

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

04.11.1998

Geschäftszahl

97/13/0133

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde der Gemeinde G, vertreten durch Dr. Peter Schütz, Rechtsanwalt in Schwechat, Sendnergasse 44, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 28. Mai 1997, Zl. GA 11-91/2069/09, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1986 bis 1988,

Spruch

1. den Beschluß gefaßt:

Die Beschwerde wird, soweit sie die Umsatzsteuer für das Jahr 1987 betrifft, zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Umsatzsteuer für das Jahr 1986 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1988 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.500,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid hat die Beschwerdeführerin, eine Gemeinde, in den Jahren 1976 bis 1979 ein Schwimmbad samt Sauna und Buffet errichtet und aus den Errichtungskosten die Vorsteuern geltend gemacht. Diese Einrichtung sei - so die Ausführungen im angefochtenen Bescheid - von der Beschwerdeführerin in der Folge auf eigene Rechnung als Betrieb gewerblicher Art im Sinn des § 2 KStG 1966 betrieben worden. Wegen hoher Verluste aus dem Betrieb habe die Beschwerdeführerin folgende ab 1. Jänner 1986 auf unbestimmte Zeit geltende Nutzungsvereinbarung geschlossen:

"§ 1

Die (Beschwerdeführerin) ist Eigentümerin des Weinbergbades in G. Das Weinbergbad dient der Erholung und Entspannung seiner Gäste.

Das Weinbergbad verfügt über ein Freibecken mit Liegewiese, eine Saunaaanlage und Gastgewerberäumlichkeiten für die Betriebsform Buffet.

§ 2

Die (Beschwerdeführerin) überträgt Herrn W die Betriebsführung der vorstehend näher bezeichneten Objekte und die Nutzung der Saunaaanlage und der Gastgewerberäumlichkeiten, weiters das Inventar der vorstehend näher bezeichneten Objekte.

Über dieses Inventar ist eine Inventarliste diesem Vertrag angeschlossen.

§ 3

Die (Beschwerdeführerin) übernimmt für den Betrieb des Freibades folgende Leistungen:

1. Alle Arbeiten zur Wasserreinigung und Erhaltung des hygienisch einwandfreien Wasserzustandes.
2. Füllung und Entleerung des Freibeckens

3. Mähen der Liegewiese

Die Kosten einer Wassererwärmung werden von der Gemeinde nicht übernommen.

§ 4

Herr W übernimmt folgende Verpflichtungen:

1. Reibungslose Abwicklung des Badebetriebes in der Zeit vom 15. Mai bis 31. August, bei täglichem Betrieb entsprechend den Bestimmungen der Badeordnung vom Juli 1977, wobei die Verpflichtung zum Betrieb erst besteht, wenn um 12.00 Uhr die Außentemperatur an dem im Bad angebrachten Thermometer 18 Grad Celsius beträgt.
2. Die Ausübung der Badeaufsicht entweder persönlich oder durch dritte Personen und die Aufsicht und die Setzung aller Maßnahmen, die zur Einhaltung der vorstehend näher bezeichneten Badeordnung notwendig sind.

§ 5

Die Benützung des Freibades und der Liegewiese steht allen Gästen kostenlos zur Verfügung.

§ 6

Herr W ist berechtigt, für die Benützung der Garderobekästen eine Gebühr einzuheben, deren Höhe Herr W festsetzen kann.

§ 7

Herr W ist verpflichtet, die gesamte Badeanlage mit Ausnahme des Freischwimmbeckens stets in sauberem und reinem Zustand zu halten und Wiese, Umkleideanlagen und Toiletteanlagen in einwandfrei sauberem Zustand zu erhalten.

Herr W übernimmt hinsichtlich der Gehsteigreinigung, Sreung und Schneesäuberung die Pflichten des Hauseigentümers.

§ 8

Herr W ist verpflichtet, die Saunaanlage mindestens zweimal wöchentlich, wobei ein Tag für Damen und ein Tag für Herren vorzusehen ist, in Betrieb zu halten. Die Festsetzung der Benützungsgebühr für die Sauna obliegt Herrn W und steht auch die Gebühr Herrn W zu.

Herr W ist auch verpflichtet, auch die Saunaanlage zu reinigen und instandzuhalten und ebenso die dazugehörigen Toiletteanlagen.

§ 9

Die Kosten für Strom- und Wasserversorgung des Saunabetriebes und des Gasthausbetriebes hat Herr W zu tragen.

§ 10

Das Nutzungsverhältnis beginnt am 1. Jänner 1986 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Jede der Vertragsparteien ist berechtigt, unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist zum 31. Dezember eines jeden Jahres des Nutzungsverhältnis aufzukündigen.

§ 11

Die Gemeinde ist berechtigt, nach Setzung einer vierzehntägigen Nachfrist vom Vertrag zurückzutreten, wenn Herr W eine in diesem Vertrag vereinbarte Verpflichtung trotz Mahnung und Setzung einer vierzehntägigen Nachfrist zur Beseitigung des Mangels nicht einhält.

In diesem Fall ist Herr W verpflichtet, eine nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegende Vertragsstrafe von S 20.000,-- an die (Beschwerdeführerin) zu bezahlen."

Mit Vereinbarung vom 11. Mai 1987 habe die Beschwerdeführerin die Betriebsführung und Benützung der Saunaanlage ab 1. Juni 1987 der Saunagemeinschaft G übertragen. Die Beschwerdeführerin habe dabei für den Betrieb der Saunaanlage die Reparatur sowie Erhaltung des Gebäudes und der Geräte in der Saunaanlage und den Wasserverbrauch für die Benützung der Saunaanlage übernommen. Die Saunagemeinschaft habe sich dazu verpflichtet, die gesamten Strom- und Heizungskosten der Saunaanlage, Reinigung und Instandhaltung aller Räume inklusive WC, Dusche, Saunaraum, Ruheraum etc. zu übernehmen, wobei die Saunagemeinschaft allen Gemeindebewohnern die Benützung gegen Entgelt zu gestatten habe. Mit 16. März 1988 sei hinsichtlich des Bades mitsamt Buffet ein neuer Vertrag mit Wirkung ab 1. April 1988 zwischen der Beschwerdeführerin und S abgeschlossen worden, der inhaltlich im wesentlichen der mit W abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung

entspreche. S sei jedoch gemäß § 5 dieser Vereinbarung berechtigt, Eintrittsgelder von den Badegästen einzuheben. Sämtliche Einnahmen, die W, S bzw. die Saunagemeinschaft durch die Führung der Objekte erzielten, seien auch diesen zugeflossen. Da in keinem der Verträge verankert sei, daß die Beschwerdeführerin für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt zu erhalten habe, bzw. daß diverse durch die Pächter übernommene Leistungen als Mietentgelt anzusehen seien, habe die Beschwerdeführerin für die Jahre 1986 bis 1988 keine Umsätze aus der Überlassung der gegenständlichen Einrichtungen erklärt und keine Vorsteuern geltend gemacht. Ebenso wenig habe die Beschwerdeführerin Einkünfte aus der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1966 erklärt. Die Verwendungsänderung der Freizeitanlage mit 1. Jänner 1986 sei seitens der Beschwerdeführerin steuerlich in keiner Weise berücksichtigt worden. Bis 31. Dezember 1985 "wurden jedoch Freibad, Buffet und Sauna als Betrieb gewerblicher Art behandelt".

Im Zuge einer das Jahr 1986 umfassenden Betriebsprüfung und einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 1. Jänner 1987 bis 31. März 1989 habe die Betriebsprüfung lt. Tz 13 des Betriebsprüfungsberichtes den Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 verwirklicht gesehen, weil mangels Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung die gesamte Badeanlage mitsamt Buffet und Sauna ab 1. Jänner 1986 nicht mehr zum Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin gehöre. Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei dieser Eigenverbrauchstatbestand erfüllt, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts Gegenstände des Unternehmensbereiches außerhalb diesem verwende oder verwenden lasse. Als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch habe die Betriebsprüfung im Sinn des § 4 Abs. 9 UStG 1972 den Teilwert der entnommenen Gegenstände mit dem Buchwert des Anlagevermögens zum 31. Dezember 1985 mit S 3.563.806,- ermittelt und in der Folge für das Jahr 1986 den Gesamtbetrag der zu versteuernden Entgelte um diesen Betrag erhöht. Für das Jahr 1988 habe die Betriebsprüfung auch im Zusammenhang mit dem Betrieb des Freibades geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von S 12.265,- versagt. Das Finanzamt habe den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend die Umsatzsteuer für die Jahre 1986 bis 1988 festgesetzt (Anm.: die Beschwerdeführerin führte in diesem Zeitraum noch verschiedene andere Betriebe gewerblicher Art).

Die von der Beschwerdeführerin eingebrachte Berufung habe sich betreffend 1986 gegen die Entnahmebesteuerung des Freibades und gegen die Nichtanerkennung von Vorsteuern in Höhe von S 12.265,- im Jahr 1988 gerichtet. Zudem seien für das Jahr 1986 bei "Einbeziehung von Freibad, Buffet und Sauna" Vorsteuern in Höhe von S 7.222,- nachträglich zu berücksichtigen. Von der Beschwerdeführerin werde die Ansicht vertreten, durch die Leistungen, die "die Betreiber gemäß den Nutzungsvereinbarungen zu erbringenden hätten", nämlich die Öffnung des Bades sowie die Ausübung der Badeaufsicht, sei ein täuschähnlicher Umsatz bewirkt worden, weil die zu erbringenden Leistungen der Betreiber als Gegenleistung für die Überlassung der gegenständlichen Anlagen anzusehen seien. Dieser Umsatz sei mit den bisherigen Ausgaben für die Badeaufsicht von jährlich durchschnittlich S 120.000,- zu bewerten und in diesem Ausmaß auch die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für die Jahre 1986 bis 1988 jeweils zu erhöhen. Da dieser Umsatz über die Bagatellgrenze von S 40.000,- liege, sei weiterhin eine unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin gegeben und von einer "Entnahme des Freibades" Abstand zu nehmen.

Im angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde der Argumentation der Beschwerdeführerin nicht. Unbestritten habe der Betrieb der Badeanlage mitsamt Buffet und Sauna bis 31. Dezember 1985 einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1966 gebildet. Strittig sei nunmehr, ob mit den im Zuge der Übertragung der Betriebsführung verbundenen Auflagen, das Bad offenzuhalten und die Badeaufsicht zu übernehmen, eine entgeltliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen bewirkt worden sei, bzw. diese Auflagen einen täuschähnlichen Umsatz begründeten. Ob eine entgeltliche Überlassung einer Sache vorliege, sei nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen, wobei das hierfür maßgebliche Kriterium die Entgeltlichkeit der Gebrauchsüberlassung sei. Es sei auf die tatsächliche Vertragserfüllung und nicht auf die rechtliche Verpflichtung abzustellen. Beschränke sich der wirtschaftliche Gehalt des "gegenständlichen Leistungsaustausches auf die unentgeltliche Überlassung dieser Anlagen", könne der Betrachtung, der Mieter habe andere Leistungen erbracht, nicht gefolgt werden. Die Erzielung von Einnahmen sei Voraussetzung für das Vorliegen einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG 1972, weshalb die "Badeanlage mitsamt Buffet und Sauna ab dem 1. Jänner 1986 nicht mehr zum Unternehmensbereich der Gemeinde gehörte". Bei einer Überlassung von Anlagen zu Erwerbszwecken sei in der Verpflichtung, diese zu betreiben, keine Gegenleistung für die Überlassung der Anlagen zu erblicken. Außerdem ergebe sich die Verpflichtung zur Ausübung der Badeaufsicht aufgrund des gewerbebehördlichen Bewilligungsverfahrens im Zuge der Betriebsanlagengenehmigung, welche dem Pächter als Auflage erteilt werde. Infolge der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung von Freibad, Buffet und Sauna seien diese aus dem Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin ausgeschieden, sodaß "folglich" für das Jahr 1986 die erklärten Umsätze um den Teilwert der entnommenen Anlagen zu erhöhen und den im Zusammenhang mit Freibad, Buffet und Sauna geltend gemachten Vorsteuern die Abzugsfähigkeit zu versagen gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Der Umsatzsteuer unterliegt weiters nach § 1 Abs. 1 Z. 2 leg. cit. der Eigenverbrauch. Eigenverbrauch liegt gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 vor, wenn ein Unternehmer im Inland Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen, für

Zwecke verwendet oder verwenden läßt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1972).

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1966) und ihr land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes 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. § 2 Abs. 1 vorletzter und letzter Satz des im Beschwerdefall anzuwendenden KStG 1966 bestimmte, daß die Verpachtung eines Betriebes, der steuerpflichtig wäre, wenn er vom Verpächter unmittelbar betrieben würde, einen Betrieb gewerblicher Art gleichsteht. Das gleiche gilt für jede andere entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten zu Betriebszwecken dieser Art. Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn diese aufgrund der ab 1. Jänner 1996 geltenden Nutzungsvereinbarung das "Weinbergbad" ab diesem Zeitpunkt nicht mehr dem Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin zurechnete. Voraussetzung für das Vorliegen einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ist nach § 2 Abs. 1 dritter Satz UStG 1972 das Erzielen von Einnahmen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 1980, 520/79 = Slg.Nr. 5460/F). Daß die Beschwerdeführerin aus dem Betrieb des Weinbergbades selbst Einnahmen erzielt hätte, wird von ihr nicht behauptet. Sie hat vielmehr laut Nutzungsvereinbarungen die Betriebsführung anderen Personen übertragen. Darin, daß diese Personen die mit dem Betrieb der gesamten Anlage verbundenen Kosten - auch für den Badebetrieb - zumindest teilweise zu tragen hatten, ist keine Einnahmenerzielung in Form einer Vermögensmehrung durch Geld oder geldwerte Güter (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 2 Tz 56) für die Beschwerdeführerin zu sehen. Eine Tätigkeit, die sich darauf beschränkt, Ausgaben zu vermeiden, ist keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinn des § 2 UStG 1972 (vgl. Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Tz 74 zu § 2). Soweit in den Nutzungsvereinbarungen eine Betriebspflicht auferlegt wurde, kann darin ebenfalls keine Vermögensmehrung i.S. einer Einnahmenerzielung nach § 2 Abs. 1 leg. cit. bei der Beschwerdeführerin erblickt werden.

Konnte damit die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen, daß das "Weinbergbad" ab 1. Jänner 1986 nicht mehr zum Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin gehörte, erweist sich allerdings dennoch die für das Jahr 1986 vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 als unzulässig. Dient nämlich die dem "Weinbergbad" zuzurechnenden Anlagen nicht mehr dem Unternehmen der Beschwerdeführerin, konnte der Eigenverbrauchstatbestand dieser Gesetzesstelle (in diesem Jahr) nicht erfüllt sein. Der Beschwerde war damit im Streitpunkt der Eigenverbrauchsbesteuerung 1986 Folge zu geben, ohne daß auf die weiters in der Beschwerde aufgeworfene Frage, ob ein Eigenverbrauch an "einem ganzen Unternehmen" überhaupt möglich sei, weiter einzugehen war (allerdings ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1993, 92/15/0125, aufmerksam zu machen, wonach ein Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1972 grundsätzlich nur dann vorliegen kann, wenn einzelne Wirtschaftsgüter entnommen werden, worunter eine Sachgesamtheit "Betrieb" nicht verstanden werden könne; vgl. auch Achatz/Leitner, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, Wien 1995, 87).

Der angefochtene Bescheid war deshalb betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1986 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. In Punkt der Nichtanerkennung der auf das "Weinbergbad" entfallenden Vorsteuerbeträge ist der angefochtene Bescheid allerdings nicht rechtswidrig. Die Beschwerde war sohin, soweit sie die Umsatzsteuer für das Jahr 1988 betrifft, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war. Da hinsichtlich des Jahres 1987 keine Vorsteuern aus dem strittigen Bereich geltend gemacht worden waren, konnte die Beschwerdeführerin im Umfang der Anfechtung auch der Umsatzsteuerfestsetzung für dieses Jahr in keinen Rechten verletzt sein. Die Beschwerde war daher insoweit nach § 34 Abs. 1 und 3 VwGG (in der Senatszusammensetzung nach § 12 Abs. 3 VwGG) mit Beschluß zurückzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 50) VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 4. November 1998