

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.12.1991

Geschäftszahl

90/15/0081

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatpräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Fellner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Leboch, über die Beschwerde der X-GmbH in Y, vertreten durch Dr. T, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 19. April 1990, Zl. B 162-4/88, betreffend Umsatzsteuer 1982 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.750,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist der Betrieb eines Zivilflughafens. Sie erzielt unter anderem Erlöse aus der Einstellung von Luftfahrzeugen in ihren Hangars. Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die in den Streitjahren (1982 bis 1986) in Rechnung gestellten Entgelte dem begünstigten Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG unterliegen. Die Beschwerdeführerin hatte in ihren Umsatzsteuererklärungen für den Streitzeitraum jene Entgelte dem begünstigten Steuersatz unterzogen, die sie für die mindestens einen Monat dauernde Einstellung von Luftfahrzeugen in Rechnung gestellt hatte; die Entgelte für kürzer dauernde Einstellungen versteuerte sie mit dem Normalsteuersatz.

Die belangte Behörde verneinte die Anwendbarkeit der oben zitierten Begünstigungsvorschrift auch für den erstgenannten Fall aus folgenden Erwägungen:

Nach § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG sei zunächst die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken begünstigt. Für den Begriff der Vermietung und Verpachtung sei auch in steuerlicher Hinsicht maßgeblich, daß ein bestimmtes Grundstück (ein bestimmter Grundstücksteil) für eine bestimmte Zeit und gegen einen bestimmten Preis zur Nutzung überlassen werde. Bei der Einstellung von Luftfahrzeugen sei ein Bestandverhältnis somit nicht anzunehmen, weil es am Erfordernis des Überlassens eines bestimmten Grundstückes bzw. Grundstücksteiles fehle. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 22. Februar 1988, Zl. 86/15/0123, die Auffassung vertreten, daß keine begünstigte Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes vorliege, wenn kein bestimmtes Grundstück bzw. kein bestimmter Grundstücksteil überlassen werde. Der vorliegende Sachverhalt sei jenem, der dem genannten Erkenntnis zugrunde gelegen sei (Überlassen von Abstellplätzen für Kraftfahrzeuge in einer Großgarage, wobei kein bestimmter bzw. bestimmt bezeichneter Abstellplatz zugewiesen wurde) vergleichbar. Dazu komme, daß dem Halter des Luftfahrzeuges nicht nur kein bestimmter Abstellplatz im Hanger zugewiesen werde, sondern die Beschwerdeführerin selbst das Einstellen der Flugzeuge durchführe, wobei sie diese nach ihren eigenen Bedürfnissen immer wieder umstelle und letztlich sogar so "schlichte", daß zwei oder mehrere Flugzeuge (infolge unterschiedlicher Höhe ihrer Tragflächen) dieselben Teile der Hangarfläche gleichzeitig benützten. Da von (der Überlassung) einer bestimmten Grundstücksfläche keine Rede sein könne, liege zweifelsfrei keine Vermietung und Verpachtung vor. Auch eine "Überlassung der Nutzung an Wohnungen, Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten aufgrund von Nutzungsvereinbarungen" im Sinne der Befreiungsvorschrift sei nicht gegeben. Hiefür sei das Vorliegen einer Nutzungsvereinbarung essentiell. Im Beschwerdefall lägen keine Nutzungsverträge vor. Das einzige Schriftstück sei als "An-Abmeldung-Hangar" bezeichnet und weise keinerlei Elemente eines Nutzungsvertrages auf. Als Ersatz hiefür kämen auch die Zivilflugplatz-Benutzungsvorschriften nicht in Frage, da diese nicht die Eigenschaft eines Vertrages besäßen. Selbst wenn man den Abschluß einer mündlichen Nutzungsvereinbarung unterstelle, ergäben

sich wesentliche Unterschiede zur Garagierung von Kraftfahrzeugen. Der Halter des Luftfahrzeuges habe nicht nur das Flugzeug dem Personal der Beschwerdeführerin zu übergeben; dieses besorge dann auch das Einbringen in den Hangar, das Abstellen und das Wiederausbringen, wobei das Luftfahrzeug nicht nur nach Ermessen der Beschwerdeführerin abgestellt, sondern im Laufe der Zeit auch immer wieder umgestellt werde. Der Halter des Luftfahrzeuges habe nach Übergabe keinen Zutritt zum Flugzeug mehr, das Betreten des Hangars sei ihm - ausgenommen den Fall, daß er einen Berechtigungsschein beantrage und erhalte - untersagt, selbst die Hangartore dürften nur vom Personal der Beschwerdeführerin geöffnet oder geschlossen werden. Schlüssel würden nicht ausgegeben. Schließlich sei dem Flugzeughalter jeglicher Zugriff auf das Flugzeug außerhalb der Betriebszeiten des Flughafens überhaupt unmöglich. Auch die Herausgabe des Flugzeuges erfolge nur bei entsprechender Voranmeldung, wobei der Halter längere Wartezeiten in Kauf nehmen müsse. Da die Beschwerdeführerin die Flugzeuge vom Moment der Übergabe an in ihrem Gewahrsam habe, treffe sie auch die Haftung im Rahmen der einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften. Die Entgelte für das Einstellen der Luftfahrzeuge würden nach dem Gewicht derselben bemessen. Aus dem Zusammenhang dieser Sachverhaltsmomente ergebe sich der Schluß, daß dem Einstellen von Luftfahrzeugen in den Hangar keine vertraglich vereinbarte Nutzungsüberlassung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG zugrunde liege. Alle Sachverhaltsmerkmale sprächen für das Vorliegen einer Verwahrungsleistung im Sinne der S§ 957 bis 969 ABGB. Der Fall liege nicht anders als die Lagerung von Winterreifen beim Reifenhändler oder die Aufbewahrung von Pelzmänteln durch den Kürschner.

Die vorliegende Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes und - der Erklärung nach - auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sie vertritt - sinngemäß und zusammengefaßt - die Auffassung, wenn die belangte Behörde eine schriftliche Nutzungsvereinbarung vermisste und auch die Zivilflugplatzbetriebsordnung nicht als "Ersatz" anerkenne, übersehe sie, daß die Nutzungsverträge im Beschwerdefall einerseits durch die schriftliche Anmeldung des Flugzeughalters und andererseits durch die Annahme des Flugzeuges zur Hangarierung zum Ausdruck kämen. Die Rechte und Pflichten der Vertragspartner ergäben sich im einzelnen aus der Zivilflugplatz-Betriebsordnung (ZFBO), den darauf basierenden Zivilflugplatzbenützungsbedingungen (ZFBDB) und der Tarifordnung, welche Bestandteil der ZFBD sei. Danach werde der Beschwerdeführerin die Aufsicht über das Luftfahrzeug übertragen. Auch das Hinein- und Herausbringen des Luftfahrzeuges aus dem Hangar sei Sache der Beschwerdeführerin. Diese Leistungen würden jedoch nicht einheitlich mit der Zurverfügungstellung des Abstellplatzes erbracht und gesondert (nach der Zahl der "Bewegungen") in Rechnung gestellt. Daß das Ein- und Ausbringen der Luftfahrzeuge in den bzw. aus dem Hangar sowie das Umstellen der Luftfahrzeuge im Hangar und das Öffnen und Schließen der Hangartüren von den Leuten der Beschwerdeführerin ausgeführt werde, die Flugzeughalter nach Übergabe des Flugzeuges zu diesem nur mit einer von der Beschwerdeführerin ausgestellten Erlaubniskarte Zutritt hätten und das Flugzeug nur nach Voranmeldung ausgefolgt werde, bedeute nicht, daß die Leistungen der Beschwerdeführerin als Verwahrungsleistungen beurteilt werden könnten; diese Maßnahmen seien vielmehr in der Zivilluftfahrt notwendige Sicherheitsvorkehrungen. Das "Schlichten" der Flugzeuge ändere nichts am Wesen der erbrachten Leistung, weil das Entgelt nicht für die Nutzung einer Fläche, sondern des für das Flugzeug notwendigen Raumes im Hangar geleistet werde. Auch in der Frage der Haftung bestehe kein bedeutsamer Unterschied zu Tiefgaragenbetreibern. Die Beschwerdeführerin sei der Meinung, daß sie nur für Schäden hafte, die auf ein Verschulden ihrer Mitarbeiter und Gebäudemängel zurückzuführen seien. Die belangte Behörde nehme ohne ausreichende Sachverhaltsgrundlage eine darüber hinausgehende Haftung an. Daß das Entgelt nicht nach der beanspruchten Abstellfläche, sondern nach dem Gewicht der Flugzeuge bemessen werde, spreche ebenfalls nicht gegen das Vorliegen einer Nutzungsvereinbarung. Das Gewicht des Flugzeuges sei der geeignete Beurteilungsmaßstab für die wesentlichen Leistungen eines Flughafens, nämlich für Start und Landung; aus Gründen der Verwaltungsökonomie werde daher auch für die Entlohnung der untergeordneten Leistungen diese Bemessungsgröße herangezogen. Die belangte Behörde übersehe bei ihrem Vergleich mit den Lagergeschäften eines Reifenhändlers oder Kürschners, daß deren Leistung mit der Herausgabe des Lagergutes ende, während die Beschwerdeführerin im Falle der "längerfristigen Hangarierung" verpflichtet sei, den notwendigen Raum im Hangar freizuhalten; ihre Verpflichtung ende erst durch Kündigung. Das Entgelt sei vom Flugzeughalter unabhängig von der tatsächlichen Benutzung des Hangars zu bezahlen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG in der für den Streitzeitraum (1982 bis 1986) maßgeblichen Fassung ermäßigt sich die Steuer auf 10 (8) v.H. für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzung von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Wohnungen, Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht begünstigt ist jedoch die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind, sowie eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme. Ob eine Vermietung oder Verpachtung vorliegt, ist grundsätzlich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts 1090 ff ABGB) zu beurteilen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Februar 1988, Zl. 86/15/0123, und vom 5. März 1990, Zl. 88/15/0080). Davon ausgehend liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG mangels

Bestimmtheit (Bestimmbarkeit) des Bestandobjektes nicht vor, wenn austauschbare (also nicht vorweg objektiv bestimmte oder bestimmbar) Abstellflächen auf Grundflächen oder in Garagen entgeltlich überlassen werden' (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Februar 1988, Zl. 86/15/0123, vom 14. März 1988, Zl. 86/15/0051, und vom 12. November 1990, Zlen. 90/15/0023 und 90/15/0024).

Die oben zitierte Begünstigungsvorschrift setzt der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken die "Überlassung der Nutzung an Wohnungen, Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten aufgrund von Nutzungsverträgen" gleich. Nach der zuletzt zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt unter den Begriff der "Überlassung der Nutzung" auch die entgeltliche Überlassung einer nicht bestimmten (nicht bestimmt bezeichneten) Fläche zum Abstellen eines Fahrzeuges.

Besteht die zu beurteilende Leistung somit lediglich in der entgeltlichen Überlassung einer nicht bestimmten Grundfläche zum Abstellen eines Fahrzeuges (und allfälligen Nebenleistungen, die demgegenüber in den Hintergrund treten), so ist das gesamte Entgelt unter dem Gesichtspunkt der "Überlassung der Nutzung" im Sinne des § 10 Abs. 5 Z. 2 UStG in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 1988 dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen. Enthält ein solcher Vertrag hingegen sowohl Elemente einer "Überlassung der Nutzung" im aufgezeigten Sinn als auch nicht völlig in den Hintergrund tretende Elemente anderer Vertragstypen (gemischter Vertrag), beispielsweise eines Verwahrungsvertrages, so ist - allenfalls im Schätzungswege - eine Aufteilung in auf die "Überlassung der Nutzung" entfallende, dem begünstigten Steuersatz unterliegende Entgeltteile und dem Normalsteuersatz unterliegende, den nicht begünstigten Leistungen entsprechende Entgeltteile vorzunehmen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Februar 1988, Zl. 86/15/0123, und vom 5. März 1990, Zl. 88/15/0080). Letztlich kommt aber auch der Fall in Betracht, daß die "Überlassung der Nutzung" einer Grundfläche gegenüber anderen bedungenen Leistungen derart in den Hintergrund tritt (Vertrag sui generis bzw. anderen Vertragstypen zuzuordnende Verträge mit untergeordneten Elementen eines "Nutzungsvertrages"), daß sie umsatzsteuerlich nicht zu beachten ist und das Entgelt - sofern keine anderweitige Begünstigung zum Tragen kommt - dem Normalsteuersatz unterliegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. November 1990, Zl. 90/15/0043).

Bei der Beurteilung eines konkreten Leistungsaustausches nach den dargelegten Kriterien ist auf den Grundsatz Bedacht zu nehmen, daß eine nach der Verkehrsanschauung einheitliche Leistung für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht willkürlich in einzelne Elemente zerlegt werden darf (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. August 1990, Zl. 89/15/0128, und vom 17. September 1990, Zl. 89/15/0051).

Im Beschwerdefall hängt die Lösung der Frage, ob die strittigen Entgelte zur Gänze oder teilweise dem begünstigten Steuersatz oder zur Gänze oder teilweise dem Normalsteuersatz unterliegen, somit davon ab, welches Gewicht den - nach dem festgestellten Sachverhalt unzweifelhaft vorliegenden - Elementen der "Überlassung der Nutzung einer Grundfläche" im Verhältnis zu den sonstigen, von der Beschwerdeführerin im Rahmen eines einheitlichen Leistungsaustausches erbrachten Leistungen zukommt. Die erwähnten, über die "Überlassung der Nutzung an einer Grundfläche" hinausgehenden sonstigen Leistungen betreffend kommt sachverhaltsbezogen insbesondere eine Zuordnung zum Typus des Verwahrungsvertrages (§ 957 ff ABGB) in Betracht.

Der Verwahrungsvertrag entsteht durch Übernahme einer fremden Sache in die Obsorge des Verwahrers (§ 957 erster Satz ABGB); er kann ausdrücklich oder schlüssig abgeschlossen werden. Entscheidend ist im letzteren Fall, ob bei Überlegung aller Umstände (§ 863 ABGB), unter Bedachtnahme auf Verkehrssitte und redliche Gewohnheit ein beiderseitiges Einverständnis betreffend die Übergabe und Übernahme in Obsorge angenommen werden kann. Unter "Obsorge" wird nicht bloß die passive Verwahrung verstanden, sondern die Verpflichtung zu allen jenen positiven Handlungen, die zur Erhaltung der Sache bzw. Verhinderung ihrer Verschlechterung erforderlich sind. Wer bloß die Benützung eines Grundstückes oder Raumes zum Zwecke des Abstellens von Sachen gestattet, ist nicht Verwahrer (vgl. Schubert in Rummel, ABGB 2 § 957 Rz 2, 3 mwN). Eine ausdrückliche Übernahme der Obsorge für die abgestellten Luftfahrzeuge ist im Beschwerdefall nicht ersichtlich; allerdings ist darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde nicht alle Möglichkeiten zur Ermittlung des Vertragsinhaltes ausgeschöpft hat, was noch näher darzulegen sein wird. Die festgestellten äußeren Umstände deuten jedoch - auch unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens - auf das Vorliegen eines gemischten, Elemente sowohl eines Vertrages über die Überlassung der Nutzung einer Grundfläche als auch eines Verwahrungsvertrages beinhaltenden Vertrages hin. Den Haltern der Luftfahrzeuge wurde kein bestimmter Platz im Hangar zur eigenen Verfügung zugewiesen; das Ein- und Ausbringen in den Hangar wurde von Leuten der Beschwerdeführerin besorgt; die Halter der Luftfahrzeuge hatten weder ständigen Zutritt zu diesen noch die Möglichkeit, andere Personen vom Zutritt zum Abstellplatz auszuschließen. Diese Umstände deuten auf die konkludente Übernahme von Verwahrerplichten durch die Beschwerdeführerin hin (vgl. z.B. OGH EvBl. 1976/21, MietSlg. 34197).

Über die aus der Verwahrerstellung der Beschwerdeführerin resultierenden Handlungspflichten hinaus beinhalten die vorliegenden Verträge - beurteilt man sie auf der Grundlage der von der belangten Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen anhand der konkludenten Willenseinigung - über das Abstellen von Flugzeugen in Hangars jedoch eine "Grundstückskomponente", die über jene hinausgeht, die mit Verwahrungsverträgen bzw. Lagergeschäften - etwa in den von der belangten Behörde beispielsweise angeführten Fällen - zwangsläufig verbunden ist. Es kann daher nicht davon gesprochen werden, daß im

Beschwerdefall die "Überlassung der Nutzung von Grundstücken" völlig in den Hintergrund getreten wäre. Dies führt - ausgehend von den Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides - zur Aufteilung der Entgelte in begünstigte und nicht begünstigte Entgeltbestandteile. Die belangte Behörde hat durch Verkennung dieser Rechtslage ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet; dieser war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Aus Gründen der Verfahrensökonomie ist auf folgendes hinzuweisen:

Die dargelegte rechtliche Beurteilung geht von den Sachverhaltsgrundlagen des angefochtenen Bescheides aus, wonach sich der Vertragsinhalt nach der konkludenten Willenseinigung richte. Im Beschwerdefall liegen jedoch Hinweise für das Vorliegen einer die Rechte und Pflichten der Vertragsteile im einzelnen - über die oben dargelegte konkludente Einigung hinaus - festlegenden Vertragsnorm vor. Nach § 15 der auf Grund der in § 74 Abs. 2 des Luftfahrtgesetzes normierten Verordnungsermächtigung vom Bundesminister für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft erlassenen Verordnung vom 26. Februar 1962, BGBl. Nr. 72 (Zivilflugplatz-Betriebsordnung - ZFBO), unterwirft sich der Benutzer eines öffentlichen Zivilflugplatzes dadurch, daß er dessen Anlagen und Einrichtungen benützt, den für diesen Flugplatz geltenden Zivilflugplatz-Benützungsbedingungen (ZFBD). In der zitierten Vorschrift liegt somit bereits der Geltungsgrund der nach § 21 ZFBO in bestimmter Form kundzumachenden ZFBD. Den Inhalt der für den Flugplatz der Beschwerdeführerin erlassenen ZFBD hat die belangte Behörde jedoch weder ermittelt noch festgestellt. Bei der Beurteilung, welches Gewicht den Verwahrungsleistungen der Beschwerdeführerin einerseits und deren Leistungen im Zusammenhang mit der Überlassung der Nutzung von Grundflächen andererseits zukommt, wäre jedoch auf die Regelung der Rechte und Pflichten, wie sie sich aus der als allgemeine Geschäftsbedingungen aufzufassenden und gegebenenfalls als solche geltenden ZFBD ergeben, Bedacht zu nehmen gewesen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991. W i e n , am 16. Dezember 1991