

TE Vwgh Erkenntnis 2005/3/9 2001/13/0273

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 09.03.2005

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1090;
ABGB §981;
BAO §114;
BAO §115 Abs1;
B-VG Art18 Abs1;
UStG 1972 §2 Abs3;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Keidel LL.M., über die Beschwerde der Marktgemeinde N, vertreten durch Dr. Franz Nistelberger, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Stock im Eisen-Platz 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat XIa) vom 2. Oktober 2001, GZ. RV/164- 11/13/97, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über die Jahre 1992 bis 1994 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gemeinde machte in ihren Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1989 bis 1994 Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung eines Zubaus zur bestehenden Volksschule geltend.

Nach den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung umfasste der Zubau im Erdgeschoss einen 290 m²

großen Turnsaal und im Untergeschoss eine rund 306 m² große Mehrzweckhalle sowie eine rund 58 m² große Sauna. Aus der Benützung des Turnsaals seien im Schnitt der Jahre 1990 bis 1994 nur Einnahmen von jährlich 39.419 S erzielt worden. Da diese, den Betrag von 40.000 S nicht übersteigenden Einnahmen nicht von wirtschaftlichem Gewicht seien, liege - so die Prüferin in ihrem Bericht vom 7. Februar 1997 - kein Betrieb gewerblicher Art vor. Ebenso wenig könne von einer "Vermietung und Verpachtung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes" gesprochen werden, weil die Benutzer der Halle nicht einmal jenen Aufwand tragen würden, welchen die Überlassung der Halle zum Gebrauch mit sich bringe. Ordne man dem Turnsaal auf Grund seiner Fläche 48% der gesamten Anschaffungskosten in Höhe von rund 18 Mio. S netto zu und scheide man die schulische Nutzung von ca. 25% aus, so verblieben 6.480.000 S, welche bei jährlichen Einnahmen von rund 40.000 S erst in einem Zeitraum von 162 Jahren amortisiert werden könnten. Damit liege keine unternehmerische Nutzung der Turnhalle vor und stehe ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Aus der Überlassung der Veranstaltungshalle würden erst seit Herbst 1993 Einnahmen (1993 18.119 S und 1994 23.940 S) erzielt. Auch diese Einnahmen seien nicht von wirtschaftlichem Gewicht, sodass sie keinen Betrieb gewerblicher Art begründen könnten. Eine "Vermietung und Verpachtung" liege nicht vor, weil der "Amortisationszeitraum" für die Veranstaltungshalle ebenfalls mehr als 100 Jahre betragen würde.

Eine Zusammenfassung der beiden Bereiche zu einem einzigen Betrieb gewerblicher Art sei nicht möglich, weil

"-

die Benützung eines Turnsaales mit seinem besonderen Schwingboden, den Turngeräten und den sanitären Anlagen (Umkleidegarderoben) sich ganz anders zeigt, als der Betrieb des Mehrzweckraumes, bestehend aus Podium, Bühne, Beschallungsanlage, Ausstattung mit zusammenstellbaren Sesseln und Tischen.

-
ein enger technisch, wirtschaftlich-wechselseitiger und organisatorischer Zusammenhang nicht gegeben ist. Die Benützung der jeweiligen Säle erfolgt unabhängig voneinander. Der Turnsaal kann ausschließlich im sportlichen Bereich genutzt werden, während die darunter befindliche Mehrzweckhalle ausschließlich für gesellschaftliche Veranstaltungen genutzt wird. Beide Säle haben einen eigenen Ein- bzw. Zugang. Für die Benützung der beiden Räume gibt es unterschiedliche Tarife."

Was die Sauna anlange, seien im Schnitt der Jahre 1990 bis 1994 Nettoeinnahmen von jährlich rund 30.000 S erzielt worden. Auch diese Einnahmen lägen unter jener Grenze, ab der von einem Betrieb gewerblicher Art gesprochen werden könnte.

Da der Turnsaal, die Veranstaltungshalle und die Sauna demnach nicht unternehmerisch genutzt würden, stellten die bisher erklärten Einnahmen keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1972 dar und seien die geltend gemachten Vorsteuern nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt schloss sich in seinen mit 19. März 1997 datierten Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 1989 bis 1994 der Rechtsansicht der Prüferin an.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung verwies die beschwerdeführende Gemeinde auf eine beim Finanzamt am 25. April 1989 stattgefundene Besprechung zum "Problem der Vorsteuerabzugsberechtigung", aus deren behauptetem Verlauf die Beschwerdeführerin ableitete, dass ihr unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben der gegenständlich strittige Vorsteuerabzug nicht verwehrt werden dürfe. Dass es seitens des Finanzamtes über den Inhalt der Rechtsauskunft keine Dokumentation gebe, stehe dem nicht entgegen. Auch seien die vor der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre nicht deshalb vorläufig ergangen, weil eine endgültige Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung noch nicht möglich gewesen sei, vielmehr habe das Finanzamt schon vor der Errichtung des Zubaus, ohne dies zu begründen, (lediglich) vorläufige Veranlagungen vorgenommen. In der Sache selbst brachte die Beschwerdeführerin vor, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, Turnsaal, Veranstaltungshalle und Sauna seien nicht unternehmerisch genutzt, weder aus den Steuergesetzen noch aus dem ABGB abzuleiten sei. Der Begriff des Anerkennungszinses sei im ABGB nicht vorgesehen. Die vom Finanzamt vorgenommene getrennte Betrachtung der einzelnen Bereiche könne dem § 2 KStG 1988 ebenso wenig entnommen werden wie die von der Prüferin ins Treffen geführte Umsatzgrenze von 40.000 S.

In persönlichen Vorsprachen von Vertretern der beschwerdeführenden Gemeinde bei der belangten Behörde wurde ergänzend vorgebracht, dass auf Grund der "intensiven sportlichen Tätigkeiten der Vereine" Sauna und Turnsaal als

wirtschaftliche Einheit zu sehen seien und die Einnahmen aus der Vermietung der zusätzlichen Kellerräumlichkeiten als Veranstaltungssaal zur Finanzierung des Turnsaals beitragen sollten. Weiters wurden die Bemessungsgrundlagen für den Fall einer teilweise stattgebenden Berufungsentscheidung u.a. insoweit außer Streit gestellt, als die auf Grund der Nutzung des Turnsaals durch die Volksschule nicht abziehbaren Vorsteuern der Jahre 1989 bis 1994 von der belangten Behörde mit insgesamt 404.266,88 S beziffert wurden und festgehalten wurde, dass ab dem Jahr 1992 Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung der Veranstaltungshalle angefallen waren.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung insoweit teilweise stattgegeben, als die auf die Sauna und den Turnsaal entfallenden Vorsteuern (nach Ausscheiden des angeführten Anteils für die Benützung des Turnsaales durch die Volksschule) zum Abzug zugelassen wurden. Zum Vorbringen, es läge eine verbindliche Rechtsauskunft des Finanzamtes vor, stellte die belangte Behörde fest, dass das nur von Vertretern der beschwerdeführenden Gemeinde im Jahr 1995 angefertigte Gedächtnisprotokoll über die im Jahr 1989 stattgefundene Besprechung keinen vollen Beweis für das Vorliegen einer entsprechenden Zusage des Finanzamtes liefere. Zum einen sei das Schriftstück nur von Vertretern der Beschwerdeführerin unterzeichnet, zum anderen bestehe auf Grund des "überlangen Zeitunterschiedes zwischen Besprechung und Protokollierung" die Möglichkeit, dass Äußerungen der Behördenvertreterin fehlerhaft bzw. missverständlich im Sinne der Beschwerdeführerin festgehalten worden seien. Aus dem Gedächtnisprotokoll sei für die belangte Behörde nur erkennbar, dass seitens des Finanzamtes grundsätzlich über die Möglichkeiten eines Vorsteuerabzuges informiert und die Verwaltungspraxis dargelegt worden sei. Eine konkretere Auskunft könne schon deshalb nicht erteilt worden sein, weil sich die Beschwerdeführerin damals über die möglichen Einnahmen aus dem Veranstaltungssaal selbst noch im Unklaren gewesen sei. Auch die künftige Nutzung des Turnsaales und der Sauna seien zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestanden.

Nach Wiedergabe der Bestimmungen des § 12 Abs. 1 UStG 1972 und des § 2 Abs. 1 und 3 leg. cit. sowie des § 2 Abs. 1 KStG 1988 wird im angefochtenen Bescheid sodann ausgeführt, eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb sei nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung bestehe. Dies treffe nach Ansicht der belangten Behörde für Turnsaal und Sauna zu. Auf Grund der Mieterstruktur - Hauptmieter sei in den Streitjahren ein Sportverein mit seinen Leistungsgruppen gewesen - sei es notwendig gewesen, gleichzeitig mit der Miete des Turnsaales auch die Saunabenützung anzubieten. Wie aus dem Mietvertrag ersichtlich sei, sei die Möglichkeit der Saunabenützung vom Mieter verlangt worden. Die im Leistungssport notwendige Nachbehandlung der Gelenke und Muskeln im Rahmen des Saunabesuches stelle sich solcherart als Ergänzung der zuvor im Turnsaal ausgeübten Tätigkeit dar. Da die Beschwerdeführerin in den "Betriebsjahren 1990 bis 1994" aus dem Betrieb von Turnsaal und Sauna zusammen genommen Einnahmen in einer jährlich 40.000 S jeweils übersteigenden Höhe erzielt habe, sei davon auszugehen, dass sich die Tätigkeit aus der Gesamttätigkeit der Körperschaft wirtschaftlich herausgehoben habe und daher als Betrieb gewerblicher Art zu qualifizieren sei. Solcherart stehe der Beschwerdeführerin "im Umfang ihrer Tätigkeit für Turnsaal und Sauna" ein Vorsteuerabzug zu.

Während Turnsaal und Sauna bereits im Jahr 1990 in Betrieb gegangen seien, sei dies für die Veranstaltungshalle erst ab Oktober 1993 der Fall gewesen. Allein daraus sei schon ersichtlich, dass zwischen der Veranstaltungshalle und den anderen Einrichtungen keine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung bestehe. Unterstrichen werde dies durch den Umstand, dass die Veranstaltungshalle sowohl einen eigenen Eingang habe als auch baulich von den anderen Teilen getrennt sei und für ihre Benützung unterschiedliche Tarife gelten würden.

Da die aus dem Betrieb der Veranstaltungshalle erzielten Einnahmen (im Jahr 1993 von 18.110 S und im Jahr 1994 von 23.940 S) wirtschaftlich von keinerlei Gewicht seien, könne "diese Tätigkeit" von der belangten Behörde nicht als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert werden, sodass ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Nach § 12 Abs. 1 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden Umsatzsteuergesetzes 1972 (im Folgenden: UStG) sind nur Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1966 bzw. 1988) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt jedoch - unter anderem - stets die Vermietung und Verpachtung

von Grundstücken durch öffentlichrechtliche Körperschaften.

Zum auch in der Beschwerde erhobenen Vorwurf, mit der Versagung des Vorsteuerabzuges habe die belangte Behörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, ist zunächst zu sagen, dass dieser Grundsatz nur insoweit Auswirkungen zeitigt, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2001, 98/15/0065), und dass ein solcher im Beschwerdefall für die Verwaltungsbehörde nicht gegeben war. Solcherart sind die Beschwerdeausführungen, die sich gegen die Beweiswürdigung wenden und der belangten Behörde vorwerfen, sie hätte das Vorliegen einer das Recht auf Vorsteuerabzug bejahenden mündlich erteilten Rechtsauskunft feststellen müssen, von vornherein nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nur eine Einrichtung anzusehen, die - wenn auch ohne Gewinnerzielungsabsicht - einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt. Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt, ist nur dann anzunehmen, wenn es sich um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht handelt, wobei es bei Tätigkeiten, die (wie hier) der Einnahmenerzielung dienen, auf das wirtschaftliche Gewicht der erzielten Einnahmen ankommt. Eine Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts wird sohin erst dann zum Betrieb gewerblicher Art, wenn die Einnahmen von einigem wirtschaftlichen Gewicht sind (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 13. Dezember 1989, 88/13/0212, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Im Sinne dieser Rechtsprechung hat die belangte Behörde dem "Betrieb der Veranstaltungshalle" den Charakter eines Betriebes gewerblicher Art mit der Begründung abgesprochen, dass die daraus erzielten Einnahmen für sich genommen nicht von wirtschaftlichem Gewicht seien und eine Zusammenrechnung dieser Einnahmen mit jenen aus dem "Betrieb des Turnsaales und der Sauna" mangels ausreichender Verflechtung dieser Tätigkeiten nicht vorzunehmen sei.

Dass die Vermietung der Veranstaltungshalle nach der maßgeblichen Verkehrsauffassung Teil einer anderen gewerblichen Tätigkeit der beschwerdeführenden Gemeinde ist, wird mit dem Beschwerdevorbringen, Turnsaal, Sauna und Veranstaltungshalle würden über eine gemeinsame Heizanlage verfügen, unter einer einheitlichen Leitung stehen und im Voranschlag der Gemeinde unter einem einheitlichen Budgetansatz geführt, nicht aufgezeigt.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, selbst unter der Annahme, dass keine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von Veranstaltungshalle, Turnsaal und Sauna vorliege, sei der Vorsteuerabzug für die Veranstaltungshalle zu Unrecht versagt worden, weil die Vermietung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts auch dann, wenn sie nicht von wirtschaftlichem Gewicht sei, stets als unternehmerische Tätigkeit gelte.

Es trifft zu, dass die Wortfolge "jedoch stets" in § 2 Abs. 3 UStG gegen eine Gleichstellung der Vermietung und Verpachtung mit den "echten" Betrieben gewerblicher Art im Sinne des ersten Satzes des § 2 Abs. 3 zweiter Satz UStG spricht und Körperschaften des öffentlichen Rechts mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auch dann eine Unternehmertätigkeit entfalten, wenn sich die Vermietung und Verpachtung innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts nicht wirtschaftlich heraushebt oder keine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht darstellt (vgl. das auch eine Mehrzwekhalle betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 1982, 81/15/0072, Slg. Nr. 5.650/F).

Ob eine Vermietung oder Verpachtung eines Grundstückes im bezeichneten Sinne vorliegt, ist nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Ein Bestandvertrag ist nach § 1090 ABGB ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Wesentlicher Bestandteil eines Bestandvertrages ist somit die Vereinbarung eines bestimmten Preises, also eines Entgelts für die Gebrauchsüberlassung. Kein derartiges Entgelt liegt vor, wenn der Nutzer nur die - auch vom Entlehner nach § 981 ABGB zu bestreitenden - "mit dem ordentlichen Gebrauch verbundenen Kosten" zu tragen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 94/13/0025, mit weiteren Nachweisen).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde keinerlei Feststellungen zum Inhalt der Vereinbarungen getroffen, welche der diesbezüglichen Einnahmenerzielung der Beschwerdeführerin zu Grunde liegen, sodass es dem Verwaltungsgerichtshof verwehrt ist, die rechtliche Einordnung der Gebrauchsüberlassung insbesondere unter dem

Gesichtspunkt der Entgeltlichkeit vorzunehmen. Soweit in der Gegenschrift der belangten Behörde auf Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen wird, aus denen hervorgehe, dass ein die Unkosten deckendes Entgelt nicht vorliege, vermögen diese Feststellungen - abgesehen davon, dass die einem Bescheid fehlende Begründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann - den angefochtenen Bescheid schon deswegen nicht zu tragen, weil die im Prüfungsbericht vorgenommene bloße Gegenüberstellung der Kosten der Veranstaltungshalle und der tatsächlich erzielten Einnahmen jedenfalls dann keinen Rückschluss auf die Entgeltlichkeit der Gebrauchsüberlassung erlaubt, wenn wie im Beschwerdefall keine durchgehende Vermietung - in der Beschwerde ist von "tageweisen" Vermietungen die Rede - erfolgt.

Die Unzulänglichkeit des zur wirtschaftlichen Nutzung der Veranstaltungshalle festgestellten Sachverhaltes lässt eine verlässliche Beurteilung der Übereinstimmung des angefochtenen Bescheides mit dem Gesetz nicht zu, sodass der angefochtene Bescheid mit einem relevanten Begründungsmangel behaftet ist. Nach dem unbestrittenen Ergebnis des Ermittlungsverfahrens sind Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb der Veranstaltungshalle allerdings erst ab dem Jahr 1992 angefallen. Soweit mit dem angefochtenen Bescheid auch über die Jahre 1989 bis 1991 abgesprochen wird, erweist sich die Beschwerde, die den angefochtenen Bescheid zwar ohne Einschränkung bekämpft, aber in ihren Beschwerdeausführungen keinerlei diesbezügliches Sachvorbringen enthält, somit als unbegründet und war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Im Übrigen, somit in seinem Abspruch über die Jahre 1992 bis 1994, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003. Wien, am 9. März 2005

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130273.X00

Im RIS seit

06.04.2005

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at