

TE Vwgh Erkenntnis 2024/12/18 Ro 2022/13/0006

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 18.12.2024

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

E6j

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

EURallg

UStG 1994 §12 Abs1

UStG 1994 §2 Abs1

UStG 1994 §2 Abs3

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art168

62016CJ0132 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments VORAB

1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002

20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 2 heute
2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

1. UStG 1994 § 2 heute
2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

Ro 2022/13/0005 E 18.12.2024

Besprechung in:

Besprechung in: ecolex 4/2025, S. 304-306;

Besprechung in: ÖStZ 9/2026, S 223 - 230;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. August 2021, RV/7103059/2017, betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 (mitbeteiligte Partei: Stadt X, vertreten durch die Consultatio Steuerberatung GmbH & Co KG in 1210 Wien, Karl-Waldbrunner-Platz 1), zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision des Finanzamts für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. August 2021, RV/7103059/2017, betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 (mitbeteiligte Partei: Stadt römisch zehn, vertreten durch die Consultatio Steuerberatung GmbH & Co KG in 1210 Wien, Karl-Waldbrunner-Platz 1), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Die Mitbeteiligte, eine Körperschaft öffentlichen Rechts, betrieb im verfahrensgegenständlichen Zeitraum an zahlreichen Standorten (rund 300) öffentliche WC-Anlagen (Bedürfnisanstalten). Ein geringer Anteil (rund 10 %) dieser Bedürfnisanstalten waren für die jeweiligen Nutzer (Kunden) kostenpflichtig, die restlichen konnten unentgeltlich benützt werden.

2

Ab dem Jahr 2000 beauftragte die Mitbeteiligte die H GmbH - ein Reinigungsunternehmen - mit der laufenden Reinigung und Wartung der Bedürfnisanstalten. Weiters hob die H GmbH an den entgeltlich betriebenen Standorten das von der Mitbeteiligten vorgeschriebene Benützungsentgelt ein. Vereinbarungsgemäß behielt das Reinigungsunternehmen die eingehobenen Benützungsentgelte ein und verminderte in der Folge die Summe, die sie

der Mitbeteiligten für ihre Leistung in Rechnung stellte, um diesen Betrag.

3

Die Mitbeteiligte machte in den verfahrensgegenständlichen Jahren für die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Bedürfnisanstalten standen, den vollen Vorsteuerabzug geltend (u.a. aus den Rechnungen der H GmbH).

4

Im Anschluss an eine durchgeführte Außenprüfung für die verfahrensgegenständlichen Jahre versagte das Finanzamt u.a. den im Zusammenhang mit dem Betrieb der Bedürfnisanstalten geltend gemachten Vorsteuerabzug. Begründend führte es aus, dass es sich bei den Benützungsentgelten um Einnahmen der H GmbH handle und somit kein Betrieb gewerblicher Art bei der Mitbeteiligten vorliege.

5

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte die Mitbeteiligte im Wesentlichen aus, die vereinnahmten Benützungsentgelte seien ihr zuzurechnen, weshalb ein Betrieb gewerblicher Art vorliege und damit die Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben sei.

6

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Mitbeteiligte einen Vorlageantrag stellte.

7

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde (insoweit) teilweise Folge und änderte die Bescheide ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG erklärte es für zulässig. Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde (insoweit) teilweise Folge und änderte die Bescheide ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG erklärte es für zulässig.

8

Das Bundesfinanzgericht stellte fest, die Mitbeteiligte verfüge über zahlreiche, quer über das Gemeindegebiet der Stadt X verteilte WC-Anlagen (Bedürfnisanstalten). Mit der laufenden „Betriebsführung und Reinigung“ der Bedürfnisanstalten sei die H GmbH beauftragt gewesen. Die Aufgaben umfassten im Wesentlichen die an sämtlichen Standorten vorzunehmende laufende Reinigung und Wartung, worunter etwa die Vornahme einfacher Instandhaltungsarbeiten, wie beispielsweise das Auswechseln von Glühbirnen sowie das Nachfüllen bzw. Nachbestücken mit Hygieneartikeln zu verstehen sei. In den mit Wartungspersonal besetzten Standorten habe das Reinigungsunternehmen darüber hinaus das Benützungsentgelt eingehoben. Bei der Beauftragung der H GmbH handle es sich um einen „Gesamtauftrag“ ohne Differenzierung danach, ob am konkreten Standort ein Benützungsentgelt eingehoben werde. Im Falle von auftretenden Schadensfällen sei die Meldung an die Mitbeteiligte erfolgt, welche auf eigene Rechnung entsprechende Reparaturen veranlasst habe. Sämtliche Anlagen seien von der Mitbeteiligten errichtet worden und stünden in ihrem alleinigen Eigentum. Die Mitbeteiligte sei für die Planung der Standorte, für Neuerrichtungen und Modernisierungen, für das Auflassen von Standorten, für den Abbruch von „Kabinen“ und für laufende Instandhaltungsarbeiten (mit Ausnahme der einfachen, der H GmbH überantworteten Arbeiten) sowie etwa auch für das Bereitstellen von aktuellen Übersichten für die allgemeine Öffentlichkeit zuständig geblieben. Auch laufende Aufwendungen, wie Strom, Gas, etc., seien von der Mitbeteiligten getragen und die entsprechenden Zahlungen seien direkt von ihr an die jeweiligen Lieferanten entrichtet worden. Das Bundesfinanzgericht stellte fest, die Mitbeteiligte verfüge über zahlreiche, quer über das Gemeindegebiet der Stadt römisch zehn verteilte WC-Anlagen (Bedürfnisanstalten). Mit der laufenden „Betriebsführung und Reinigung“ der Bedürfnisanstalten sei die H GmbH beauftragt gewesen. Die Aufgaben umfassten im Wesentlichen die an sämtlichen Standorten vorzunehmende laufende Reinigung und Wartung, worunter etwa die Vornahme einfacher Instandhaltungsarbeiten, wie beispielsweise das Auswechseln von Glühbirnen sowie das Nachfüllen bzw. Nachbestücken mit Hygieneartikeln zu verstehen sei. In den mit Wartungspersonal besetzten Standorten habe das Reinigungsunternehmen darüber hinaus das Benützungsentgelt eingehoben. Bei der Beauftragung der H GmbH handle es sich um einen „Gesamtauftrag“ ohne Differenzierung danach, ob am konkreten Standort ein Benützungsentgelt eingehoben werde. Im Falle von auftretenden Schadensfällen sei die Meldung an die Mitbeteiligte erfolgt, welche auf eigene Rechnung entsprechende Reparaturen veranlasst habe. Sämtliche Anlagen seien von der Mitbeteiligten errichtet worden und stünden in ihrem alleinigen Eigentum. Die Mitbeteiligte sei für die Planung der

Standorte, für Neuerrichtungen und Modernisierungen, für das Auflassen von Standorten, für den Abbruch von „Kabinen“ und für laufende Instandhaltungsarbeiten (mit Ausnahme der einfachen, der H GmbH überantworteten Arbeiten) sowie etwa auch für das Bereitstellen von aktuellen Übersichten für die allgemeine Öffentlichkeit zuständig geblieben. Auch laufende Aufwendungen, wie Strom, Gas, etc., seien von der Mitbeteiligten getragen und die entsprechenden Zahlungen seien direkt von ihr an die jeweiligen Lieferanten entrichtet worden.

9

Im äußeren Erscheinungsbild der Bedürfnisanstalten sei der „Außenaustritt“ der Mitbeteiligten klar erkennbar. Die Anlagen seien im Wesentlichen gleich „gebrandet“. Vor Ort befände sich stets klar und gut sichtbar an mehreren Stellen der Schriftzug „Öffentliches WC der [Mitbeteiligten]“. Allgemein lasse sich den Aushängen an den Standorten entnehmen, dass es sich um Bedürfnisanstalten der Mitbeteiligten handle. Für die Benützung der Bedürfnisanstalten sei an jenen Standorten, an denen vor Ort Wartungspersonal (der H GmbH) eingesetzt sei, von den Kunden ein Benützungsentgelt zu entrichten. An den übrigen Standorten sei die Benützung kostenfrei. Das Benützungsentgelt werde von den Kunden direkt an das Personal der H GmbH entrichtet. Die Kunden erhielten einen vorgedruckten Beleg, auf dem einerseits die H GmbH bezeichnet werde und sich andererseits auch der klare Hinweis „Im Auftrag der [Mitbeteiligten]“ aufgedruckt findet. Primär sei die Mitbeteiligte den Kunden gegenüber als Leistungserbringerin aufgeschieden und die Kunden seien im Regelfall davon ausgegangen, eine Leistung direkt von der Mitbeteiligten empfangen zu haben. Entsprechend der vertraglichen Regelungen habe die H GmbH die Benützungsentgelte als anteiligen Werklohn für die erbrachten Leistungen auf eigene Rechnung einbehalten.

10

In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht aus, der Betrieb der Bedürfnisanstalten durch die Mitbeteiligte selbst - ohne Beauftragung der H GmbH - würde einen Betrieb gewerblicher Art begründen. Der geforderten Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht sowie der Einnahmenerzielung würde bei eigener Wahrnehmung durch die Mitbeteiligte durch die eigene Einhebung des Benützungsentgelts entsprochen. Unschädlich sei, dass sich das Benützungsentgelt nicht als kostendeckend erweise, weil für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art eine Gewinnerzielungsabsicht nicht notwendig sei, womit auch unter den Selbstkosten erbrachte Leistungen erfasst seien, sofern Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht vorliegen würden. Ohne Bedeutung sei auch das Verhältnis der Einnahmen zu den Ausgaben.

11

Eine hoheitliche Tätigkeit im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge liege entgegen der Rechtsansicht des Finanzamts nicht vor, weil es für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit unerheblich sei, dass diese aus Gründen des Gemeinwohls durchgeführt und durch entsprechende Normen zugewiesen und geregelt sei. Im gegenständlichen Fall werde die Tätigkeit in der Art und Weise ausgeübt, wie sie auch ein privater Betreiber ausüben würde.

12

Trotz der Beauftragung der H GmbH seien die erbrachten Leistungen der Mitbeteiligten zuzurechnen. Sie sei unverändert zentral in die Leistungserbringung eingebunden gewesen und der Öffentlichkeit (den Kunden) gegenüber als Leistungserbringerin aufgetreten.

13

Diese Sichtweise stehe im Einklang mit der sogenannten „Ladenrechtsprechung“ (mit Verweis auf BFH 16.3.2000, V R 44/99; VwGH 30.6.1960, 0188/59). Dieser Rechtsprechung liege der Gedanken zugrunde, dass der Kunde eines Ladens davon ausgehen könne, einen Vertrag mit dem Geschäftsbetreiber abzuschließen. Dieser sei somit Leistungserbringer und nicht bloß Vermittler für einen Dritten.

14

Sollte nicht ohnehin bereits aufgrund des gegebenen Außenverhältnisses eine Zurechnung der Leistungen an die Mitbeteiligte vorzunehmen sein, sei von einer umsatzsteuerlichen „Reihenleistung“ auszugehen. Dabei sei zu unterstellen, dass das Reinigungsunternehmen an die Mitbeteiligte geleistet habe und diese ihrerseits letztendlich an die Kunden der Bedürfnisanstalten Leistungen erbracht habe. Die erbrachten Leistungen sowie als Gegenleistung auch die vereinnahmten Benützungsentgelte seien somit der Mitbeteiligten zuzurechnen und würden bei ihr einen Betrieb gewerblicher Art begründen. Die damit vorliegende unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit berechtige die Mitbeteiligte zum Abzug der vom Reinigungsunternehmen verrechneten Umsatzsteuerbeträge.

15

Hinsichtlich der teils unentgeltlichen Leistungserbringung ging das Bundesfinanzgericht davon aus, die

Bedürfnisanstalten seien eine einheitliche Einrichtung, unabhängig davon, ob am konkreten Standort ein Entgelt eingehoben werde oder die Benützung kostenlos zur Verfügung gestellt werde. An allen Standorten werde ein und dieselbe Tätigkeit erbracht bzw. wirtschaftliche Leistung ausgeführt, dies unter einer einheitlichen Leitung, Verwaltung und Organisation. Sofern im Rahmen einer einheitlich zu beurteilenden Einrichtung eine Tätigkeit sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich erbracht werde, sei insgesamt ein Betrieb gewerblicher Art und damit die grundsätzlich uneingeschränkte Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben, sofern die Einnahmen dieser (auch den unentgeltlich erbrachten Teil der Leistung umfassenden) Einrichtung von wirtschaftlichen Gewicht seien.

16

Die von der H GmbH eingehobenen Benützungsentgelte hingen unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit (entgeltliche und unentgeltliche Benützungsüberlassung der Bedürfnisanstalten) der Mitbeteiligten zusammen, womit der uneingeschränkte Vorsteuerabzug zustehen müsse. Unionsrechtlich werde ein entgeltlicher Umsatz gefordert; dieser liege dann vor, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Dienstleistung und Gegenleistung vorliege. Eine Äquivalenz sei hingegen nicht erforderlich. Auch führe der Umstand, dass nicht jeder Leistungsempfänger ein Entgelt entrichte, nicht dazu, dass die Entgeltlichkeit verneint und der Vorsteuerabzug ausgeschlossen werde. Unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH vom 12. Mai 2016, Gemeinde Borsele, C-520/14, in welcher eine wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL unter anderem aufgrund der ausgeprägten Asymmetrie zwischen der erbrachten Leistung und dem entrichteten Gegenwert von drei Prozent verneint worden sei, verwies das Bundesfinanzgericht darauf, dass im vorliegenden Fall die Benützungsgebühren einen Deckungsgrad von 13,63 % bis 16,24 % erreichten. Eine derart ausgeprägte Asymmetrie liege somit nicht vor. Die von der H GmbH eingehobenen Benützungsentgelte hingen unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit (entgeltliche und unentgeltliche Benützungsüberlassung der Bedürfnisanstalten) der Mitbeteiligten zusammen, womit der uneingeschränkte Vorsteuerabzug zustehen müsse. Unionsrechtlich werde ein entgeltlicher Umsatz gefordert; dieser liege dann vor, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Dienstleistung und Gegenleistung vorliege. Eine Äquivalenz sei hingegen nicht erforderlich. Auch führe der Umstand, dass nicht jeder Leistungsempfänger ein Entgelt entrichte, nicht dazu, dass die Entgeltlichkeit verneint und der Vorsteuerabzug ausgeschlossen werde. Unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH vom 12. Mai 2016, Gemeinde Borsele, C-520/14, in welcher eine wirtschaftliche Tätigkeit nach Artikel 9, Absatz eins, MwStSyst-RL unter anderem aufgrund der ausgeprägten Asymmetrie zwischen der erbrachten Leistung und dem entrichteten Gegenwert von drei Prozent verneint worden sei, verwies das Bundesfinanzgericht darauf, dass im vorliegenden Fall die Benützungsgebühren einen Deckungsgrad von 13,63 % bis 16,24 % erreichten. Eine derart ausgeprägte Asymmetrie liege somit nicht vor.

17

Das Bundesfinanzgericht kam somit im Ergebnis zur Ansicht, dass der Mitbeteiligten der uneingeschränkte Vorsteuerabzug zustehe.

18

Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht aufgrund von fehlender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der „Rechtmäßigkeit der umsatzsteuerlichen Reihenleistung“ zu.

19

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vorliegende ordentliche Amtsrevision, zu deren Zulässigkeit vorgebracht wird, die angefochtene Entscheidung weiche von der - näher angeführten - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorsteuerabzug ab. Die kostenlos nutzbaren Bedürfnisanstalten dienten nicht der Einnahmenerzielung und eine solche Absicht sei auch nicht behauptet worden. Die einzelnen Bedürfnisanstalten stünden in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den anderen Bedürfnisanstalten und seien von den Kunden unabhängig voneinander nutzbar. Die unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten seien somit kein Mittel, um Einnahmen zu erzielen und um die wirtschaftliche Tätigkeit ausüben zu können. Die unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten dienten somit nicht dem Unternehmen der Mitbeteiligten. Somit sei von einer nichtunternehmerischen Verwendung dieser Einrichtungen auszugehen. Ein Vorsteuerabzug sei nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aber nur möglich, sofern die Steuer Lieferungen oder sonstige Leistungen betreffe, die im Inland für ein Unternehmen ausgeführt worden seien. Gegen diese Entscheidung wendet sich die vorliegende ordentliche Amtsrevision, zu deren Zulässigkeit vorgebracht wird, die angefochtene Entscheidung weiche von der - näher angeführten - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorsteuerabzug ab. Die kostenlos nutzbaren Bedürfnisanstalten dienten nicht der Einnahmenerzielung und eine solche Absicht sei auch nicht behauptet worden.

Die einzelnen Bedürfnisanstalten stünden in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den anderen Bedürfnisanstalten und seien von den Kunden unabhängig voneinander nutzbar. Die unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten seien somit kein Mittel, um Einnahmen zu erzielen und um die wirtschaftliche Tätigkeit ausüben zu können. Die unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten dienten somit nicht dem Unternehmen der Mitbeteiligten. Somit sei von einer nichtunternehmerischen Verwendung dieser Einrichtungen auszugehen. Ein Vorsteuerabzug sei nach Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 aber nur möglich, sofern die Steuer Lieferungen oder sonstige Leistungen betreffe, die im Inland für ein Unternehmen ausgeführt worden seien.

20

Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

21

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

22

Die Revision ist zulässig und begründet.

23

Das revisionswerbende Finanzamt macht in der Anfechtungserklärung ausschließlich geltend, das Bundesfinanzgericht habe den Vorsteuerabzug (z.B. aus den Rechnungen der H GmbH) hinsichtlich der unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten zu Unrecht - weil diese Bedürfnisanstalten nicht der Erzielung von Einnahmen (und daher keiner unternehmerischen Tätigkeit) dienten - zugelassen.

24

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt grundsätzlich § 2 Abs. 3 UStG 1994. Demnach sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts „nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig“. Unternehmer ist gemäß Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt grundsätzlich Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994. Demnach sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts „nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (Paragraph 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß Paragraph 5, Ziffer 12, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig“.

25

Das Bundesfinanzgericht gelangte mit umfangreicher Begründung zur Ansicht, die Mitbeteiligte betreibe die revisionsgegenständlichen Bedürfnisanstalten im eigenen Namen und ging insoweit vom Vorliegen der Unternehmereigenschaft aus. Das Bundesfinanzgericht ging in seiner Entscheidung des Weiteren davon aus, die Bedürfnisanstalten stellten als solche insgesamt eine einheitliche Tätigkeit dar, unabhängig davon, ob am konkreten Standort von den Kunden ein Benützungsentgelt zu leisten ist oder nicht.

26

Das revisionswerbende Finanzamt bestreitet in der Revision nicht (anders noch im Beschwerdeverfahren), dass der Betrieb der Bedürfnisanstalten durch die Mitbeteiligte dem Grunde nach als unternehmerische Betätigung im Sinne des UStG 1994 anzusehen ist. Es wendet sich im Ergebnis lediglich gegen den vom Bundesfinanzgericht angenommenen Umfang des damit einhergehenden Vorsteuerabzugs.

27

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer unter anderem die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Nach Paragraph 12, Absatz eins, UStG 1994 kann der Unternehmer unter anderem die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

28

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) muss grundsätzlich ein direkter

und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. etwa EuGH 4.10.2024, Voestalpine Giesserei Linz GmbH, C-475/23, mwN; vgl. auch VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085, mwN). Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören vergleiche , etwa EuGH 4.10.2024, Voestalpine Giesserei Linz GmbH, C-475/23, mwN; vergleiche , auch VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085, mwN).

29

Das angefochtene Erkenntnis enthält - auch ausgehend von seiner Prämisse, wonach die Bedürfnisanstalten insgesamt einheitlich betrieben würden - keinerlei Feststellungen zur Frage, inwieweit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den fraglichen Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit den unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten und zu steuernden Ausgangsumsätzen besteht.

30

Das Vorliegen unmittelbarer Leistungsentgelte für diese Bedürfnisanstalten hat das Bundesfinanzgericht - in der Revision unbestritten - verneint. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den eingehobenen Benützungsentgelten und den unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten ist aus der Aktenlage auch nicht erkennbar, zumal der Leistungsempfänger (Kunde) das Benützungsentgelt nur für die Benützung einer bestimmten Bedürfnisanstalt (an einem konkreten Standort) leistet, wohingegen durch die einmalige Zahlung des Benützungsentgelts nicht auch die Benützung sonstiger (kostenpflichtiger) Bedürfnisanstalten (an anderen Standorten) der Mitbeteiligten inkludiert ist.

31

Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und - als solche - Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen dagegen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl. etwa EuGH 8.9.2022, Finanzamt R, C-98/21; vgl. erneut VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085, mwN). Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und - als solche - Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen dagegen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen vergleiche , etwa EuGH 8.9.2022, Finanzamt R, C-98/21; vergleiche , erneut VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085, mwN).

32

Feststellungen, wonach die Aufwendungen im Zusammenhang mit den unentgeltlich betriebenen Bedürfnisanstalten zu den allgemeinen Aufwendungen der Mitbeteiligten gehörten und (als solche) Kostenelemente der von ihr erbrachten Dienstleistungen - nämlich der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Bedürfnisanstalten an bestimmten

Standorten - sind, können dem angefochtenen Erkenntnis ebenfalls nicht entnommen werden.

33

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass wenn eine Körperschaft Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die anteilig der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und mit einem weiteren Anteil deren nichtunternehmerischen (aber nicht unternehmensfremden) Zwecken dienen, ihr der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zusteht, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt (vgl. EuGH 12.2.2009, VNLTO, C-515/07; vgl. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083; 27.2.2019, Ra 2017/15/0074; 21.3.2022, Ra 2019/15/0158, jeweils mwN). Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass wenn eine Körperschaft Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die anteilig der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und mit einem weiteren Anteil deren nichtunternehmerischen (aber nicht unternehmensfremden) Zwecken dienen, ihr der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zusteht, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt vergleiche , EuGH 12.2.2009, VNLTO, C-515/07; vergleiche , VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083; 27.2.2019, Ra 2017/15/0074; 21.3.2022, Ra 2019/15/0158, jeweils mwN).

34

Nach dem Gesagten war das angefochtene Erkenntnis somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Nach dem Gesagten war das angefochtene Erkenntnis somit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 18. Dezember 2024

Gerichtsentscheidung

EuGH 62016CJ0132 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022130006.J00

Im RIS seit

28.01.2025

Zuletzt aktualisiert am

10.06.2026

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at