

TE Vwgh Erkenntnis 2017/1/26 Ra 2016/15/0002

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.01.2017

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1090;
BAO §303 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs2;
UStG 1994 §2 Abs3;

1. ABGB § 1090 heute
2. ABGB § 1090 gültig ab 01.01.1812

1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994

15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991

17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

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

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, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision der Römisch-katholischen Filialkirche M in S, vertreten durch die K&E Wirtschafttreuhand GmbH in 8010 Graz, Hofgasse 3, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. September 2015, Zl. RV/2100664/2014, betreffend u. a. Wiederaufnahme des Verfahrens (Umsatzsteuer 2008, 2010 bis 2012) und Umsatzsteuer 2008 und 2010 bis 2012, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang (Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 und 2010 bis 2012 sowie Umsatzsteuer 2008 und 2010 bis 2012) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine römisch-katholische Filialkirche. Sie ist Eigentümerin einer Liegenschaft. Das Kirchengebäude der Revisionswerberin liegt wenige hundert Meter von der Pfarrkirche X entfernt. In den Jahren 2008 bis 2012 führte die Revisionswerberin verschiedene Sanierungsmaßnahmen an ihren Gebäuden und Wegen durch (Nettoinvestitionskosten 269.068,32 EUR, Umsatzsteuer 53.766,63 EUR). 1 Die Revisionswerberin ist eine römisch-katholische Filialkirche. Sie ist Eigentümerin einer Liegenschaft. Das Kirchengebäude der Revisionswerberin liegt wenige hundert Meter von der Pfarrkirche römisch zehn entfernt. In den Jahren 2008 bis 2012 führte die Revisionswerberin verschiedene Sanierungsmaßnahmen an ihren Gebäuden und Wegen durch (Nettoinvestitionskosten 269.068,32 EUR, Umsatzsteuer 53.766,63 EUR).

2 Im Juni 2008 zeigte die Revisionswerberin die Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit ("Vermietung") an und erklärte den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung.

3 Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 mit Bescheid vom 22. Oktober 2009 erklärungsgemäß fest (Vorsteuerüberhang).

4 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 10/2009 bis 12/2009 vom 27. April 2010 wurde u. a. festgehalten, dass die röm. kath. Pfarre X im Wesentlichen das Gebiet der Marktgemeinde X umfasse. Zur Pfarre gehörten die Pfarrkirche X sowie die Filialkirche (Revisionswerberin). Laut Mietanbot vom 26. November 2008 sowie einem undatierten, nicht unterfertigten Mietvertrag vermiete die Revisionswerberin an die Kirche X ab 1. Dezember 2008 das Gebäude der Filialkirche (samt weiteren Gebäuden und Flächen). Die Gebäude dienten ausschließlich der Ausübung der Seelsorge und pastoralen Tätigkeiten der Mieterin und dürften keinem anderen Zweck zugeführt werden. Auch wenn sich hinsichtlich des "einheitlichen pfarrlichen" Vermögens eigene Vermögensmassen mit eigener Rechtspersönlichkeit herausgebildet hätten, bilde wirtschaftlich betrachtet das "pfarrliche" Kirchenvermögen eine Einheit (einheitlicher Zweck des Kirchenvermögens). Auf dieser Grundlage sei bei der vorliegenden Vermietung zwischen den pfarrlichen Rechtsträgern für den Bereich der Umsatzsteuer eine Unternehmereinheit anzunehmen. Folglich könne diese Vermietung nicht als (unternehmerische) Vermietung iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 beurteilt werden. 4 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 10 aus 2009, bis 12 aus 2009, vom 27. April 2010 wurde u. a. festgehalten, dass die röm. kath. Pfarre römisch zehn im Wesentlichen das Gebiet der Marktgemeinde römisch zehn umfasse. Zur Pfarre gehörten die

Pfarrkirche römisch zehn sowie die Filialkirche (Revisionswerberin). Laut Mietanbot vom 26. November 2008 sowie einem undatierten, nicht unterfertigten Mietvertrag vermiete die Revisionswerberin an die Kirche römisch zehn ab 1. Dezember 2008 das Gebäude der Filialkirche (samt weiteren Gebäuden und Flächen). Die Gebäude dienten ausschließlich der Ausübung der Seelsorge und pastoralen Tätigkeiten der Mieterin und dürften keinem anderen Zweck zugeführt werden. Auch wenn sich hinsichtlich des "einheitlichen pfarrlichen" Vermögens eigene Vermögensmassen mit eigener Rechtspersönlichkeit herausgebildet hätten, bilde wirtschaftlich betrachtet das "pfarrliche" Kirchenvermögen eine Einheit (einheitlicher Zweck des Kirchenvermögens). Auf dieser Grundlage sei bei der vorliegenden Vermietung zwischen den pfarrlichen Rechtsträgern für den Bereich der Umsatzsteuer eine Unternehmereinheit anzunehmen. Folglich könne diese Vermietung nicht als (unternehmerische) Vermietung iSd Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 beurteilt werden.

5 Mit Bescheid vom 29. April 2010 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 10-12/2009 mit 0 EUR fest. Es verwies dazu auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

6 In der Folge setzte das Finanzamt aber mit Bescheiden vom 12. Oktober 2011, 15. Oktober 2012 und 14. November 2013 die Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 jeweils erklärungsgemäß fest (jeweils Vorsteuerüberhänge).

7 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012 vom 21. Jänner 2014 wurde u.a. festgehalten, die Vermietung habe am 1. Dezember 2008 begonnen. Im Mietvertrag werde ausdrücklich festgehalten, dass die Gebäude ausschließlich der Ausübung der Seelsorge und pastoralen Tätigkeiten der Mieterin dienen und keinem anderem Zweck zugeführt werden dürften. Die Nutzung der vermieteten Kirche erfolge daher im Rahmen der durch öffentliche Gewalt übertragenen Aufgaben und somit im Rahmen der Hoheitsverwaltung. Die hoheitliche Nutzung von Gebäuden stelle eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit dar. Weiters betrage der Mietzins für den gesamten Mietgegenstand ab 2008 monatlich 170 EUR inklusive Betriebskosten und zuzüglich Umsatzsteuer. Aufgrund von Investitionen erhöhe sich der monatliche Netto-Mietzins ab November 2011 auf 214 EUR. Die Höhe des Mietzinses setze sich zusammen aus den Betriebskosten, der "Abschreibungskomponente im Sinne der USt-RL", sowie einem Aufschlag von 1%. Da weder Instandhaltungskosten noch sonstige Unwägbarkeiten bzw. eine Gewinnkomponente berücksichtigt worden seien, halte die Mietzinskalkulation einem Fremdvergleich nicht stand.

8 Das Finanzamt schloss sich der Beurteilung der Außenprüfung an und nahm mit Bescheiden vom 7. Februar 2014 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012 wieder auf und setzte die Umsatzsteuer jeweils mit 0 EUR fest.

9 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis hob das Bundesfinanzgericht den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 auf und erklärte die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2009 als gegenstandslos. Im Übrigen (Wiederaufnahme sowie Umsatzsteuer 2008, 2010 bis 2012) wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. 9 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis hob das Bundesfinanzgericht den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 auf und erklärte die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2009 als gegenstandslos. Im Übrigen (Wiederaufnahme sowie Umsatzsteuer 2008, 2010 bis 2012) wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

11 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, für den Veranlagungszeitraum 2008 sei von neu hervorgekommenen Tatsachen auszugehen (Person des Mieters, Vermietungsbeginn, Mietgegenstand, zulässige Nutzung, Höhe des Mietzinses, Zusammensetzung des Mietzinses). Für das Jahr 2009 habe hingegen das Finanzamt von diesen Umständen bereits im Zuge der ersten Außenprüfung Kenntnis erlangt, sodass für dieses Jahr die Wiederaufnahme rechtswidrig gewesen sei. Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für dieses Jahr sei sohin aufzuheben gewesen und die gegen den

Umsatzsteuerbescheid 2009 erhobene Beschwerde sei als gegenstandslos zu erklären gewesen. Für die Jahre 2010 bis 2012 habe das Finanzamt das unveränderte Vorliegen der in der ersten Außenprüfung festgestellten Umstände zwar vermuten, nicht aber kennen können. Das Neuhervorkommen einer Tatsache werde auch dann bewirkt, wenn bisher bloß Vermutetes zur Gewissheit werde. Es sei daher für die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2012 vom Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen auszugehen.

12 Die Revisionswerberin als Filialkirche habe nach dem kanonischen Recht Rechtspersönlichkeit. Verträge zwischen nahen Angehörigen fänden für den Bereich des Abgabenrechts nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung träten, einen eindeutigen klaren Inhalt hätten und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Die Grundsätze dieser Rechtsprechung fänden auch bei Körperschaften, die nach dem kanonischen Recht Rechtspersönlichkeit hätten und - wie hier - zueinander in einer Nahebeziehung stünden, Anwendung. Der vereinbarte Mietzins sei unangemessen niedrig und somit nicht fremdüblich. Der monatliche Mietzins berücksichtige nur die anteiligen Betriebskosten und eine Abschreibungskomponente ("AfA-Tangente" von 1,5%) sowie einen Aufschlag auf die Betriebskosten (ca. 1%), wobei für die Berechnung der Abschreibung als Basis lediglich ein Betrag von 120.576,77 EUR angesetzt werde, während die Nettoinvestitionskosten 269.068,32 EUR ausmachten. Eine angemessene Verzinsung des Kapitals, eine angemessene Abgeltung der gewöhnlichen Abnutzung und ein angemessener Risikozuschlag seien nicht berücksichtigt worden. Das Mietverhältnis sei sohin als steuerlich unbeachtlich zu beurteilen.

13 Gegen dieses Erkenntnis, soweit dieses die Wiederaufnahme (Umsatzsteuer 2008, 2010 bis 2012) sowie Umsatzsteuer 2008 und 2010 bis 2012 betrifft, wendet sich die Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15 Der vorliegende Revisionsfall gleicht in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht weitgehend jenem (eine Vermietung von Räumlichkeiten einer Stadtpfarrpründe an eine Stadtpfarrkirche betreffenden) Beschwerdefall, den der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 10. März 2016, 2013/15/0222, entschieden hat, sodass gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die dort genannten Gründe verwiesen werden kann. 15 Der vorliegende Revisionsfall gleicht in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht weitgehend jenem (eine Vermietung von Räumlichkeiten einer Stadtpfarrpründe an eine Stadtpfarrkirche betreffenden) Beschwerdefall, den der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 10. März 2016, 2013/15/0222, entschieden hat, sodass gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG auf die dort genannten Gründe verwiesen werden kann.

16 Demnach besteht für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien. Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu begründen. Die Frage, ob der wirtschaftliche Hintergrund einer Gebrauchsüberlassung allenfalls eine verdeckte Ausschüttung an Gesellschafter oder eine Zuwendung an Begünstigte (einer Privatstiftung) ist, stellt sich bei Körperschaften öffentlichen Rechts in der Regel nicht. 16 Demnach besteht für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften gemäß Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien. Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 zu begründen. Die Frage, ob der wirtschaftliche Hintergrund einer Gebrauchsüberlassung allenfalls eine verdeckte Ausschüttung an Gesellschafter oder eine Zuwendung an Begünstigte (einer Privatstiftung) ist, stellt sich bei Körperschaften öffentlichen Rechts in der Regel nicht.

17 Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist damit nicht maßgeblich, ob der Mietzins im vorliegenden Fall "fremdüblich" ist. Feststellungen, die eine Beurteilung ermöglichen würden, ob zivilrechtlich ein entgeltlicher Bestandvertrag (oder hingegen ein unentgeltlicher Leihvertrag) vorliegt (vgl. etwa OGH vom 16. September 2008, 1 Ob 132/08f, und vom 10. Juni 2015, 7 Ob 218/14f), wurden vom Bundesfinanzgericht aber nicht getroffen. 17 Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist damit nicht maßgeblich, ob der

Mietzins im vorliegenden Fall "fremdüblich" ist. Feststellungen, die eine Beurteilung ermöglichen würden, ob zivilrechtlich ein entgeltlicher Bestandvertrag (oder hingegen ein unentgeltlicher Leihvertrag) vorliegt vergleiche , etwa OGH vom 16. September 2008, 1 Ob 132/08f, und vom 10. Juni 2015, 7 Ob 218/14f), wurden vom Bundesfinanzgericht aber nicht getroffen.

18 Soweit die Revisionswerberin überdies geltend macht, das Finanzamt habe für die Veranlagungsjahre 2010 bis 2012 das Vorliegen von Umsätzen nicht bloß vermuten, sondern tatsächlich kennen können, so wird damit nicht behauptet, das Finanzamt habe die vom Bundesfinanzgericht als neu hervorgekommen beurteilten Umstände auch tatsächlich gekannt. Ein bloßes Kennen-Können im Sinne einer (wie in der Revision behauptet: aufgrund eines mangelhaften Verfahrens) allenfalls verschuldeten Unkenntnis steht aber einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH vom 23. November 2016, Ra 2014/15/0006, mwN). 18 Soweit die Revisionswerberin überdies geltend macht, das Finanzamt habe für die Veranlagungsjahre 2010 bis 2012 das Vorliegen von Umsätzen nicht bloß vermuten, sondern tatsächlich kennen können, so wird damit nicht behauptet, das Finanzamt habe die vom Bundesfinanzgericht als neu hervorgekommen beurteilten Umstände auch tatsächlich gekannt. Ein bloßes Kennen-Können im Sinne einer (wie in der Revision behauptet: aufgrund eines mangelhaften Verfahrens) allenfalls verschuldeten Unkenntnis steht aber einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen vergleiche , VwGH vom 23. November 2016, Ra 2014/15/0006, mwN).

19 Der angefochtene Bescheid war - im angefochtenen Umfang - gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. 19 Der angefochtene Bescheid war - im angefochtenen Umfang - gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

20 Der Ausspruch über den Aufwandersatz folgt aus den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. 20 Der Ausspruch über den Aufwandersatz folgt aus den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 26. Jänner 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2016150002.L00

Im RIS seit

08.03.2017

Zuletzt aktualisiert am

19.04.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at