jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1993/5/24 92/15/0009

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.05.1993

Index

EStG

Norm

BAO §184 Abs1
EStG 1972 §21 Abs1 Z1
EStG 1972 §21 Abs2
EStG 1972 §21 Abs2 Z1
EStG 1972 §23
UStG 1972 §1 Abs1
UStG 1972 §12 Abs1
UStG 1972 §12 Abs1 Z1
UStG 1972 §12 Abs7
UStG 1972 §22 Abs1
UStG 1972 §22 Abs4
UStG 1972 §22 Abs5

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden

Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Wetzel,

Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein

des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die

Beschwerde 1. des FK und 2. der RK, beide in S, vertreten durch

Dr. H, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid der

Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 12. Dezember 1990,

Zl. 111-GA3BK-DHu/89, betreffend Umsatzsteuer, Gewerbesteuer

und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1983 bis 1987, zu

Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Festsetzung von

Umsatzsteuer für die Jahre 1983 bis 1987 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 11.120,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer (ein Ehepaar) sind Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebes (Grünlandwirtschaft-Milchkuhhaltung). Auf den landwirtschaftlichen Flächen angrenzenden, als Grundvermögen bewerteten (vgl. hiezu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 1988, Zl. 86/15/0141, auf das gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird) Flächen haben sie vier Fußballplätze samt den dazugehörenden Anlagen eingerichtet, die sie an Sportvereine vermieten. Im Zuge einer im Jahre 1988 durchgeführten, die Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1983 bis 1987 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Vermietung von vier Fußballplätzen an Sportvereine könne nicht als Nebenbetrieb der Landwirtschaft angesehen werden, weil die überwiegende Zweckbestimmung nicht in landwirtschaftlicher Nutzung, sondern in der Nutzung als Sportstätte bestehe. Es lägen daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Wegen Mangelhaftigkeit bzw. Fehlens von Aufzeichnungen seien die Erlöse und Betriebsausgaben im Wege der Schätzung zu ermitteln. Die Umsätze schätzte der Prüfer mit jeweils S 80.000,-- in den Jahren 1983 und 1984 sowie mit S 125.000,-- (1985), S 150.000,-- (1986) und S 240.000,-- (1987); die für "Strom, Gas und Düngemittel" angefallenen Vorsteuern schätzte er mit je S 3.000,-- (1983 und 1984), S 4.100,-- (1985), S 5.600,-- (1986) und S 7.000,-- (1987); für das Jahr 1983 sei weiters Vorsteuer für Planierarbeiten in der Höhe von S 9.336,-- laut der vorgelegten Rechnung anzuerkennen. Für die Maschinenkosten aus der Landwirtschaft könne keine Vorsteuer zuerkannt werden. Dabei handle es sich um einen Innenumsatz, weil die Maschinen überwiegend in der Landwirtschaft genützt würden und die Treibstofflieferungen für die Landwirtschaft erfolgt seien.

Der dargelegten Auffassung des Prüfers folgend erließ das Finanzamt für die Jahre 1983 bis 1987 Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide sowie Feststellungsbescheide über die aus Gewerbebetrieb erzielten Einkünfte.

Mit ihrer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung brachten die Beschwerdeführer vor, die Vermietung der "Sportwiesen" erfolge innerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes und sei daher ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb. Weiters sei auf § 22 Abs. 5 UStG zu verweisen. Der Traktor werde zu ca. 50 % (je nach Jahreszeit) für die "Rasenerzeugung" und Rasenpflege eingesetzt. Den Beschwerdeführern stehe daher auch von den Maschinen- und Treibstoffkosten und den "sonstigen damit zusammenhängenden Kosten" ebenfalls ein Vorsteuerabzug zu, sofern die landwirtschaftliche Pauschalierung für "diese Umsätze" (gemeint offenbar: aus der Vermietung der Fußballplätze) nicht gelten solle.

Mit einer abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt den Beschwerdeführern vor, die strittigen Sportplätze betreffend habe der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Jänner 1988, Zl. 86/15/0141, ausgesprochen, daß diese auf Grund der tatsächlichen Nutzung des Grund und Bodens, der keinem landwirtschaftlichen Hauptzweck diene und auch keinem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb zugeordnet sei, als Grundvermögen zu bewerten seien. Daraus folge für die umsatz- und ertragsteuerliche Beurteilung, daß die Einkünfte aus der Vermietung der Sportplätze keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien und auch die Pauschalierungsvorschrift des § 22 UStG nicht angewendet werden könne. Gegen eine Behandlung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung spreche die intensive Bearbeitung der Plätze durch die Beschwerdeführer. Es handle sich daher um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Vorsteuern betreffend werde auf den Betriebsprüfungsbericht hingewiesen, wonach die Maschinenkosten Innenumsätzen zuzuordnen seien. Im übrigen widerspreche die Behauptung der überwiegenden Nutzung des Traktors zur Pflege der Sportplätze einer früheren Behauptung (Schriftsatz vom 14. Oktober 1986), wonach der Traktor zu 35 % der "Rasenerzeugung" diene.

In ihrem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertraten die Beschwerdeführer die Auffassung, § 21 EStG 1972 bezeichne als Einkünfte aus Landwirtschaft Einkünfte aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte hervorbringen. Ein solcher Fall liege hier vor, weil es sich bei ihrer Tätigkeit in bezug auf die Sportplätze um die "Erzeugung eines trittfesten Rasens mit Hilfe der vorhandenen landwirtschaftlichen Maschinen und innerhalb eines einheitlich organisierten Betriebes" handle.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend vertrat die belangte Behörde nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage im wesentlichen die Auffassung, die Beschwerdeführer erzielten die strittigen Einnahmen nicht aus der Erzeugung oder Verwertung von Rasen, sondern aus der Vermietung der Sachgesamtheit Sportstätte, die sich aus den Fußballplätzen mit den notwendigen Markierungen und Aufbauten, Umkleideräumen und Duschräumen udgl. zusammensetze. Diese Leistung werde von den Beschwerdeführern auf dem Markt angeboten und von den Empfängern abgenommen. Die Benützer zahlten für die Inanspruchnahme der Sachgesamtheit und nicht für die Erzeugung oder Verwertung von Rasen. Hauptzweck der Tätigkeit sei die Vermietung von Sportstätten und nicht das Hervorbringen von Lebensmitteln. Selbst Futtermittel für Tiere falle - wenn überhaupt - nur in ganz bescheidenem Ausmaß an. Auch aus diesem Gesichtspunkt könne nicht von einer landwirtschaftlichen Tätigkeit gesprochen werden. Es liege aber auch kein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, weil es sich weder um einen Substanzbetrieb noch um einen Verarbeitungsbetrieb handle. Die Vorsteuer betreffend werde davon ausgegangen, daß die landwirtschaftlichen Maschinen zum Betriebsvermögen der Landwirtschaft gehörten. Umsatzsteuerbare Leistungen von einem Betrieb zu einem anderen desselben Unternehmers seien aber nach dem umsatzsteuerlichen Grundsatz der Unternehmenseinheit begrifflich nicht möglich. Diese sogenannten Innenumsätze berechtigten daher auch nicht zum Vorsteuerabzug. Dies gelte auch für Innenumsätze zwischen einem unter die

Durchschnittssatzbesteuerung fallenden landwirtschaftlichen Betrieb und einem Gewerbebetrieb desselben Unternehmens (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 1987, Zl. 85/15/0215). Dies gelte auch für den verbrauchten Treibstoff, der eine Komponente der von der Landwirtschaft erbrachten Leistungen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht verletzt, daß für die Jahre 1983 bis 1987 "die Gewinne aus der Verwertung der Rasenproduktion" nach den §§ 21 und 2 Abs. 3 Z. 1 EStG 1972 festgestellt und die Umsatzsteuer nach § 22 Abs. 1 bis 4 UStG festgesetzt werde. Hilfsweise erachten sich die Beschwerdeführer in ihrem Recht verletzt, daß § 22 Abs. 5 UStG angewendet und nicht wegen des Überwiegens der Landwirtschaft ein Innenumsatz unterstellt werde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführer vertreten zunächst - wie schon im Verwaltungsverfahren - die Auffassung, Gegenstand der strittigen Tätigkeit sei die "Pflanzenproduktion", die dem § 21 EStG 1972 zu unterstellen sei. Nach Abs. 1 Z. 1 leg. cit. sind Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau, Baumschulen und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Im Beschwerdefall ist - sachverhaltsbezogen - nicht strittig, daß die von den Beschwerdeführern vereinnahmten Entgelte von diversen Sportvereinen für die Benützung der strittigen Flächen und Anlagen zur Sportausübung geleistet werden. Eine wirtschaftliche Verwendung des Grasschnittes in erheblichem Umfang haben die Beschwerdeführer gar nicht behauptet; vielmehr haben sie - zuletzt in der Berufungsverhandlung - darauf hingewiesen, daß sie sich zur Einrichtung von Sportplätzen deshalb entschlossen hätten, weil infolge einer für sie ungünstigen Milchkontingentierung die strittigen Flächen (offenbar: zur landwirtschaftlichen Produktion) "nicht brauchbar" gewesen wären. Bei der von den Beschwerdeführern besorgten Rasenpflege steht somit die Erhaltung des ordnungsgemäßen Zustandes der vermieteten

Sportplätze im Vordergrund; eine in einem ins Gewicht fallenden Umfang auf "Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte" im Sinne des § 21 Abs. 1 Z. 1 letzter Halbsatz EStG 1972 gerichtete Tätigkeit liegt darin nicht. Auf der Grundlage des festgestellten Sachverhaltes kann somit nicht davon gesprochen werden, daß die bei der Vermietung der Sportplätze von den Beschwerdeführern erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 21 EStG 1972 darstellten.

Es handelt sich aber auch nicht um Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb oder einer Nebentätigkeit im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Gemäß § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Ein Nebenbetrieb muß aufgrund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung zur Landwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen. Den landwirtschaftlichen Nebenbetrieben gleichgestellt sind die Nebentätigkeiten (Nebenerwerbe) im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Nebenbetriebe und Nebentätigkeiten ohne Verbindung zum land- und forstwirtschaftlichen (Haupt)Betrieb sind in der Regel als eigenständige Gewerbebetriebe einzustufen. Die Eigenschaft als Nebenbetrieb bzw. Nebentätigkeit setzt eine wirtschaftliche Unterordnung sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges voraus (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. März 1992, Zl. 92/14/0019, und die dort zitierte Lehre und Rechtsprechung). Die Vermietung von Sportplätzen kommt schon deshalb als Tätigkeit im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes nicht in Betracht, weil ein solcher Betrieb nach seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung (im Hinblick auf das Vorliegen eines eigenständigen Tätigkeitszweckes) zur Landwirtschaft nicht im Verhältnis eines Hilfsbetriebes steht. Schon aus dem genannten

Grund kann auch nicht von einer Nebentätigkeit im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gesprochen werden.
Die Verwendung von Maschinen (für die Rasenpflege), die auch in der Landwirtschaft Verwendung finden, stellt keinen hinreichenden unmittelbaren Bezug zur land- und forstwirtschaftlichen Betätigung dar.
Der angefochtene Bescheid hat die Einkünfte der Beschwerdeführer aus der Vermietung der Sportplätze somit zu Recht nicht als Einkünfte im Sinne des § 21 EStG 1972 qualifiziert.
Da es sich nach dem Gesagten bei der Vermietung der Sportplätze weder um im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Hauptgeschäfte noch um für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgeführte Hilfs- bzw. Nebengeschäfte handelt, die mit diesem in engem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und dem Betrieb dienen bzw. ihn ergänzen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. November 1990, Zl. 89/15/0074), handelt es sich dabei auch nicht um Leistungen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG. Die belangte Behörde hat die strittigen Umsätze daher auch zu Recht nicht der Durchschnittssatzbesteuerung im Sinne der zuletzt zitierten Vorschrift unterzogen.
Die Beschwerdeführer erachten sich hilfsweise auch in ihrem Recht auf Anwendung des § 22 Abs. 5 UStG verletzt. Nach der zitierten Vorschrift ist, wenn der Unternehmer - wie im Beschwerdefall - neben den in Abs. 1 angeführten Umsätzen auch andere Umsätze ausführt, der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 UStG wie ein selbständig geführtes Unternehmen zu behandeln. Es sind somit Vorsteuern, die ausschließlich den (nach Durchschnittsätzen besteuerten) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreffen, zur Gänze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Vorsteuern, die ausschließlich mit den übrigen Umsätzen zusammenhängen, sind voll abziehbar. Sind Vorsteuern zum Teil den Umsätzen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und zum Teil den Umsätzen

zuzurechnen, die nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu besteuern sind, wie z.B. Vorsteuern im Zusammenhang mit gemeinsamen Einkäufen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und einen Gewerbebetrieb, so sind die Vorsteuern entsprechend der vorgesehenen Verwendung aufzuteilen. Die selben Grundsätze gelten für Vorsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines unteilbaren Gegenstandes, z.B. eines Kraftfahrzeuges, anfallen (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 22 Anm. 117; zur vergleichbaren deutschen Rechtslage vgl. Plückebaum-Malitzky, UStG10, § 24 Rz 106, 107).

Die Beschwerdeführer sind daher im Ergebnis mit ihrer Auffassung im Recht, daß - ausgehend vom zutreffenden Rechtsstandpunkt der belangten Behörde, wonach die bei der Vermietung von Sportplätzen erzielten Umsätze nicht zu den anderen, unter § 22 Abs. 1 UStG fallenden Umsätzen der Beschwerdeführer gehören - sie zum Abzug jener Vorsteuern berechtigt wären, die (von anderen Unternehmen erbrachte) Leistungen betreffen, welche zur Gänze oder wenigstens zum Teil mit den bei der Vermietung der Sportplätze erzielten Umsätzen zusammenhängen. Dies trifft - den Behauptungen der Beschwerdeführer zufolge - insbesondere auf die bei der Pflege des Rasens der Sportplätze anfallenden "Maschinen- und Treibstoffkosten" zu.

In diesem Zusammenhang beruft sich die belangte Behörde zu Unrecht auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 1987, Zl. 85/15/0215. Im genannten Erkenntnis hatte der Gerichtshof unter anderem ausgesprochen, daß die Besteuerung der Umsätze von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach Durschnittssätzen (§ 22 Abs. 1 UStG) es erforderlich macht, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dann als gesondert geführten Betrieb zu behandeln, wenn der Unternehmer auch noch andere Betriebe führt. Dies wird durch § 22 Abs. 5 UStG normiert. Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens wird durch § 22 Abs. 5 UStG aber nicht berührt. Es stellen daher ein landwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG und ein von demselben Unternehmer geführter Gewerbebetrieb, der nach den allgemeinen Vorschriften zu

besteuern ist, ein einheitliches Unternehmen dar.
Umsatzsteuerbare Leistungen zwischen den einzelnen Betrieben eines eine Einheit bildenden Unternehmens sind schon begrifflich ausgeschlossen. Solche "Innenumsätze" sind gemäß § 1 Abs. 1 UStG nicht steuerbar und berechtigen auch nicht zum Abzug der in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer, zumal der Vorsteuerabzug einem Unternehmer nur für Lieferungen oder Leistungen zusteht, die im Inland für sein Unternehmen von einem anderen Unternehmer ausgeführt worden sind (vgl. neben dem eingangs erwähnten Erkenntnis weiters die Erkenntnisse vom 10. Mai 1988, Zl. 87/14/0104, vom 17. April 1989, Zl. 88/15/0159, und vom 23. Oktober 1990, Zl.89/14/0067; Kranich-Siegl-Waba, aaO, § 22 Anm. 116a).
Im Beschwerdefall durften jedoch die von den Beschwerdeführern (wenngleich unsubstantiiert) geltend gemachten "Maschinen- und Treibstoffkosten" und die darauf entfallenden Vorsteuern nicht ohne weitere Prüfung solchen "Innenumsätzen" zugeordnet werden, weil kein Anhaltspunkt dafür vorlag, daß sich die Beschwerdeführer damit auf (Entgelte für) von ihrem landwirtschaftlichen Betrieb ihrem Gewerbebetrieb erbrachte Leistungen bezogen hätten.
Von ihrer unrichtigen Rechtsansicht ausgehend hat die belangte Behörde nicht geprüft, ob es sich bei den von den Beschwerdeführern genannten Maschinen- und Treibstoffkosten um Entgelte für von anderen Unternehmern erbrachte Leistungen handelte, die zur Gänze oder zum Teil mit den Umsätzen im Gewerbebetrieb der Beschwerdeführer in Zusammenhang standen, und es unterlassen, gegebenenfalls bei Anwendung ihrer Schätzungsmethode auf die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Vorsteuern für "Maschinen- und Treibstoffkosten" Bedacht zu nehmen. Den Darlegungen der belangten Behörde in der Gegenschrift, die Beschwerdeführer hätten die begehrte Vorsteuer nicht beziffert, ist zu erwidern, daß es die belangte Behörde - ausgehend von ihrer unrichtigen Rechtsansicht - unterließ, die Beschwerdeführer im Sinne des § 115 BAO zur Mitwirkung bei der Ermittlung der geltend gemachten Vorsteuern aufzufordern. Im gegebenen Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

abzugsfähige Vorsteuern grundsätzlich auch im Schätzungsweg ermittelt werden können; Voraussetzung hiefür ist jedenfalls, daß als erwiesen angenommen werden kann, daß dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit § 11 UStG in Rechnung gestellt wurden (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 13. Dezember 1977, Slg. Nr. 5202/F, vom 15. Juni 1988, Zl. 84/13/0279, und vom 23. Jänner 1989, Zl. 88/15/0010; Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Rz 66 ff; Kolacny-Scheiner, Schätzung der Vorsteuer, ÖStZ 1982, 234). Durch die mangelnde Bedachtnahme auf die erwähnten Vorsteuern hat die belangte Behörde ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Dies war im Hinblick auf die Fassung des entsprechenden Beschwerdepunktes, wonach sich die Beschwerdeführer als in ihrem Recht auf Anwendung des § 22 Abs. 5 UStG verletzt erachten, in Ansehung des die Festsetzung der Umsatzsteuer betreffenden Teiles des angefochtenen Bescheides wahrzunehmen. In diesem Umfang war der Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Im übrigen erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Rasenpflege Sportplatz

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992150009.X00

Im RIS seit

30.08.2019

Zuletzt aktualisiert am

30.08.2019

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at