

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.03.2006

Geschäftszahl

2002/15/0067

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des Landes Salzburg gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 21. Februar 2002, GZ. RV 298/1- 7/00, betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Das Kostenbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Das beschwerdeführende Land Salzburg schloss einen mit 26. Juli 1995 datierten und mit "Pachtvertrag" überschriebenen Vertrag mit der Landessportorganisation Salzburg (LSO). Nach Punkt II (Rechtsverhältnisse) dieses Vertrages sei das Land Salzburg auf Grund eines Kaufvertrages vom 17./26. Juli 1995 Alleineigentümer der Liegenschaften EZ 368 und 407 in T. Des Weiteren habe das Land Salzburg vom Verband Österreichischer Volkshochschulen die Liegenschaft EZ 154 in T. im Ausmaß von rund 51.000 m² in Unterbestand genommen. Schließlich sei das Land Salzburg Pächter der der Stadtgemeinde H. gehörenden Liegenschaft EZ 471 in T. Auf den angeführten Grundstücken würden sich Bauten und Anlagen befinden, welche zum Teil Altbestand seien, zum Teil aber für Zwecke des Vereins- und Ausbildungssports im Rahmen des Landes- und Universitätssportwesens sowie des Versehrtenportes und der Erwachsenenbildung vom Verband Österreichischer Volkshochschulen seinerzeit errichtet worden seien.

Nach Punkt III (Pachtgegenstand) des Vertrages verpachte das Land Salzburg der Landessportorganisation Salzburg (LSO) das auf den vier in Punkt II genannten Liegenschaften eingerichtete und bisher vom Verband Österreichischer Volkshochschulen betriebene Universitäts- und Landessportzentrum. Die zum Pachtgegenstand gehörigen Anlagen sowie die beweglichen Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände seien auf einer gesonderten Anlagen- und Inventarliste dargestellt, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bilde. Nach Punkt V (Pachtzins) des Vertrages betrage der beiderseits vereinbarte Pachtzins 100.000 S monatlich zuzüglich Mehrwertsteuer und werde auf Grundlage des Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert.

Punkt VI (Vertragszweck) des Vertrages lautet:

"Vertragszweck ist die Betriebsführung des Bestandobjektes für Sportzwecke und Ausbildung im Rahmen des Landes- und Universitätssportwesens auf der Grundlage der gesondert abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung in der jeweils gültigen Fassung. Diese bildet einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages."

Nach Punkt VII (Betriebs- und Personalkosten) des Vertrages seien die durch den ordentlichen Betrieb des Universitäts- und Landessportzentrums veranlassten Betriebs- und Personalkosten entsprechend den Bestimmungen der Nutzungsvereinbarung vom Verpächter (Land Salzburg) zu tragen.

Nach Punkt VIII (Betriebspflicht und Anwendung kaufmännischer Sorgfalt) des Vertrages habe die Pächterin (LSO) den Betrieb des Universitäts- und Landessportzentrums ununterbrochen und unter Beachtung aller einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und unter Einhaltung allfälliger behördlicher Auflagen und gesetzlicher Sicherheitsvorschriften zu führen und dabei die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes im Sinne der Bestimmungen des Handelsgesetzbuches anzuwenden.

Nach Punkt IX (beiderseitiger Vertragswille) des Vertrages dürften der Pächterin bei Einhaltung der von ihr übernommenen Sorgfaltspflicht gemäß Punkt VIII des Vertrages keine finanziellen Nachteile erwachsen.

Nach Punkt X (Instandhaltung und Instandsetzung) des Vertrages habe für die Instandhaltung und Instandsetzung des Bestandobjektes ausschließlich der Verpächter (Land Salzburg) aufzukommen.

Nach Punkt XI (Verbot der Untervermietung) des Vertrages sei es der Pächterin ausdrücklich untersagt, ohne schriftliche Genehmigung des Verpächters das Bestandobjekt unterzuvermieten. Ausgenommen hievon sei die Nutzungseinräumung an die Stadtgemeinde H. gemäß Punkt XII des Vertrages sowie die Nutzung freier Kapazitäten im Sinne der Regelung VI.3. und 4. der Nutzungsvereinbarung.

Nach Punkt XII (Nutzungsrecht der Stadtgemeinde H.) des Vertrages sei der Pächterin bekannt, dass die Stadtgemeinde H. auf Grund des zwischen ihr und dem Land Salzburg abgeschlossenen Mietvertrages berechtigt sei, anstelle eines Mietzinses die Sportanlagen des Universitäts- und Landessportzentrums im Ausmaß von 5 % der gesamten Kapazität zu benutzen. Die Pächterin verpflichte sich, der Stadtgemeinde H. dieses unentgeltliche Nutzungsrecht zu gewähren. Der Stadtgemeinde H. dürften aus der Benützung der Anlagen keine finanziellen Belastungen erwachsen.

Punkt XIII (Wirtschaftsplan) des Vertrages verpflichtete die Pächterin, bis jeweils 1. September des laufenden Jahres für das Folgejahr einen Wirtschaftsplan aufzustellen, welcher vom "Rif-Ausschuss" laut Punkt XIV zu genehmigen sei.

Mit Punkt XIV (Rif-Ausschuss) des Vertrages werde "auf Grund der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Nutzungsvereinbarung" ein Ausschuss ("sogenannter Rif-Ausschuss") gebildet, welcher "die Funktion ähnlich der eines Aufsichtsrates einer Ges.m.b.H. auszuüben" habe. Diesem Ausschuss obliege neben der Kontrolle des laufenden Betriebes des Universitäts- und Landessportzentrums die Überwachung der Bestimmungen der Nutzungsvereinbarung, die Genehmigung des Wirtschaftsplanes und des Jahresabschlusses sowie die Entscheidung in Streitfällen zwischen den Vertragspartnern des Nutzungsvertrages. Dem Ausschuss gehöre je ein Vertreter der Vertragspartner sowie je ein Vertreter der Republik Österreich (gemeint: des Bundes), der Universität Salzburg und der Stadtgemeinde H. an. Dieser Ausschuss habe sich eine Geschäftsordnung zu geben und fasse seine Beschlüsse mit Dreiviertel-Mehrheit. Der Republik Österreich (gemeint: dem Bund) und dem Land Salzburg stünden bei Beschlüssen mit finanziellen Auswirkungen ein Vetorecht zu.

Unter Punkt XVIII (aufschiebende Bedingung) des Vertrages werde festgestellt, dass im Zusammenhang mit diesem Vertrag noch folgende Verträge abgeschlossen worden seien:

Kaufvertrag zwischen dem Verband Österreichischer Volkshochschulen und dem Land Salzburg betreffend die Liegenschaften EZ 368 und 407 in T.

Unterbestandvertrag zwischen dem Verband Österreichischer Volkshochschulen und dem Land Salzburg betreffend die Liegenschaft EZ 154 in T.

Mietvertrag zwischen der Stadtgemeinde H. und dem Land Salzburg betreffend die Liegenschaft EZ 471 in T.

Vereinbarung zwischen der Republik Österreich (gemeint: der Bund) und dem Land Salzburg betreffend Bestellung des Nutzungsrechtes an den Liegenschaften EZ 368 und 407 in T. zu Gunsten der Republik Österreich.

Die im erwähnten Vertrag genannte Nutzungsvereinbarung ist ebenfalls mit 26. Juli 1995 datiert und enthält nach ihrem Punkt I als Vertragspartner:

"a) Die Republik Österreich, im Folgenden kurz Bund genannt, vertreten durch den Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Kunst,

b) das Land Salzburg, vertreten durch den Landeshauptmann,

c) die Landessportorganisation Salzburg, im Folgenden kurz LSO genannt, vertreten durch den Vorsitzenden,

d) Stadtgemeinde H., vertreten durch den Bürgermeister."

Vertragszweck sei nach Punkt II der Nutzungsvereinbarung die gemeinsame Nutzung sämtlicher Anlagen des Universitäts- und Landessportzentrums einschließlich des Hauses R. für Sportzwecke und Ausbildung im Rahmen des Landes- und Universitätssportwesens. Nach dem Pachtvertrag vom 26. Juli 1995 obliege der LSO die Führung des Betriebes des Universitäts- und Landessportzentrums.

Nach Punkt III (Verpflichtungen des Bundes und des Landes) der Nutzungsvereinbarung verpflichtete sich der Bund, dem Land Salzburg 55 % des Aufwandes laufend zu ersetzen, der sich aus der Nutzungsvereinbarung sowie aus dem zwischen dem Land Salzburg und der LSO abgeschlossenen Pachtvertrag vom 26. Juli 1995 für das Land ergebe. Der Bund verpflichtete sich weiters, dem Land 55 % der Barzahlungen von insgesamt 35 Millionen S sowie der Gebühren, Steuern und sonstigen Kosten zu ersetzen, die sich aus dem und durch den zwischen dem Verband Österreichischer Volkshochschulen und dem Land Salzburg abgeschlossenen Kaufvertrag und dem Vergleich vom 26. Juli 1995 ergäben. Schließlich verpflichtete sich der Bund, dem Land 55 % des Aufwandes zu ersetzen, der sich aus der Tilgung und Verzinsung der gemäß dem vorerwähnten Kaufvertrag übernommenen Verbindlichkeiten des Verbandes Österreichischer Volkshochschulen ergebe. Das Land Salzburg verpflichtete sich gegenüber dem

Bund, einem einvernehmlich bestimmten Bauträger auf einem geeigneten Liegenschaftsanteil im Bereich des Universitäts- und Landessportzentrums ein Baurecht zur Errichtung eines Studentenheimes einzuräumen. Grundsätzlich werde festgehalten, dass sämtliche Aufwendungen, die sich im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaften des Verbandes Österreichischer Volkshochschulen durch das Land Salzburg ergäben, ebenso im Verhältnis 55 % Bund und 45 % Land Salzburg getragen würden, wie jene Aufwendungen (einschließlich von Investitionen), die sich aus dem weiteren Betrieb des Universitäts- und Landessportzentrums ergäben. Das Land Salzburg verpflichte sich, eine ausreichende Haftpflichtversicherung für Schadensereignisse aus dem Titel des Eigentums abzuschließen, deren Prämien anteilmäßig vom Bund und dem Land Salzburg beglichen würden.

Nach Punkt IV (Betriebspflicht) der Nutzungsvereinbarung sei die LSO verpflichtet, das Universitäts- und Landessportzentrum entsprechend den im Rif-Ausschuss festgelegten Benutzungsplänen ganzjährig den Vertragspartnern unentgeltlich zur Verfügung zu stellen (ausgenommen seien Zeiten der Revision, die eine Schließung der Anlagen nach sich ziehe).

Unter Punkt V (Betriebs- und Personalkosten) der Nutzungsvereinbarung verpflichteten sich Bund und Land Salzburg, die durch den ordentlichen Betrieb des Universitäts- und Landessportzentrums veranlassten Betriebs- und Personalkosten im Verhältnis 55 % durch den Bund und 45 % durch das Land Salzburg zu begleichen. Als Betriebs- und Personalkosten kämen in Betracht:

Löhne und Gehälter gemäß einem vom Rif-Ausschuss festzulegenden Stellenplan und Gehaltsschema; Unterhaltskosten für sämtliche Anlagen, Reparaturen und Ersatzteile; Energiekosten; Reinigungskosten, Entsorgungskosten; Versicherungsprämien für sachdienliche Versicherungen; Rechts- und Steuerberatungskosten einschließlich der Buchführungskosten; allgemeine Verwaltungskosten; alle anfallenden betrieblichen Steuern und Abgaben einschließlich der Umsatzsteuer; Schuldzinsen für einen allfälligen Kredit, soweit dieser zur Erfüllung des laufenden Betriebes diene; Bestandsentgelte, welche im Rahmen des Betriebes anfallen; sonstige Aufwendungen, sofern sie zur ordnungsgemäßen Führung des Betriebes des Universitäts- und Landessportzentrums notwendig seien.

Mit Punkt VI (Benutzungsanteile) der Nutzungsvereinbarung wurden die Nutzungsverhältnisse wie folgt festgelegt:

"1. a) für den Bund (Universität): 52,25 % der Gesamtkapazität, b) für das Land Salzburg: 42,75 % der Gesamtkapazität, c) für die Stadtgemeinde H.: 5 % der Gesamtkapazität."

Die Benutzung durch die LSO erfolge nach Punkt VI.2 aus dem Kontingent, das dem Land Salzburg zustehe. Nach Punkt VI.3 sei die Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet, im Rahmen der organisatorischen Möglichkeiten allfällige freie Kapazitäten zu Preisen, die vom Rif-Ausschuss festgesetzt würden, an Dritte zu vermieten. Diese Erträge seien in der Jahresabrechnung als Einnahmen zu verbuchen. Nach Punkt VI.4. seien freie Kapazitäten aus dem jeweiligen Nutzungsanteil (z.B. freie Übungszeiten, Nutzerkarten, usw.) von der Geschäftsführung direkt zu vergeben.

Nach Punkt VII (Benutzungsplan) der Nutzungsvereinbarung sei der Benutzungsplan einvernehmlich zwischen Bund, Land Salzburg und Stadtgemeinde H. über Vorschlag der Geschäftsführung bis jeweils 1. Oktober des laufenden Jahres für das Folgejahr festzulegen, wobei von den genannten Benutzungsanteilen auszugehen sei.

Die Stadtgemeinde H. sei nach Punkt VIII (Nutzungsrecht der Stadtgemeinde H.) der Nutzungsvereinbarung auf Grund des zwischen ihr und dem Land Salzburg abgeschlossenen Mietvertrages berechtigt, anstelle eines Mietzinses die Sportanlagen des Universitäts- und Landessportzentrums im Ausmaß von 5 % der gesamten Kapazität zu benützen, woraus ihr im Rahmen des Kontingents keine finanziellen Belastungen erwachsen dürften. Eine über das Kontingent hinausgehende Nutzung sei dem Universitäts- und Landessportzentrum zu den vom Rif-Ausschuss festgelegten Preisen zu vergüten.

Die Punkte IX und X der Nutzungsvereinbarung verpflichteten die LSO, bis jeweils 1. September des laufenden Jahres für das Folgejahr durch die Geschäftsführung einen Wirtschaftsplan erstellen zu lassen, welcher vom Rif-Ausschuss zu genehmigen sei, in welchem die Betriebskosten einzeln und betragsmäßig aufgliedert darzustellen seien und welcher einen Investitionsplan zu enthalten habe, und als Basis für den Jahresabschluss eine Kostenstellenrechnung einzurichten. Bund und Land Salzburg hätten im Verhältnis der Nutzungsanteile Vorauszahlungen in der Höhe von einem Zwölftel des im jeweiligen Jahresvoranschlag ausgewiesenen Abganges an den Betreiber zu leisten, wobei nach Prüfung des Jahresabschlusses durch Bund und Land Salzburg der Saldo von Bund und Land Salzburg auszugleichen oder bei einem allfälligen Überschuss der Vorauszahlungen dieser dem Bund bzw. dem Land Salzburg gutzuschreiben sei.

Dem Rif-Ausschuss obliege nach Punkt XI der Nutzungsvereinbarung die Oberaufsicht über den laufenden Betrieb des Universitäts- und Landessportzentrums.

Mit den Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 1995 bis 1997 erklärte das beschwerdeführende Land Salzburg Umsätze aus seinen Betrieben gewerblicher Art, welche die im erwähnten "Pachtvertrag" genannten Pachtzinse enthielten, und machte im Zusammenhang mit dem Universitäts- und Landessportzentrum angefallene Vorsteuern geltend.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug die Umsatzsteuer für die Streitjahre 1995 bis 1997 (hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 nach Wiederaufnahme der Verfahren) fest. Von den im Zusammenhang mit dem Universitäts- und Landessportzentrum geltend gemachten Vorsteuern würden nur 22,47 % des beantragten Betrages "Berücksichtigung finden".

Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des UStG gelte stets die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 2 Abs. 3 UStG). Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken führe zu einem fiktiven Betrieb gewerblicher Art, der eine Unternehmertätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts begründe, auch wenn sich die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken innerhalb der Gesamttätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts nicht heraushebe oder keine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht entfaltet werde. Diese Fiktion des Betriebes gewerblicher Art hänge davon ab, ob ein Bestandvertrag nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts vorliege. Ein solcher Bestandvertrag sei nach § 1090 ABGB ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhalte. Gebrauchsüberlassungen, die nicht auf zivilrechtlichen Miet- oder Bestandverträgen beruhten, würden keinen fiktiven Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG begründen. Unter Hinweis auf den im Punkt VI des "Pachtvertrages" zwischen dem Land Salzburg und der LSO festgelegten Vertragszweckes und auf die im Punkt XI des "Pachtvertrages" iVm Punkt VI.3. und 4. der Nutzungsvereinbarung getroffenen Regelung der Nutzung freier Kapazitäten führte die belangte Behörde aus, damit das Land Salzburg in den Genuss des Vorsteuerabzuges kommen könne, müsse die Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Grundstücke einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art darstellen. Wie dem "Pachtvertrag" zu entnehmen sei, sei gemäß dessen Punkt VI nicht die Gebrauchsüberlassung, sondern die Geschäftsführung des Bestandobjektes auf der Grundlage der gesondert abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung Vertragszweck, womit kein Bestandvertrag nach den Bestimmungen des ABGB vorliege. Allerdings werde im Punkt XI dem Pächter neben dem Verbot der Untervermietung, das wiederum eine Einschränkung des Gebrauchs darstelle, die Nutzung freier Kapazitäten nach den näher angeführten Bestimmungen der Nutzungsvereinbarung eingeräumt. Im Ausmaß dieser freien Kapazitäten liege ein Bestandverhältnis vor, das im Rahmen des Ermittlungsverfahrens mit 22,47 % Anteil "Fremdnutzer (nicht Land/Bund/H.) im Rahmen der LSO-Führung" durch den steuerlichen Vertreter des beschwerdeführenden Landes beziffert worden sei. Diesbezüglich sei auch der Nachweis erbracht worden, dass der Mietzins zumindest die laufenden Betriebskosten abdecke. Diesem Umstand sei in den Streitjahren auch Rechnung getragen worden und deshalb hätten 22,47 % der beantragten Vorsteuern Berücksichtigung gefunden. Allein schon aus der Textierung des zu beurteilenden Pachtvertrages (Punkt VI und XI) sei kein höheres als dieses berücksichtigte Ausmaß an Vorsteuern anzuerkennen.

Da die Einräumung von Dienstbarkeiten an Grundstücken durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft keine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG darstelle, begründe das Vertragsverhältnis (die Vereinbarung) des beschwerdeführenden Landes mit der Republik Österreich (gemeint: dem Bund) keinen fiktiven Betrieb gewerblicher Art. Zwischen dem beschwerdeführenden Land Salzburg und dem Bund finde auch kein Leistungsaustausch statt. Denn abgesehen von den in Punkt III und V der erwähnten Nutzungsvereinbarung enthaltenen Verpflichtungen des Bundes (55 %ige Kostenübernahme) stehe der Überlassung der Nutzungsanteile an den Bund keine Gegenleistung gegenüber, die eine Unternehmerschaft des beschwerdeführenden Landes begründen könnte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das beschwerdeführende Land erachtet sich "im Recht auf richtige Bemessung der Umsatzsteuer in den Jahren 1995 bis 1997, insbesondere im Recht auf Vornahme des Vorsteuerabzuges" beschwert.

Vorauszuschicken ist, dass die Landessportorganisation Salzburg nach § 4 Abs. 1 des Salzburger Landessportgesetzes 1988 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Stammfassung, LGBl. Nr. 98/1987, eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Nach § 4 Abs. 2 leg. cit. sind sämtliche Salzburger Sportvereine Mitglieder der Landessportorganisation und können andere Vereine und sonstige Einrichtungen, die nicht darunter fallen, auf Antrag nach § 4 Abs. 3 leg. cit. in die Landessportorganisation als Mitglieder aufgenommen werden, wenn sie für das Salzburger Sportwesen von besonderer Bedeutung sind.

Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage; im Folgenden: Sechste MwSt-RL) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 der Sechsten MwSt-RL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten MwSt-RL nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen

erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Art. 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder eine berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 leg. cit. nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaft-steuergesetzes 1988) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne des UStG 1994 gelten jedoch stets u.a. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Mit der Anerkennung von 22,47 % der geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Universitäts- und Landessportzentrum hat die belangte Behörde die Eigenschaft des beschwerdeführenden Landes als Unternehmer mit dem Universitäts- und Landessportzentrum als Betrieb gewerblicher Art anerkannt. Die belangte Behörde hat in der Überlassung der Liegenschaften samt Anlagen an die LSO durch den erwähnten "Pachtvertrag" einschließlich der "Nutzungsvereinbarung" und der darin enthaltenen Möglichkeit für die LSO, im Rahmen der (im Beschwerdefall im Nachhinein mit 22,47 % angenommenen) freien Kapazitäten Liegenschaften und Anlagen zu nutzen, eine unternehmerische Tätigkeit des beschwerdeführenden Landes gesehen. Allerdings hat sie ausgeführt, dass gemäß Punkt VI. des "Pachtvertrages" nicht die Gebrauchsüberlassung, sondern die Geschäftsführung des Bestandobjektes auf der Grundlage der gesondert abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung Vertragszweck sei, womit kein Bestandvertrag nach den Bestimmungen des ABGB vorliege. Im Punkt XI. werde dem Pächter neben dem Verbot der Untervermietung, das wiederum eine Einschränkung des Gebrauchs darstelle, die Nutzung freier Kapazitäten nach den näher angeführten Bestimmungen der Nutzungsvereinbarung eingeräumt. Im Ausmaß dieser freien Kapazitäten liege ein Bestandverhältnis vor.

Dem Vertragsgeflecht fehlt eine konkrete, die Abgrenzung in unternehmerische und nicht unternehmerische Nutzung zulassende Regelung. Welche Gegenleistung das Land Salzburg für das vereinbarte, als "Pachtzins" bezeichnete Entgelt von 100.000 S monatlich zu erbringen hatte, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Auch blieb offen, ob der vom Land Salzburg zu tragende "Abgang" (Punkt IX. und X. der Nutzungsvereinbarung) auch diesen "Pachtzins" enthalten sollte, was zutreffendenfalls bedeuten würde, dass das Land Salzburg allenfalls Teile dieses ihm von der LSO zu entrichtenden "Pachtzinses" dieser selbst zuwenden müsste und insoweit nicht von einem Entgelt auszugehen wäre.

Der Umstand, dass sich auf Grund des in Rede stehenden Vertragsgeflechtes ohne ein hinreichendes Abgrenzungsmerkmal eine im Nachhinein von der belangten Behörde mit über den Streitzeitraum durchschnittlich rund 22 % angenommene "Fremdnutzung" durch die LSO ergeben habe, erlaubte es der belangten Behörde deshalb noch nicht, - wie es im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck kommt - in diesem Umfang die "Überlassung" des Universitäts- und Landessportzentrums an die LSO als Unternehmertätigkeit des beschwerdeführenden Landes anzusehen. Denn das oben dargelegte Vertragsgeflecht ist nämlich nicht geeignet, die in der "Überlassung" des Universitäts- und Landessportzentrums an die LSO entfaltete Tätigkeit des Landes Salzburg insoweit erkennbar abzugrenzen, als darin ein Auftrag zum Betrieb des Universitäts- und Landessportzentrums einerseits und eine entgeltliche Nutzungsüberlassung für eigene Zwecke der LSO (zur "Vermietung an Dritte") andererseits enthalten wäre.

Dem angefochtenen Bescheid fehlen sohin vom Verwaltungsgerichtshof nachprüfbar Feststellungen, welcher Leistung des Landes Salzburg gegenüber der LSO welche Gegenleistung gegenüber gestanden wäre, inwieweit das Land Salzburg somit als wirtschaftlich Dienstleistender iSd Art. 4 Abs. 1 der Sechsten MwSt-RL der LSO gegenüber tätig geworden wäre, woraus das Land Salzburg zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre. Deshalb ist dem Verwaltungsgerichtshof auch die Prüfung nicht möglich, ob das beschwerdeführende Land dadurch im geltend gemachten Recht auf Vorsteuerabzug verletzt wurde, dass die belangte Behörde nur im angenommenen Ausmaß Vorsteuern zugestanden hat.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Für das fortzusetzende Verfahren sei angemerkt, dass die Gestaltung des erwähnten Vertragsgeflechtes unter Bedachtnahme auf die Urteile des EuGH vom 21. Februar 2006 in den Rs. C-223/03 (University of Huddersfield Higher Education Corporation) und C- 255/02 (Halifax plc u.a.) auch dahingehend zu prüfen sein wird, welchen wirtschaftlichen Hintergrund die in das oben wiedergegebene Vertragsgeflecht eingebundene "Überlassung" des Universitäts- und Landessportzentrums unter dem Gesichtspunkt sich bietender Steuervorteile hatte.

Das Kostenbegehren war abzuweisen, weil der angesprochene Schriftsatzaufwand nach § 49 Abs. 1 VwGG idF des BGBl. Nr. 89/2004 nur dann gebührt, wenn der Beschwerdeführer tatsächlich durch einen Rechtsanwalt (Wirtschaftsprüfer) vertreten war.

Wien, am 30. März 2006