

TE Vwgh Erkenntnis 2016/3/10 2013/15/0222

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 10.03.2016

Index

E3L E09301000;

E6j;

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs5;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art13 Abs2;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art135 Abs1 litl;

61986CJ0102 Apple and Pear Development Council VORAB;

62003CJ0412 Hotel Scandic Gasabäck VORAB;

62010CJ0285 Campsa VORAB;

ABGB §1090;

KStG 1988 §8 Abs2;

UStG 1994 §2 Abs3;

UStG 1994 §4 Abs1;

1. ABGB § 1090 heute

2. ABGB § 1090 gültig ab 01.01.1812

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

1. UStG 1994 § 4 heute
2. UStG 1994 § 4 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
3. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
4. UStG 1994 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. UStG 1994 § 4 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. UStG 1994 § 4 gültig von 20.07.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
7. UStG 1994 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 4 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. UStG 1994 § 4 gültig von 06.01.1995 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
10. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2013/15/0225 E 10. März 2016 2013/15/0223 E 10. März 2016 2013/15/0224 E 10. März 2016

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der XY, vertreten durch die K & E Wirtschafttreuhand GmbH in 8010 Graz, Hofgasse 3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Graz, vom 24. April 2013, Zl. RV/0186- G/12, betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Begründung

I. Sachverhalt und Verfahrensrömisch eins. Sachverhalt und Verfahren

1 Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Beschwerdeführerin, der Pfarrpfünde XY, wurde festgestellt, dass ab 2004 umfangreiche Umbau- und Sanierungsarbeiten an den in ihrem Alleineigentum stehenden Kanzlei-, Seminar-, Besprechungs-, Pastoral- und Nebenräumen durchgeführt worden waren. Die Räumlichkeiten seien in der Folge mittels diverser Mietverträge der Stadtpfarrkirche XY sowie anderen Mietern überlassen worden. Die Umbaukosten beliefen sich auf insgesamt 1.051.341,18 EUR + USt. Der umgebaute Gebäudekomplex bestand aus dem rund 555 m² großen Pfarrheim, das an die Pfarrkirche vermietet wurde, sowie weiteren anderweitig vermieteten Wohnungen (Ausmaß 29 % der Gesamtfläche).

2 Das Finanzamt nahm auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 wieder auf. Es beurteilte Pfarrpfünde und Pfarrkirche wirtschaftlich betrachtet als eine Unternehmenseinheit, erfasste in den neuen Sachbescheiden die Einnahmen aus der Vermietung an die Pfarrkirche nicht als steuerbare Umsätze und kürzte die Vorsteuern aliquot (nach m² Nutzfläche).

3 In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Beurteilung als wirtschaftliche Einheit und legte die Gründe dar, warum ihrer Ansicht nach zwei getrennt zu beurteilende Körperschaften öffentlichen Rechts vorlägen. Nach Art. II des Konkordats zwischen der Republik Österreich und dem Heiligen Stuhl käme Einrichtungen, die nach kanonischem Recht Rechtspersönlichkeit hätten, diese auch nach staatlichem Recht zu. Daher

seien die Pfarrpfünde als eigenständige Körperschaften öffentlichen Rechts anzusehen. Die Pfarrpfünde würden nach außen (nur) vom Pfarrer vertreten, die Pfarre hingegen in wirtschaftlichen Angelegenheiten vom Wirtschaftsrat. Die Aufgabe der Pfarrpfünde sei die Versorgung des Pfarrers mit dem nötigen Unterhalt, wohingegen die Aufgabe der Pfarre die Seelsorge sowie die Erhaltung und Verbreitung der katholischen Glaubenslehre sei. Eine Unternehmenseinheit sei in diesem Fall nicht denkbar, weil sie per definitionem die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit eines Unternehmers darstelle. Nach dem österreichischen UStG sei bei juristischen Personen eine Zusammenfassung nur über die Organschaft möglich. Diese werde aber gar nicht behauptet. 3 In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Beurteilung als wirtschaftliche Einheit und legte die Gründe dar, warum ihrer Ansicht nach zwei getrennt zu beurteilende Körperschaften öffentlichen Rechts vorlägen. Nach Artikel römisch zwei, des Konkordats zwischen der Republik Österreich und dem Heiligen Stuhl käme Einrichtungen, die nach kanonischem Recht Rechtspersönlichkeit hätten, diese auch nach staatlichem Recht zu. Daher seien die Pfarrpfünde als eigenständige Körperschaften öffentlichen Rechts anzusehen. Die Pfarrpfünde würden nach außen (nur) vom Pfarrer vertreten, die Pfarre hingegen in wirtschaftlichen Angelegenheiten vom Wirtschaftsrat. Die Aufgabe der Pfarrpfünde sei die Versorgung des Pfarrers mit dem nötigen Unterhalt, wohingegen die Aufgabe der Pfarre die Seelsorge sowie die Erhaltung und Verbreitung der katholischen Glaubenslehre sei. Eine Unternehmenseinheit sei in diesem Fall nicht denkbar, weil sie per definitionem die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit eines Unternehmers darstelle. Nach dem österreichischen UStG sei bei juristischen Personen eine Zusammenfassung nur über die Organschaft möglich. Diese werde aber gar nicht behauptet.

4 Im Jahr 2005 seien neue Mietverträge mit der Körperschaft öffentlichen Rechts "Stadtpfarrkirche" abgeschlossen worden. Laut verbindlichem Mietangebot sei ab Juli 2005 der Pfarrhof im Ausmaß von rund 609 m² an die Stadtpfarrkirche um 645 EUR pro Monat (inklusive Betriebskosten von 619,05 EUR) vermietet worden. Ab 1. Jänner 2011 sei eine Neuvermessung der vermieteten Räumlichkeiten (555,90 m²) sowie eine Anpassung der Miete auf

2.161 EUR (inklusive Betriebskosten) erfolgt. Gemäß Betriebskostenaufstellung würden weiters Räumlichkeiten an zwei Praktikanten, einen Mesner und die Kirchenbeitragsstelle vermietet, was vom Finanzamt als unternehmerische Tätigkeit beurteilt worden sei.

5 Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend führte sie unter näherem Hinweis auf Bestimmungen des Codex Iuris Canonici sowie auf das Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich vom 5. Juni 1933 aus, dass die Beschwerdeführerin ("Pfarrpfünde") und die "Pfarrkirche" zwei verschiedene Körperschaften öffentlichen Rechts darstellten. Dies spiegle sich auch darin wider, dass die Pfarrpfünde als grundbücherlicher Eigentümer zivilrechtlich eintragungsfähig seien.

6 Allerdings fehle es hinsichtlich der strittigen Gebrauchsüberlassung an einer wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin. Um festzustellen, ob ein Gegenstand (im Beschwerdefall das Gebäude) tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werde, seien alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen. Der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutze, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde, könne eine der Methoden zur Prüfung darstellen, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt werde. Dabei könne auch die Höhe der Einnahmen einen Gesichtspunkt darstellen, der zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehöre und neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung zu berücksichtigen sei (Hinweis auf EuGH vom 26. September 1996, Rs C- 230/94, Enkler, Rn 28 f).

7 Stelle man einen Vergleich an, zu welchen Bedingungen ein Investor ein Gebäude, dessen Errichtung 1.051.341,18 EUR + 20 % USt koste, vermieten würde, so müsse die monatliche Nettomiete - selbst wenn man (anders als ein fremder Investor) Unwägbarkeiten wie Mieterwechsel, Bewirtschaftungskosten, Anschaffungskosten für Grund und Boden u.ä. völlig außer Acht lasse - mindestens 3.448,77 EUR + Betriebskosten + USt betragen. Diese fiktive Nettomiete errechne sich entsprechend der Erläuterung in der mündlichen Verhandlung, indem die Errichtungskosten durch den Vervielfältiger von 29,1 dividiert würden (dies entspreche einem Kapitalisierungszinssatz von nur 3 % bei einer Nutzungsdauer von 70 Jahren; Hinweis auf die Tabelle in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁴, 222) und jährliche Instandhaltungskosten von geschätzt 0,5 % der Errichtungskosten dazugezählt würden. Ausgehend davon, dass vom gesamten Komplex rund 71 % an die Pfarrkirche vermietet worden seien, würde ein fremder Investor dafür 2.448,63 EUR + Betriebskosten verrechnen. Tatsächlich seien zunächst nur 26 EUR Nettomiete, ab 2011

1.542 EUR Nettomiete verrechnet worden. Dabei seien nur die Renovierungskosten und nicht der Wert des Altbestandes berücksichtigt worden.

8 Auch wenn es im Geschäftsleben üblich sei, ein Gebäude nach den Wünschen des Mieters zu errichten, werde in einem derartigen Fall jeder Vermieter so kalkulieren, dass er neben seinen Kosten einen Überschuss erziele. Durch die Erklärung der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung, dass sie die Miete nach den Betriebskosten und der Abschreibung sowie einem kleinen Aufschlag von ca 1 % berechnet habe, werde deutlich, dass sie nicht wie ein fremder Investor gehandelt habe. Auch könne ein Investor nicht damit kalkulieren, dass er die Miete um fast 6.000 % (von 26 EUR auf 1.542 EUR) erhöhen könne, weshalb diese erhöhte Miete bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit eigentlich außer Betracht bleiben sollte.

9 Zu bedenken sei auch, dass das Gebäude nur eingeschränkt verwertbar sei: Die Nutzung eines Pastoralhauses außerhalb der Kirche sei nicht denkbar. Vielmehr sei es so, dass die Nutzung des Pastoralhauses im Rahmen der durch öffentliche Gewalt übertragenen Aufgaben ("Hoheitsverwaltung") geschehe, was eine wirtschaftliche Tätigkeit ausschließe. Die im Codex Iuris Canonici festgelegte Aufgabe der Kirche sei es, das Evangelium zu verkünden (vgl. Can 756 CIC 1983). Diese Aufgabe sei dem Papst und dem Bischofskollegium anvertraut, die sich dabei auch ihrer Mitarbeiter, der Priester, bedienten (Can 757 CIC 1983). Der Pfarrer (ein Priester) wiederum sei verpflichtet, dafür zu sorgen, dass das Wort Gottes unverfälscht verkündet werde, dass Werke unterstützt würden, die den Geist des Evangeliums förderten, auch in Bezug auf die soziale Gerechtigkeit (Can 528 CIC 1983). Wenn also ein Pfarrer die ihm anvertrauten Pfarrpründe dazu nütze, Werke zu unterstützen, die den Geist des Evangeliums förderten (im Beschwerdefall die Nutzung eines Gebäudes für pastorale Zwecke), so handle er diesbezüglich im Rahmen der "Hoheitsverwaltung". Dass er dieses auch in Abstimmung mit der ihm hierarchisch übergeordneten Diözese tue (die Verträge seien von der Diözese genehmigt worden), unterstreiche nur den hoheitlichen Charakter. Die Pfarrpründe hätten die Aufgabe, dem Pfarrer einen angemessenen Unterhalt zu sichern. Dieser angemessene Unterhalt sei notwendig für das Funktionieren der Pfarre, die ohne Pfarrer ihren Zweck (Erhaltung und Verbreitung der katholischen Glaubenslehre) nicht erreichen könne. Reichten die Mittel aus den Pfarrpründen für einen angemessenen Unterhalt nicht aus, schieße die Diözese sonstige Einkünfte zu. Für die Diözese bedeute es damit, dass sie für den Unterhalt des Pfarrers höhere ergänzende Zuschüsse aufwende, für die Pfarre aber geringere Mittel zur Verfügung stellen müsse, weil die Pfarre ihre Aufwendungen günstiger abdecken könne. Im Ergebnis werde jedenfalls immer der hoheitliche Zweck erfüllt.

9 Zu bedenken sei auch, dass das Gebäude nur eingeschränkt verwertbar sei: Die Nutzung eines Pastoralhauses außerhalb der Kirche sei nicht denkbar. Vielmehr sei es so, dass die Nutzung des Pastoralhauses im Rahmen der durch öffentliche Gewalt übertragenen Aufgaben ("Hoheitsverwaltung") geschehe, was eine wirtschaftliche Tätigkeit ausschließe. Die im Codex Iuris Canonici festgelegte Aufgabe der Kirche sei es, das Evangelium zu verkünden (vgl. Can 756 CIC 1983). Diese Aufgabe sei dem Papst und dem Bischofskollegium anvertraut, die sich dabei auch ihrer Mitarbeiter, der Priester, bedienten (Can 757 CIC 1983). Der Pfarrer (ein Priester) wiederum sei verpflichtet, dafür zu sorgen, dass das Wort Gottes unverfälscht verkündet werde, dass Werke unterstützt würden, die den Geist des Evangeliums förderten, auch in Bezug auf die soziale Gerechtigkeit (Can 528 CIC 1983). Wenn also ein Pfarrer die ihm anvertrauten Pfarrpründe dazu nütze, Werke zu unterstützen, die den Geist des Evangeliums förderten (im Beschwerdefall die Nutzung eines Gebäudes für pastorale Zwecke), so handle er diesbezüglich im Rahmen der "Hoheitsverwaltung". Dass er dieses auch in Abstimmung mit der ihm hierarchisch übergeordneten Diözese tue (die Verträge seien von der Diözese genehmigt worden), unterstreiche nur den hoheitlichen Charakter. Die Pfarrpründe hätten die Aufgabe, dem Pfarrer einen angemessenen Unterhalt zu sichern. Dieser angemessene Unterhalt sei notwendig für das Funktionieren der Pfarre, die ohne Pfarrer ihren Zweck (Erhaltung und Verbreitung der katholischen Glaubenslehre) nicht erreichen könne. Reichten die Mittel aus den Pfarrpründen für einen angemessenen Unterhalt nicht aus, schieße die Diözese sonstige Einkünfte zu. Für die Diözese bedeute es damit, dass sie für den Unterhalt des Pfarrers höhere ergänzende Zuschüsse aufwende, für die Pfarre aber geringere Mittel zur Verfügung stellen müsse, weil die Pfarre ihre Aufwendungen günstiger abdecken könne. Im Ergebnis werde jedenfalls immer der hoheitliche Zweck erfüllt.

10 Nichts anderes ergebe sich aus der Rechtsprechung des VwGH. Sei eine Tätigkeit dem Hoheitsbetrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen (= Ausübung einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt), scheide die Annahme eines fiktiven Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs 3 UStG aus. Bei Kirchen und kirchlichen Einrichtungen sei der Hoheitsbetrieb durch Kirchenrecht vorgegeben.

10 Nichts anderes ergebe sich aus der

Rechtsprechung des VwGH. Sei eine Tätigkeit dem Hoheitsbetrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen (= Ausübung einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt), scheide die Annahme eines fiktiven Betriebes gewerblicher Art iSd Paragraph 2, Absatz 3, UStG aus. Bei Kirchen und kirchlichen Einrichtungen sei der Hoheitsbetrieb durch Kirchenrecht vorgegeben.

11 Dementsprechend gehe auch die belangte Behörde davon aus, dass die hoheitliche Nutzung von Gebäuden eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit darstelle. Selbst wenn über die Zurverfügungstellung der Gebäude formelle Mietverträge abgeschlossen würden, sei die Überlassung nur Ausfluss einer gesetzlichen Verpflichtung und damit dem hoheitlichen, nicht wirtschaftlichen Bereich der Körperschaft öffentlichen Rechts zuzurechnen.

12 Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde.

II. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:römisch zwei. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Im Beschwerdefall ist strittig, ob die beschwerdegegenständliche Überlassung der Nutzung von Räumlichkeiten durch die Pfarrpründe XY als Körperschaft öffentlichen Rechts an die Stadtpfarrkirche als weitere Körperschaft öffentlichen Rechts eine unternehmerische Tätigkeit darstellt.

14 Dabei ist zu beachten, dass es nach der Rechtsprechung des EuGH für die Qualifikation eines Umsatzes als "entgeltlicher Umsatz" grundsätzlich unerheblich ist, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über den Selbstkosten ausgeführt wird. Dieser Begriff setzt nämlich lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und der Gegenleistung voraus, die der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten hat (EuGH vom 9. Juni 2011, C-285/10, Campsa, Rn. 25; vom 20. Januar 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Rn. 22 sowie vom 8. März 1988, 102/86, Apple and Pear, Rn. 12).

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung allerdings darauf hingewiesen, dass der Inhalt des Begriffs der "Vermietung und Verpachtung" in § 2 Abs. 3 UStG 1994 sich vom übrigen Vermietungsbegriff im UStG unterscheide und enger auszulegen ist. Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 4 der 6. Richtlinie (nunmehr Art. 13 Abs. 2 der MwSt-System-RL) erlaubt es nämlich den Mitgliedstaaten, bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten (dazu zählt u. a. nach Art. 135 Abs. 1 lit. I der MwSt-System-RL die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten zu behandeln, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Mit § 2 Abs. 3 UStG 1994 ist diese Ermächtigung in dem Sinne genutzt worden, dass für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlichrechtliche Körperschaften eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien besteht. Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht demnach nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag zu begründen (vgl. VwGH vom 3. September 2008, 2003/13/0086, sowie vom 27. November 2014, 2012/15/0145). 15 Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung allerdings darauf hingewiesen, dass der Inhalt des Begriffs der "Vermietung und Verpachtung" in Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 sich vom übrigen Vermietungsbegriff im UStG unterscheide und enger auszulegen ist. Artikel 4, Absatz 5, Unterabsatz 4 der 6. Richtlinie (nunmehr Artikel 13, Absatz 2, der MwSt-System-RL) erlaubt es nämlich den Mitgliedstaaten, bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten (dazu zählt u. a. nach Artikel 135, Absatz eins, Litera I, der MwSt-System-RL die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten zu behandeln, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Mit Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 ist diese Ermächtigung in dem Sinne genutzt worden, dass für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlichrechtliche Körperschaften eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien besteht. Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht demnach nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag zu begründen vergleiche , VwGH vom 3. September 2008, 2003/13/0086, sowie vom 27. November 2014, 2012/15/0145).

16 Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall keine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 angenommen und dies darauf gestützt, dass ein fremder Investor für ein vergleichbares Gebäude eine deutlich höhere Nettomiete verlangen würde. Durch die Erklärung der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung, dass sie die Miete nach den Betriebskosten und der Abschreibung sowie einem kleinen Aufschlag von ca. 1 % berechnet habe, werde deutlich, dass sie nicht wie ein fremder Investor gehandelt habe. 16 Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall keine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 angenommen und dies darauf gestützt, dass ein fremder Investor für ein vergleichbares Gebäude eine deutlich höhere Nettomiete

verlangen würde. Durch die Erklärung der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung, dass sie die Miete nach den Betriebskosten und der Abschreibung sowie einem kleinen Aufschlag von ca. 1 % berechnet habe, werde deutlich, dass sie nicht wie ein fremder Investor gehandelt habe.

17 Damit hat die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt. Die Rechtsprechung hat angesichts des dargestellten unionsrechtlichen Ermächtigungsspielraums für das UStG 1994 aus dem allgemeinen Zivilrecht eine Untergrenze für Mietentgelte im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit von Körperschaften öffentlichen Rechts abgeleitet. Demnach reicht eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu begründen (vgl. dazu auch bereits VwGH vom 11. Dezember 1996, 94/13/0025, sowie aus dem zivilrechtlichen Schrifttum beispielsweise Würth in Rummel, ABGB3, § 1090 Rz 3, sowie Pesek in Schwimann/Kodek, ABGB4 § 1090 Rz 32 ff, mwN). 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 allerdings idR nicht. 17 Damit hat die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt. Die Rechtsprechung hat angesichts des dargestellten unionsrechtlichen Ermächtigungsspielraums für das UStG 1994 aus dem allgemeinen Zivilrecht eine Untergrenze für Mietentgelte im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit von Körperschaften öffentlichen Rechts abgeleitet. Demnach reicht eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 zu begründen vergleiche , dazu auch bereits VwGH vom 11. Dezember 1996, 94/13/0025, sowie aus dem zivilrechtlichen Schrifttum beispielsweise Würth in Rummel, ABGB3, Paragraph 1090, Rz 3, sowie Pesek in Schwimann/Kodek, ABGB4 Paragraph 1090, Rz 32 ff, mwN). 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 allerdings idR nicht.

18 Wird eine für die Anerkennung eines Mietvertrages zivilrechtlich erforderliche Mindestmiete nicht erreicht, kann nicht von einem entgeltlichen Mietverhältnis ausgegangen werden und ist die Gebrauchsüberlassung dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen. Diesbezügliche Feststellungen hat die belangte Behörde im Beschwerdefall für die Streitjahre jedoch unterlassen.

19 Darüber hinaus hat die belangte Behörde eine wirtschaftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin auch deshalb verneint, weil die Nutzung des Pastoralgebäudes der (finanziellen) Unterstützung des Funktionierens der Pfarre diene und schon deshalb dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts in inhaltlicher Hinsicht zuzuordnen sei.

20 Mit diesen Ausführungen hat die belangte Behörde die Rechtslage ebenso verkannt. Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende (vgl. VwGH vom 4. Februar 2009, 2006/15/0220, sowie vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203, mwN). Auf den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung kommt es dabei nicht an (vgl. nochmals VwGH vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203). 20 Mit diesen Ausführungen hat die belangte Behörde die Rechtslage ebenso verkannt. Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende vergleiche , VwGH vom 4. Februar 2009, 2006/15/0220, sowie vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203, mwN). Auf den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung kommt es dabei nicht an vergleiche , nochmals VwGH vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203).

21 Von einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt kann im Falle der Vermietung von Räumlichkeiten eines Pastoralgebäudes keine Rede sein, wird diese doch unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt, denen private Wirtschaftsteilnehmer unterliegen. Insoweit ist auch die belangte Behörde bei der Vermietung anderer Räumlichkeiten desselben Pastoralgebäudes zutreffend von einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausgegangen.

22 Damit vermag auch der zweite Begründungsansatz der belangten Behörde allein den angefochtenen Bescheid und dessen Zuordnung der streitigen Gebrauchsüberlassung zum Hoheitsbereich der Beschwerdeführerin nicht zu tragen.

23 Die belangte Behörde hätte somit vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs feststellen müssen, ob eine für die Anerkennung eines Mietvertrages zivilrechtlich erforderliche Mindestmiete in den Streitjahren erreicht worden ist oder nicht. Sollte sich erst für ein späteres Jahr hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen (gemischt genutzten) Grundstücks ergeben, dass auch die streitgegenständlichen Gebäudeteile unternehmerisch genutzt werden, wäre ein Vorgehen nach Art. 168a MWSt-System-RL zu prüfen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 12, Rz 294). 23 Die belangte Behörde hätte somit vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs feststellen müssen, ob eine für die Anerkennung eines Mietvertrages zivilrechtlich erforderliche Mindestmiete in den Streitjahren erreicht worden ist oder nicht. Sollte sich erst für ein späteres Jahr hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen (gemischt genutzten) Grundstücks ergeben, dass auch die streitgegenständlichen Gebäudeteile unternehmerisch genutzt werden, wäre ein Vorgehen nach Artikel 168 a, MWSt-System-RL zu prüfen vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 12,, Rz 294).

24 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen prävalierender inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. 24 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen prävalierender inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

25 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. 25 Die Kostenentscheidung gründet sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , II Nr. 455.

26 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. 26 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 10. März 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013150222.X00

Im RIS seit

12.04.2016

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at