

TE Vwgh Erkenntnis 1997/10/28 93/14/0224

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.10.1997

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

KStG 1966 §2;

KStG 1988 §2;

UStG 1972 §2 Abs3;

UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

UStG 1972 §21 Abs6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der Gemeinde X, vertreten durch Dr. Walter Sarg, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Müllerstraße 27, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 21. Oktober 1993, 30.599-3/93, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Gemeinde, errichtete im Jahr 1987 im Anschluß an ein schon bestehendes Fußballstadion einen Sportplatz mit Leichtathletikanlage und Laufbahn, einen Kunstrasenplatz sowie ein dazugehöriges Gebäude mit Umkleidekabinen, Sanitäranlagen und Whirlpool (idF Sportanlagen). In unmittelbarer räumlicher Nähe befinden sich ein Freibad und ein Eislaufplatz.

In ihren Umsatzsteuererklärungen brachte die Beschwerdeführerin die Umsätze nach Unternehmenszweigen gegliedert zum Ansatz, wobei sie die Umsätze aus dem Freibad getrennt von den übrigen Umsätzen auswies. Die Umsätze aus den Sportanlagen ordnete sie dem Unternehmenszweig Vermietung und Verpachtung zu. Dabei machte sie im Jahr 1987 für die neu errichteten Sportanlagen Vorsteuern von rund 4,6 Mio S geltend.

Im Gefolge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt in

wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, wobei es zur Begründung auf die Ausführungen des Prüfers im gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht verwies. In diesem Bericht wird ausgeführt, die Sportanlagen würden von zwei näher bezeichneten Fußballvereinen für Wettkämpfe und Trainingszwecke sowie von ortsfremden Schulen entgeltlich benutzt, wobei einer dieser Fußballvereine die Sportanlagen für Trainingszwecke kostenfrei benutzen könne. Ortseigene Schulen und Sportvereine könnten die Sportanlagen kostenlos benutzen. Darüber hinaus stünden die Laufbahn und der Kunstrasenplatz allfälligen weiteren Interessenten kostenlos zur Verfügung. Körperschaften öffentlichen Rechts seien gemäß § 2 Abs 3 UStG 1972 hinsichtlich ihrer Betriebe gewerblicher Art als Unternehmer anzusehen. Dabei gelte auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken als Betrieb gewerblicher Art (§ 2 Abs 3 zweiter Satz UStG 1972). Ob eine Vermietung oder Verpachtung vorliege, sei nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen. Gebrauchsüberlassungen, die nicht auf Bestandverträgen beruhten, begründeten keinen Betrieb gewerblicher Art. Ein Mietzins, der nicht einmal die Betriebskosten abdecke, sei als wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallender Anerkennungszins zu beurteilen und stelle kein Entgelt für den Gebrauch einer Sache dar. Die aus dem Betrieb der Sportanlagen anfallenden Betriebskosten überstiegen die Mieteinnahmen um ein Mehrfaches. Die Sportanlagen seien somit kein Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs 3 zweiter Satz UStG 1972. Die Sportanlagen stellten jedoch auch keinen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs 3 erster Satz UStG 1972 dar. Die kurzfristige Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin sei zwar als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. Die Zurverfügungstellung der Sportanlagen erfolge jedoch insofern aus öffentlichem Interesse, als diese - wie bereits ausgeführt - auch unentgeltlich benutzt würden. Da sowohl privatwirtschaftliche als auch hoheitliche Tätigkeiten ausgeübt würden, liege ein sogenannter Mischbetrieb vor. Bei der Entscheidung, ob ein Betrieb gewerblicher Art oder ein Hoheitsbetrieb vorliege, komme es darauf an, welche Tätigkeit überwiege. Im Beschwerdefall sei dies an Hand der Anzahl der Benutzer der Sportanlagen zu entscheiden. Es lägen zwar hierüber keine Aufzeichnungen vor, doch sei aus dem Sachverhalt das Überwiegen der unentgeltlichen Nutzung einwandfrei abzuleiten. Der Eislaufplatz stelle keinen Betrieb gewerblicher Art dar, weil mit den daraus erzielten Umsätzen die Bagatellgrenze von 40.000 S nicht überschritten werde.

Im Berufungsverfahren brachte die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, das Freibad, der Eislaufplatz und die Sportanlagen bildeten als Sport- und Freizeitzentrum einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art und seien teilweise durch bauliche Anlagen miteinander verbunden. Teile der Sportanlagen, die Laufbahn und der Kunstrasenplatz könnten durch die Besucher des Freibades benutzt werden. Auch würden zum Teil Personal und Maschinen (zB Rasenmäher) wechselseitig verwendet. Mit den Sportanlagen werde jedoch auch für sich allein betrachtet eine überwiegend privatwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt, weswegen diese ebenso wie der Eislaufplatz, der ab dem Jahr 1991 als Kunsteisbahn betrieben werde, als Betriebe gewerblicher Art anzusehen seien.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Ansicht, zwischen der Beschwerdeführerin und denjenigen, die die Sportanlagen gegen Entgelt benutztten, hätten keine Bestandverhältnisse iSd § 1090 ABGB vorgelegen, weshalb die Sportanlagen nicht als fiktiver Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs 3 zweiter Satz UStG 1972 anzusehen seien. Die Beschwerdeführerin betreibe mit den Sportanlagen vielmehr eine Einrichtung, durch die mit Ausnahme der Laufbahn und des Kunstrasenplatzes eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfaltet werde und die auch eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit aufweise, weswegen die Sportanlagen als eigenständiger Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs 3 erster Satz UStG 1972 anzusehen seien. Aus der Gegenüberstellung der aus den Sportanlagen erzielten Einnahmen zu den angefallenen Aufwendungen ergebe sich, daß die Einnahmen nur einen Bruchteil der Aufwendungen deckten und im Lauf der Jahre noch weiter auseinanderklaffen (beginnend von 18 % der Einnahmen gegenüber den Aufwendungen im Jahr 1987 auf 6,7 % im Jahr 1992). Bei den Sportanlagen liege daher nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 Liebhaberei vor, weil bei der gewählten Bewirtschaftungsart nicht die geringste objektive Möglichkeit bestehe, in absehbarer Zukunft Gewinne zu erzielen. Darüber hinaus mangle es der Beschwerdeführerin auch an der entsprechenden Absicht, Gewinne zu erzielen, weil sie für die Laufbahn und den Kunstrasenplatz überhaupt keine und ansonsten nur geringe Entgelte verlange. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin bildeten das Freibad, der Eislaufplatz und die Sportanlagen keinen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (Sport- und Freizeitzentrum). Es sei vielmehr jeder dieser Betriebe für sich allein zu beurteilen, wobei zunächst zu bemerken sei, daß die Beschwerdeführerin das Freibad stets als eigenständigen Betrieb gewerblicher Art angesehen und die daraus erzielten Umsätze getrennt von den übrigen Umsätzen ausgewiesen habe. Die Umsätze aus den Sportanlagen seien hingegen dem Unternehmenszweig Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden. Zwar befindet sich das Freibad in unmittelbarer räumlicher Nähe der Sportanlagen und des

Eislaufplatzes. Das Freibad sei jedoch von den Sportanlagen und dem Eislaufplatz durch hohe Zäune getrennt und verfüge über einen eigenen Eingang sowie über eigenes Personal. Der Betrieb des Freibades, der Sportanlagen und des Eislaufplatzes sei auch nicht wechselweise verflochten, weil während des sommerlichen Badebetriebes die Sportanlagen weniger bzw. überhaupt nicht benutzt würden (Erholung des Rasens, Schulferien) und der Eislaufplatz nur im Winter betrieben werde. Die aus dem Eislaufplatz erzielten Umsätze hätten nicht einmal die Bagatellgrenze des § 21 Abs 6 UStG 1972 in der für die Streitjahre geltenden Fassung überschritten, weshalb dieser nicht als Betrieb gewerblicher Art anzusehen sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 12 Abs 1 UStG 1972 sind nur Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs 1 UStG 1972, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt i.S.d. § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 eine solche, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind gemäß § 2 Abs 3 UStG 1972 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1966 bzw. 1988) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art i.S.d. UStG 1972 gelten jedoch stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Tierkörpervernichtung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1989, 88/15/0163, mwA). Nicht die wirtschaftliche Gesamtbetätigung der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, sondern die einzelne Einrichtung bildet im Fall des Zutreffens der erforderlichen Voraussetzungen einen Betrieb gewerblicher Art. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb ist nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht. Ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art ist daher dann anzunehmen, wenn mehrere Einrichtungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind. Das trifft bei einem engen wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang, z.B. bei gegenseitiger Bedingtheit zwischen Herstellungs- und Handelsbetrieb, bei gemeinsamen Betriebseinrichtungen und Anlagen, gemeinschaftlichem Personal u.ä. zu. Merkmale für einen einheitlichen Betrieb sind insbesondere ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- oder Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktionen eines Betriebes gegenüber dem anderen sowie die Verwendung gleicher Rohstoffe. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. November 1991, 90/13/0098, 0099, mwA). Entscheidend sind dabei dieselben objektiven Grundsätze, die zur Lösung der Frage, ob ein Unternehmer verschiedene gewerbliche Tätigkeiten entfaltet, heranzuziehen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1981, 14/3642/80, 14/3888/80, Slg. Nr. 5593/F, mwA).

Die belangte Behörde hat das von der Beschwerdeführerin erst im Berufungsverfahren behauptete Vorliegen eines einheitlichen Betriebes gewerblicher Art in Form eines Sport- und Freizeitzentrums bestehend aus dem Freibad, dem Eislaufplatz und den Sportanlagen aus den bereits dargestellten Gründen verneint.

Die Beschwerdeführerin hält dem angefochtenen Bescheid unter nahezu wörtlicher Wiederholung ihres Berufungsvorbringens entgegen, das Freibad befindet sich in unmittelbarer räumlicher Nähe der Sportanlagen und könnten dessen Besucher auch das Gelände der Sportanlagen für Ballspiele usw. mitbenutzen. Überdies würden zum Teil Personal sowie Geräte und Maschinen wechselseitig verwendet.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die von der belangten Behörde getroffene Entscheidung als unrichtig erkennen

zu lassen. Die Beschwerdeführerin zeigt weder eine gegenseitige Bedingtheit wie zB zwischen einem Herstellungs- und einem Handelsbetrieb noch die wesentliche Verwendung gemeinsamer Betriebseinrichtungen und Anlagen oder gemeinschaftlichen Personals auf. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit der Benutzung der Sportanlagen durch die Besucher des Freibades sowie auf die begrenzte gemeinsame Nutzung von Personal sowie Geräten und Maschinen verweist, kommt diesen Umständen keine so weitreichende Bedeutung zu, die geeignet wäre, die nicht gleichartige Tätigkeit des jeweils anderen Betriebes so zu ergänzen, daß aus ihnen ein einheitlicher Betrieb würde.

Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang nachzuweisen versucht, die Sportanlagen bildeten für sich allein genommen einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art, ist ihr entgegenzuhalten, daß dies von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt worden ist.

Die belangte Behörde hat jedoch die Sportanlagen mit der Begründung, bei der gewählten Bewirtschaftungsart bestehe nicht die geringste objektive Möglichkeit, in absehbarer Zukunft Gewinne zu erzielen, als Liebhaberei nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 angesehen.

Die Beschwerdeführerin bekämpft dies lediglich mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen, bei einem Betrieb gewerblicher Art sei die Absicht, Gewinne zu erzielen, nicht erforderlich.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Die Qualifikation einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ist nicht auf Unternehmen bestimmter Rechtsform beschränkt bzw können hievon sowohl Körperschaften des Privatrechts als auch öffentlich-rechtliche Körperschaften betroffen sein (vgl die hg Erkenntnisse vom 3. November 1983, 83/15/0126, und vom 19. Oktober 1987, 86/15/0105). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, daß bei der von ihr gewählten Bewirtschaftungsart Gewinne überhaupt nicht erwirtschaftet werden können. Wie sich aus der Aktenlage ergibt, hat die Beschwerdeführerin einem der beiden Fußballvereine Subventionen gewährt, die etwa jenen Beträgen entsprochen haben, die dieser Fußballverein für die Benutzung der Sportanlagen entrichtet hat. Damit sind aber die von diesem Fußballverein für die Benutzung der Sportanlagen entrichteten Beträge nicht bei der Ermittlung des Kostendeckungsgrades zum Ansatz zu bringen. Vielmehr lag eine unentgeltliche Überlassung der Sportanlagen vor, die dadurch erreicht worden ist, daß den an die Beschwerdeführerin entrichteten Beträgen etwa gleich hohe Subventionen gegenüberstanden (vgl das hg Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 94/13/0025, mwA). Unter Berücksichtigung dieses Umstandes verringert sich der von der belangten Behörde angenommene, fallende Tendenz aufweisende Kostendeckungsgrad in den Streitjahren auf 16,04 %, 12,06 % und 10,21 %, was zweifelsfrei gegen die objektive Möglichkeit, in absehbarer Zeit Gewinne zu erzielen, spricht.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, auf Grund der in den Jahren 1991 und 1992 aus dem Eislaufplatz erzielten Umsätze von rund 89.000 S und 367.000 S komme dieser Tätigkeit sehr wohl wirtschaftliches Gewicht zu.

Dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt hat, erfüllt eine Tätigkeit, aus der nicht einmal Umsätze über der Bagatellgrenze des § 21 Abs 6 UStG 1972 erzielt werden, nicht die erforderliche Qualifikation als Tätigkeit mit einem wirtschaftlichen Gewicht und scheidet eine solche Tätigkeit daher aus dem Unternehmensbereich einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft aus (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 26. Jänner 1994, 92/13/0097, mwA). Mit den in den Streitjahren aus dem Eislaufplatz erzielten Umsätzen ist die Bagatellgrenze des § 21 Abs 6 UStG 1972 nicht überschritten worden. Die auf Grund der Errichtung der Kunsteisbahn im Jahr 1991 erfolgte bedeutende Erhöhung der Umsätze ist für den Streitzeitraum insofern bedeutungslos, als durch diese Maßnahme die Betriebsverhältnisse entscheidend geändert worden sind. Insoweit geht auch die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin ins Leere, die belangte Behörde habe sich nicht mit der Erhöhung der aus dem Eislaufplatz erzielten Umsätze ab dem Jahr 1991 auseinandergesetzt.

Die Beschwerdeführerin rügt weiters als Verletzung von Verfahrensvorschriften, die belangte Behörde habe die von ihr vorgelegten Schreiben und Fotografien nicht beachtet und somit den Sachverhalt einseitig bzw unvollständig ermittelt.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, zu welchem im Spruch anders lautenden Bescheid die belangte Behörde bei Nichtvorliegen dieser behaupteten Verfahrensmängel hätte kommen können. Der behaupteten Verletzung von Verfahrensvorschriften mangelt es daher insofern an Relevanz. Überdies hat die belangte Behörde auf Grund der vorgelegten Fotografien sehr wohl festgestellt, daß das Freibad von den Sportanlagen und dem Eislaufplatz

durch hohe Zäune getrennt ist und über einen eigenen Eingang verfügt.

Wenn die Beschwerdeführerin schließlich vorbringt, mit den von der belangten Behörde herangezogenen Argumenten könnte das Freibad gleichfalls als nichtunternehmerische Tätigkeit angesehen werden, ist damit für ihren Standpunkt nichts zu gewinnen, weil es für die Qualifikation der Sportanlagen als Liebhaberei nicht darauf ankommt, welche sonstigen von der Beschwerdeführerin geführten Betriebe gewerblicher Art als unternehmerisch anzusehen sind.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1993140224.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

07.09.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at