaftliche Tätigkeiten‘ – Regionale Organisation einer politischen Partei – Werbeaktivitäten zugunsten der Unterorganisationen der Partei – Aufwendungen aus diesen Aktivitäten, die die Einnahmen übersteigen“

Leitsätze des Urteils

Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 4 Abs. 1 und 2)

Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass Tätigkeiten der Außenwerbung der Unterorganisation einer politischen Partei eines Mitgliedstaats nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind. Diese Tätigkeiten gestatten nämlich keine nachhaltige Erzielung von Einnahmen, da die einzigen nachhaltigen Einnahmen aus öffentlichen Zuschüssen sowie den Mitgliedsbeiträgen der Parteimitglieder stammen und u. a. die Verluste abdecken, die durch die Tätigkeit der Außenwerbung entstehen. Durch diese Werbetätigkeiten entfaltet eine politische Partei somit eine nach außen gerichtete Tätigkeit im Rahmen der Verwirklichung ihrer politischen Ziele, die die Verbreitung ihrer Anschauungen als politische Organisation bezweckt. Bei der Ausübung dieser Tätigkeiten nimmt diese politische Partei jedoch nicht an einem Markt teil.

(vgl. Randnrn. 21, 23-24 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

6. Oktober 2009(*)

„Mehrwertsteuer – Recht zum Vorsteuerabzug – Begriff ‚wirtschaftliche Tätigkeiten‘ – Regionale Organisation einer politischen Partei – Werbeaktivitäten zugunsten der Unterorganisationen der Partei – Aufwendungen aus diesen Aktivitäten, die die Einnahmen übersteigen“

In der Rechtssache C-267/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Österreich), mit Entscheidung vom 16. Juni 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Juni 2008, in dem Verfahren

SPÖ Landesorganisation Kärnten

gegen

Finanzamt Klagenfurt

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans, der Richter J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (Berichterstatler) und L. Bay Larsen sowie der Richterin C. Toader,

Generalanwalt: M. Poiares Maduro,

Kanzler: K. Maláček, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 23. April 2009,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Finanzamts Klagenfurt, vertreten durch J. Wogrin als Bevollmächtigten im Beistand von Rechtsanwalt G. Lackner,
- der griechischen Regierung, vertreten durch O. Patsopoulou, S. Trekli und V. Karra als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 9. Juli 2009

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der SPÖ Landesorganisation Kärnten (Landesorganisation der Sozialdemokratischen Partei Österreichs im Land Kärnten, im Folgenden: Landesorganisation) und dem Finanzamt Klagenfurt über die mehrwertsteuerliche Behandlung bestimmter Werbeaktivitäten der Landesorganisation für Rechnung der Bezirks- und Ortsorganisationen dieser Partei im Land Kärnten in den Jahren 1988 bis 2004.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

...

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

...“

Nationales Recht

4 Der im Verfassungsrang stehende Art. I § 1 des Parteiengesetzes sieht vor:

„(1) Die Existenz und Vielfalt politischer Parteien sind wesentliche Bestandteile der demokratischen Ordnung der Republik Österreich (Art. 1 [des Bundes-Verfassungsgesetzes]).

(2) Zu den Aufgaben der politischen Parteien gehört die Mitwirkung an der politischen Willensbildung.

...“

5 Gemäß Art. VI des Abgabenänderungsgesetzes 1975 sind die politischen Parteien im Anwendungsbereich der in § 3 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung umschriebenen Abgabenvorschriften wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln, wenn ihnen nach Art. I § 1 des Parteiengesetzes Rechtspersönlichkeit zukommt.

6 § 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (im Folgenden: UStG) regelt den Begriff des

Unternehmers sowie den des Unternehmens. In Abs. 3 dieser Vorschrift werden Körperschaften des öffentlichen Rechts behandelt.

7 Nach § 2 Abs. 3 UStG sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts – von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen – grundsätzlich nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art im Sinne von § 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (im Folgenden: KStG) gewerblich oder beruflich tätig.

8 § 2 KStG definiert einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts wie folgt:

„(1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

– wirtschaftlich selbständig ist und

– ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und

– zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

– nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

...

(4) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist. ...

(5) Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 Das Ausgangsverfahren ist von der Landesorganisation anhängig gemacht worden. Diese Landesorganisation, der Rechtspersönlichkeit zukommt, erbrachte bestimmte Leistungen im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit, der Werbung und der Informationstätigkeit (Tätigkeiten, die als „Außenwerbung“ bezeichnet werden) für ihre untergeordneten Bezirks- und Ortsorganisationen. Insbesondere erwarb sie vor Wahlen Werbematerial, das sie in der Folge gegen Verrechnung an die verschiedenen Bezirks- und Ortsorganisationen entsprechend deren Bedarf weitergab, und veranstaltete den alljährlich stattfindenden Ball der SPÖ.

10 Die Parteien des Ausgangsverfahrens streiten darüber, ob die Landesorganisation im Rahmen ihrer Außenwerbungstätigkeit zugunsten der Unterorganisationen als Steuerpflichtige im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen und daher zum Abzug der in diesem Zusammenhang bezahlten Vorsteuer berechtigt ist.

11 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts stammten die Einnahmen der Landesorganisation zwischen 1998 und 2004 hauptsächlich aus der Weiterverrechnung von Leistungen an die Bezirks- und Ortsorganisationen und aus den im Zuge der Veranstaltung des

alljährlich stattfindenden SPÖ-Balles eingenommenen Eintrittsgeldern. Nur ein geringer Teil der Aufwendungen der Landesorganisation wurde an die Unterorganisationen weiterverrechnet. Letztere beteiligten sich an den Aufwendungen der Landesorganisation nach ihren Möglichkeiten – ohne dass dafür eine festgelegte Regelung zu befolgen war –, so dass die Landesorganisation den größten Teil der ihr aus der fraglichen Werbetätigkeit entstandenen Kosten selbst tragen musste. Die daraus entstehenden Verluste konnten aus Geldern der Parteienförderung, Mitgliedsbeiträgen der Parteimitglieder, vereinnahmten Parteisteuern und Spenden abgedeckt werden.

12 Erst ab 2004 wurden Leistungen, die keinem genauen Empfänger zugeordnet werden konnten, den Bezirksorganisationen in Form einer Umlage verrechnet, die als „Öffentlichkeitsumlage“ bezeichnet wurde. Die Höhe der Umlage bestimmte sich zum einen nach der Anzahl der Parteimitglieder des jeweiligen Bezirks und zum anderen nach der Zahl der aus diesem Bezirk stammenden gewählten Abgeordneten.

13 Vor diesem Hintergrund hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass die „Außenwerbung“ der rechtlich selbständigen Landesorganisation einer politischen Partei in Form der Öffentlichkeitsarbeit, Informationstätigkeit, Durchführung von Parteiveranstaltungen, Lieferung von Werbematerial an Bezirksorganisationen und der Ausrichtung und Veranstaltung eines alljährlich stattfindenden Balles (SPÖ-Ball) als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, wenn dabei Einnahmen aus der (teilweisen) Weiterverrechnung der Ausgaben für die „Außenwerbung“ an die ebenfalls rechtlich selbständigen Gliederungen der Partei (Bezirksorganisationen etc.) und Eintrittsgelder aus der Durchführung des Balles erzielt werden?
2. Erweist es sich im Rahmen der Beurteilung einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie als schädlich, wenn die in Frage 1 genannten Tätigkeiten auf die Landesorganisation „reflektieren“ und demnach auch dieser dienlich sind? Es liegt in der Natur der Sache, dass im Rahmen dieser Tätigkeiten auch die Partei als solche sowie deren politische Ziele und Anschauungen, wenn auch nicht vordergründig, so doch als zwangsläufige Nebenfolge, stets mitbeworben werden.
3. Kann noch von „wirtschaftlicher Tätigkeit“ im obigen Sinne gesprochen werden, wenn die Ausgaben für die „Außenwerbung“ die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen aus der Weiterverrechnung der Ausgaben und aus der Veranstaltung des Balles, nachhaltig mehrfach übersteigen?
4. Liegt eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ auch dann vor, wenn die Weiterverrechnung der Ausgaben nicht nach unmittelbar erkennbaren wirtschaftlichen Kriterien (z. B. Kostenzuweisung nach Verursachung oder Nutzen) erfolgt und es im Wesentlichen den Unterorganisationen anheim gestellt bleibt, ob und in welchem Ausmaß sie sich an den Aufwendungen der Landesorganisationen beteiligen?
5. Liegt eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ auch dann vor, wenn die Verrechnung von Werbeleistungen an die Unterorganisationen in Form einer Umlage erfolgt, deren Höhe abhängig ist einerseits von der Anzahl der Mitglieder der betreffenden Unterorganisation, andererseits von der Anzahl der von ihr entsandten Abgeordneten?
6. Sind nicht zum steuerpflichtigen Entgelt zählende Zuschüsse der öffentlichen Hand (wie etwa Parteienförderung nach dem Kärntner Parteienförderungsgesetz) bei der Frage, ob eine

wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, gleichsam als wirtschaftliche Vorteile zu berücksichtigen?

7. Falls die sogenannte „Außenwerbung“ in isolierter Betrachtung eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie darstellen sollte: Steht der Umstand, dass die Öffentlichkeitsarbeit und Wahlwerbung zum Kernbereich der Tätigkeit von politischen Parteien gehören und eine *conditio sine qua non* für die Umsetzung der politischen Ziele und Inhalte bilden, einer Qualifikation dieser Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ entgegen?

8. Sind die von der Landesorganisation erbrachten, als „Außenwerbung“ bezeichneten Tätigkeiten solcherart, dass diese mit von gewerblichen Werbebüros ausgeführten Tätigkeiten im Sinne von Nr. 10 des Anhangs D der Sechsten Richtlinie verglichen werden können bzw. dem Inhalte nach diesen entsprechen? Falls die Frage zu bejahen ist, kann der Umfang der ausgeübten Tätigkeiten bei vorliegender Einnahmen-/Ausgabenstruktur im berufsverfängenen Zeitraum als „nicht unbedeutend“ qualifiziert werden?

Zu den Vorlagefragen

14 Mit seinen gemeinsam zu untersuchenden Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die von einer Teilorganisation einer politischen Partei eines Mitgliedstaats erbrachten Tätigkeiten der Außenwerbung als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind.

15 Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 dieses Artikels genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ wird im genannten Abs. 2 dahin definiert, dass davon alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und auch Leistungen erfasst sind, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.

16 Dazu ist zu beachten, dass Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, aber doch ausschließlich Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter betrifft (vgl. Urteile vom 26. Juni 2007, T-Mobile Austria u. a., C-284/04, Slg. 2007, I-5189, Randnr. 34, und Hutchison 3G u. a., C-369/04, Slg. 2007, I-5247, Randnr. 28).

17 Nach ständiger Rechtsprechung wird ferner aus der Analyse der Definitionen der Begriffe des Steuerpflichtigen und der wirtschaftlichen Tätigkeiten deutlich, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten auf einen weiten Bereich erstreckt und dass es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handelt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (vgl. u. a. Urteile vom 21. Februar 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Slg. 2006, I-1751, Randnr. 47, T-Mobile Austria u. a., Randnr. 35, sowie Hutchison 3G u. a., Randnr. 29).

18 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass im Ausgangsverfahren die von der Landesorganisation ausgeübte Tätigkeit in Öffentlichkeitsarbeit, Informationstätigkeit, der Organisation von Veranstaltungen, der Lieferung von Werbematerial an andere Unterorganisationen der SPÖ und der Ausrichtung eines alljährlich stattfindenden Balls bestand.

19 Dazu ist erstens auszuführen, dass die Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles ist, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird, und dass eine Dienstleistung daher nur dann steuerpflichtig ist, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Daraus folgt, dass eine

Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, 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 (Urteil vom 3. März 1994, Tolsma, C?16/93, Slg. 1994, I?743, Randnrn. 13 und 14 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass sich im Rahmen von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Begriff „Nutzung“ entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf alle Vorgänge ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform bezieht, die auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus dem fraglichen Gegenstand ausgerichtet ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 2004, EDM, C?77/01, Slg. 2004, I?4295, Randnr. 48, und vom 21. Oktober 2004, BBL, C?8/03, Slg. 2004, I?10157, Randnr. 36).

21 Die im Ausgangsverfahren fragliche Tätigkeit, wie sie in Randnr. 18 des vorliegenden Urteils beschrieben ist, besteht in Werbeleistungen. Im vorliegenden Fall gestattet diese Nutzung nicht die nachhaltige Erzielung von Einnahmen.

22 Es ist nämlich festzustellen, dass die SPÖ, um ihre Tätigkeit aufrecht erhalten zu können, durch öffentliche Zuschüsse nach den österreichischen Regeln der Parteienförderung, verschiedene Spenden und die von den Mitgliedern dieser Partei geleisteten Mitgliedsbeiträge finanziert wird.

23 Daher stammen die einzigen nachhaltigen Einnahmen aus öffentlichen Zuschüssen und den Mitgliedsbeiträgen der Parteimitglieder, wobei diese Einnahmen u. a. die Verluste abdecken, die durch die im Ausgangsverfahren fragliche Tätigkeit entstehen.

24 Durch diese Tätigkeiten entfaltet die SPÖ somit eine nach außen gerichtete Tätigkeit im Rahmen der Verwirklichung ihrer politischen Ziele, die die Verbreitung ihrer Anschauungen als politische Organisation bezweckt. Im Einzelnen besteht die Tätigkeit der SPÖ darin, u. a. über die Landesorganisation zur politischen Willensbildung beizutragen, um an der Ausübung politischer Macht teilzuhaben. Bei der Ausübung dieser Tätigkeit nimmt die SPÖ jedoch nicht an einem Markt teil.

25 Daher kann die fragliche Tätigkeit im Ausgangsverfahren keine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sein.

26 Nach alledem ist zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass Tätigkeiten der Außenwerbung der Unterorganisation einer politischen Partei nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind.

Kosten

27 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

ist dahin auszulegen, dass Tätigkeiten der Außenwerbung der Unterorganisation einer politischen Partei eines Mitgliedstaats nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.