



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereins D, vom 24. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 25. September 2002 betreffend Umsatzsteuer für 1998, 1999, 2001 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) ist ein Verein iSd. Vereinsgesetzes 2002. Sein Zweck ist nach seiner – sowohl im Berufszeitraum als auch aktuell gültigen - Satzung die **Unterstützung der Belange von Denkmalschutz und Denkmalpflege** bei der Erhaltung und Erforschung von Denkmälern in Oberösterreich (§ 2 der Satzung). Diese Vereinszwecke sollen ua. durch Mitgliedbeiträge, Spenden, Verkauf von Druckwerken, mediale Verbreitung von Informationen über Fragen der Denkmalpflege und der Auszeichnung besonderer denkmalschützerischer Leistungen erfüllt werden (§ 3 der Statuten).

Auf der **Homepage** des Vereins (www.d) werden unter dem Menüpunkt „*Initiativen & Ziele*“ die Tätigkeiten des Bw. wie folgt umschrieben:

„Der 1946 zur ideellen, organisatorischen und finanziellen Unterstützung der staatlichen Denkmalpflege gegründete Verein hat neben der Herausgabe eines periodischen Mitteilungsblattes unter anderem wichtige Restaurierungsinitiativen gesetzt:

- U-Kirche
- M-Kirche
- F-Kirche
- J-Schloss

- SchlossW
- St-Hof
- Sammlungen.

Aufgaben und Zielsetzung

- *Gesellschaftliche und politische Aufwertung der Denkmalpflege*
- *Unterstützung bei Erhaltung und Erforschung der Denkmalpflege des Landes OÖ*
- *Verbesserung der finanziellen Belange für die Denkmaleigentümer, zB. steuerliche Anreize für denkmalpflegerische Investitionen*
- *Treuhändische Verwaltung von Spenden gem. EStG*
- *Mediale Verbreitung und Aufklärung denkmalpflegerischer Anliegen und privater Belange*
- *Koordinationsforum für staatliche und kirchliche Denkmalpflege*
- *Fortsetzung des periodischen Mitteilungsblattes"*

(2) Im Zuge einer **Außenprüfung** stellte eine Prüferin des Finanzamtes Linz fest (vgl. Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. September 2003):

Der Bw. sei ein gemeinnütziger Verein, dessen *"ureigenster Vereinszweck"* Denkmalpflege und Denkmalschutz seien. Diesem sei am 20. Juli 1997 laut Schenkungsvertrag – unter der Auflage der Erhaltung und Sanierung - die S-Kapelle-M übergeben worden; die tatsächliche Sanierung hätte 1998 begonnen.

Ab 1. Juli 1998 sei die sich noch in Restaurierung befindliche Kapelle an den R-Verein vermietet worden. Im Mietvertrag sei angeführt, dass sich der Bw. die Aufgabe gesetzt habe, die kunsthistorisch und baukulturell äußerst wertvolle Schlosskapelle vor dem Verfall zu retten, eine Generalsanierung durchzuführen und deren Bestand zu sichern. Das Mietentgelt betrage jährlich ATS 5.000 zuzüglich 20% USt. Der Mietvertrag werde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Einziger Vereinszweck des am 22. April 1998 gegründeten mietenden Vereins sei *"die Mithilfe bei der Sanierung und Erhaltung der S-Kapelle-M in enger Zusammenarbeit mit dem Bw."* Weiters werde in den Statuten angeführt, dass für den Fall, dass sich der Bw. zurückziehen sollte, keine Verpflichtung zur Weitersanierung erwüchse.

Der unternehmerische Bereich eines Vereins umfasse alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der nicht unternehmerische Bereich all jene Tätigkeiten einschließe, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsmäßigen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirke.

Die Prüferin zog daraus den Schluss, dass im gegenständlichen Fall ein gemeinnütziger Verein eine wertvolle Kapelle vor dem Verfall gerettet habe. Auch deren Vermietung ändere nichts daran, dass die Erhaltung von Denkmälern in erster Linie den *„ureigensten, gemeinnützigen Zweck“* des Bw. darstelle. Die Sanierung sei ausschließlich aus Subventionen und Mitgliedsbeiträgen finanziert, zusätzlich seien seitens des Mieters unentgeltliche Eigenleistungen erbracht worden. Ein abgabenrechtlich unbeachtlicher gemeinnütziger

Vereinszweck könne durch eine äußere Einkleidung in eine Vermietung und Verpachtung nicht dazu führen, dass eine umsatzsteuerlich relevante Unternehmereigenschaft entstehe.

(3) Der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführte **Schenkungsvertrag** enthält als „*Präambel*“ die Aussage, dass der Bw. die „*Erhaltung und Restaurierung der ehemaligen Schlosskapelle*“ beabsichtigt.

(4) Der gleichfalls in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführte **Mietvertrag** (Wirksamkeitsbeginn: 1. Juli 1998) hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Der Vermieter hat sich die Aufgabe gesetzt, diese kunsthistorisch und baukulturell äußerst wertvolle Schlosskapelle vor dem Verfall zu retten, eine Generalsanierung zu ermöglichen und deren Bestand zu sichern.

Der Mieter versteht sich zu diesem Vertrag, um die Schlosskapelle in adäquater und der Bedeutung dieses Baujuwels adäquater Weise zu nutzen. Er wird deshalb gemeinsam mit dem Vermieter zur Erhaltung und Neubelebung nach Kräften beitragen.

Der Mietgegenstand wird durch den Vermieter aus eigenen Mitteln sowie Bundes- und Landesförderungsmittel generalsaniert. Der Mieter verpflichtet sich, den Mietgegenstand sorgsam und pfleglich zu behandeln und das Innere in Ordnung zu halten. Weitere Pflichten, insbesondere Verkehrssicherungspflichten, treffen den Mieter nicht.

Der Nettomietzins beträgt jährlich S 5.000 ... Der Mietzins ist wertgesichert auf Basis des VPI ... Ausgangspunkt der Wertsicherung ist die für den Monat Juli vereinbarte Indexziffer. Schwankungen unter 5% bleiben unberücksichtigt. Die Betriebskosten ... trägt der Mieter ...“

(5) Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und setzte mit **Bescheiden** vom 22. September 2002 für die Jahre 1998 bis 2001 keine Umsatzsteuer fest, sodass auch die in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge keine Anerkennung fanden und verwies zur Begründung auf die entsprechenden Feststellungen der Außenprüfung.

(6) Dagegen erhob der Bw. **Berufung** mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Dem Argument, Renovierungsarbeiten seien der ureigenste Vereinszweck sei zu entgegnen, dass die Vereinssatzung eben dies nicht vorsehe. Die §§ 2 und 3 der Satzung verdeutlichten dies folgendermaßen, wonach sich der Bw. zur Aufgabe gestellt habe, die Belange von Denkmalschutz und Denkmalpflege bei der Erhaltung und Erforschung der Denkmäler des Landes Oberösterreich zu unterstützen und er in diesem Zusammenhang auch steuerbegünstigte Spenden an das Bundesdenkmalamt treuhändisch einsammeln könne. In der Satzung werde weiters angeführt, dass der Erfüllung des Vereinszweckes Mitgliedsbeiträge, Förderung, Geldspenden, der Verkauf von Druckschriften, die mediale Verbreitung von Informationen über allgemeine und spezielle Fragen der Denkmalpflege und die Aufzeichnung besonderer denkmalpflegerischer Leistungen dienten. Systematisch interpretiere er gerade § 3 iVm. § 2 der Satzung, dass Renovierungsarbeiten nicht im „*ureigensten Vereinszweck*“ des Bw. gelegen seien. Vielmehr sei der seit über 50 Jahren bestehende Verein mit Ausnahme des konkreten Falles seit der Gründung faktisch auf dem Gebiet der Gebäuderestaurierung gerade nicht tätig geworden. Mithin handle es sich um ein

Sonderprojekt, welches auf Grund des fortgeschrittenen Verfalls des Restaurationsobjektes rasches Handeln des Bw. erfordere und ohne Übernahme der Vermarktungsaktivitäten seitens des Mieters gar nicht unternommen worden wäre. Derartige Restaurationen sollten gerade nicht regelmäßig durchgeführt werden, die Vermarktung keinesfalls. Die geringe Höhe des Mietentgelts iHv. 5.000 S, jedoch exklusive Betriebskosten, sei bedingt durch die andauernde Renovierungsarbeit und werde nach deren Abschluss erhöht, jedenfalls werde mit Mieteinnahmen iHv. „über 3.000 Euro“ gerechnet.

Weiters besage § 45 BAO, dass die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ent falle, wenn dieser sich als Einzureichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstelle. Gerade das Vorliegen einer Vermögensverwaltung gem. § 32 BAO indiziere das Nichtvorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und somit die Unanwendbarkeit des § 45 Abs. 2 BAO. Gestützt werde dies auch durch deutsche Rechtsprechung, wonach sich der unternehmerische Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft nach der Satzung richte. Würden jedoch Leistungen entgeltlich abgegeben, bestehe ein unternehmerischer Bereich, für welchen es unerheblich sei, ob dieser in der Satzung vorgesehen sei und ob die Leistung an Mitglieder und Nichtmitglieder abgegeben werde.

Die Vermietung der gegenständlichen Kapelle sei insbesondere auch darum angestrebt worden, da der Bw. keine „Vermarktung“ und auch nicht den Betrieb der Kapelle zum Ziel habe. Diese Aufgabe solle ein für die Aufgaben auch schon auf Grund der räumlichen Nähe der Mitglieder zum Bestandsobjekt besser geeigneter neu zu gründender Verein übernehmen. Ein Indiz dafür könne auch in der Tatsache erkannt werden, dass keine personellen Verschränkungen zwischen den beiden oben genannten Vereinen bestünden.

Zur einer eventuellen Liebhabereiproblematik sei anzuführen, dass gem. § 6 Liebhabereiverordnung (im Folgenden: LVO) Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO vorliegen könne. § 5 LVO besage, dass für Körperschaften, die gemeinnützigen Zwecken dienen und für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd § 31 BAO die §§ 1 bis 4 LVO keine Anwendung fänden.

Ausführlicher dazu besage Pkt. 25.2. des Liebhabereierlasses bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung gemeinnütziger Körperschaften, dass Tätigkeiten im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO der Liebhabereivermut ung unterlägen. Pkt. 25.4. des Liebhabereierlasses wiederum bestimme, dass eine Vermögensverwaltung nicht unter die Vermutung der Liebhaberei falle. Dies sei systemkonform, da ja Pkt. 25.1. insoferne für Vermögensverwaltung nicht anwendbar sei, als er nur von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben iSd § 45 Abs. 1 und 2 BAO welcher selbst auf § 31 BAO verweise, spreche. Somit liege kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, da im

konkreten Falle ja gerade nur von einer Vermögensverwertung gesprochen werden könne. Daraus folge, dass für diese Tätigkeiten die Vermutung gelte, dass es sich um eine unternehmerische Tätigkeit handle.

Selbst bei Nichtanerkennung einer vermögensverwaltenden Tätigkeit gelte eine analoge Anwendung des BMF-Erlasses vom 15.12.1983 betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung von Betrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts, wonach die Annahme der Liebhaberei gerade deswegen nicht anwendbar sei, da diese Körperschaften in aller Regel im öffentlichen Interesse geführt würden und ihre Leistungen in irgendeiner Form der Allgemeinheit zu Gute kämen. Daher sei Liebhaberei wie bei Körperschaften des privaten Rechts von vornherein nicht anzunehmen. Dies spreche nun auch dafür, auch bei anderen, nicht öffentlichen gemeinnützigen Einrichtungen Liebhaberei auszuschließen. Denn bei gemeinnützigen Einrichtungen sei nach dem Gesetz gewährleistet, dass sie iSd. Erlasses der Allgemeinheit zu Gute kämen, während ein Betrieb gewerblicher Art keineswegs der Allgemeinheit zu Gute kommen müsse.

Weiters sei es teleologisch widersinnig, Tätigkeiten der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts und gemeinnütziger Körperschaften als nicht unternehmerisch einzustufen, weil sie einer – wenn auch gewinnlosen – entgeltlichen und nachhaltigen Leistungsabgabe an Dritte dienten. Auch aus den Materialien ergebe sich, dass im öffentlichen Bereich die bewusste Inkaufnahme der Gewinnlosigkeit nicht unbedingt Liebhaberei sein müsse.

Somit sei die unterschiedliche Behandlung von gemeinnützigen Betrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts und gemeinnützigen Körperschaften des Privatrechts nicht konsequent. Allein der Grund, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe keine Gewinne erzielen dürften und darauf die Vermutung einer nichtunternehmerischen Tätigkeit gegründet würde, reiche nicht aus. Dies deshalb, da er gerade zu Bedingung für Gemeinnützigkeit das Tätigwerden zum Vorteil der Allgemeinheit sei, die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO seien noch schärfer als die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen für Betriebe gewerblicher Art. Ein weiterer Grund gegen die Aberkennung der Gewinnerzielungsabsicht iSd § 2 Abs. 5 UStG 1994 für gemeinnützige Tätigkeiten ergebe sich aus der Überlegung, dass diesfalls andere spezielle, auf die Gemeinnützigkeit bezugnehmende Bestimmungen des UStG, die praktisch nur für Umsätze der in § 45 Abs. 1 und 2 BAO genannten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in Betracht kämen (z.B. § 6 Z 15, § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994) überflüssig wären.

(7) Zu dieser Berufung gab die Prüferin folgende **Stellungnahme** ab:

Den Ausführungen des Bw., dass Renovierung und Erhaltung von Denkmälern nicht als „*ureigenster gemeinnütziger Vereinszweck*“ subsumiert werden könnten, sei zu entgegenen,

dass dieser auch Deckenbilder eines Schlosses durch einen Rettungskauf erworben und umfangreich saniert habe. Weiters sei im Mietvertrag zwischen dem Bw. und dem R-Verein angeführt, dass sich der Bw. die Aufgabe gesetzt habe, die Schlosskapelle vor dem Verfall zu retten, eine Generalsanierung durchzuführen und deren Bestand zu sichern.

Ein gemeinnütziger Zweck in Form der Denkmalpflege liege vor, wenn der Denkmalpflege dienende Maßnahmen, die mittelbar (konkret; Unterstützung des Landes bei der Denkmalerhaltung) oder unmittelbar (konkret: Restaurierung der Schlosskapelle, Rettung der Deckenbilder) die Zerstörung oder wesensfremde Veränderung von Denkmälern verhinderten. Ebenso seien Tätigkeiten, die darauf gerichtet seien, im Menschen Bewusstsein der kulturellen Bedeutung von Denkmälern zu wecken (konkret: Verbreitung von Informationen in Form von Druckschriften), unter Gemeinnützigkeit der Denkmalpflege zu subsumieren.

Es werde daher seitens der Außenprüfung die Meinung vertreten, dass – auch wenn die Restaurierung von Denkmälern nicht eigens als Vereinszweck angeführt werde – im gegenständlichen Fall ein abgabenrechtlich unbeachtlicher Zweck in Form der Restaurierung von Denkmälern verwirklicht werde.

Im Mietvertrag sei lediglich eine indexgebundene Miete vorgesehen, aber keine eventuelle Erhöhung festgehalten. Die in der Berufung angeführte Erhöhung auf über 3.000 Euro sei im Außenprüfungsverfahren weder vorgebracht noch durch Nebenverträge belegt worden.

(8) Zu dieser Stellungnahme gab der Bw. mit Eingabe vom 3. Dezember 2002 folgende Gegenäußerung ab:

Ein einmaliges Tätigwerden auf dem Gebiet der Gebäuderestaurierung, bzw. der Bilderrestaurierung im Rahmen von Sonderprojekten, könne nicht dazu führen, dass diese Tätigkeiten unter den abgabenrechtlich unbeachtlichen gemeinnützigen Vereinszweck der Denkmalpflege in seiner Gesamtheit zu subsumieren sei. Gerade auch die Vermietung der Kapelle führt gemäß UStG iVm. der LVO und den dazu ergangenen Erlässen dazu, eine umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft zu begründen.

Seit Bestehen des Vereins sei in nur einem Fall die Renovierung eines Gebäudes durchgeführt worden. Selbst in der Stellungnahme des Finanzamtes zur eingebrachten Berufung werde von einem *"Rettungskauf"* gesprochen, somit von einem außerordentlichen, gerade nicht regelmäßig auftretenden Rechtsgeschäft. Über die regelmäßige Durchführung derartiger Geschäfte fänden sich auch in der Satzung des Vereins keinerlei Hinweise. Hinsichtlich des Ankaufs und nachfolgender Restaurierung der Deckenbilder sei darauf hinzuweisen, dass diese ja gerade nur deswegen angekauft wurden, um eine, unter Aspekten des österreichischen Denkmalschutzes nachteilige, dauerhafte Verbringung außer Landes zu verhindern. Nicht zuletzt sei dieser Ankauf seitens des Kulturinstitutes des Landes Oberösterreich und des Bundesdenkmalamtes angeregt und unterstützt worden. Auf einen Vorsteuerabzug sei in

diesem Zusammenhang „*verzichtet*“ worden, da, im Gegensatz zur S-Kapelle-M, keine Verwertung der Gemälde vorgesehen sei.

Dass Denkmalpflege per se eine gemeinnützige Tätigkeit iSd. § 35 Abs. 2 BAO darstellen könne, werde nicht bestritten. Der Denkmalpflege dienende Maßnahmen, die mittelbar oder unmittelbar die Zerstörung oder wesensfremde Veränderung von Denkmälern verhinderten, mögen durchaus gemeinnützig sein, alleine stellten sie keinen ureigensten Vereinszweck des Bw. dar. Dies treffe vielmehr auf die, auch in der Satzung festgelegten und somit auch den ureigensten Vereinszweck statuierenden, und auch seit Bestehen des Vereines laufend und faktisch durchgeführten Tätigkeiten wie Verbreitung von Informationen in Form von Druckzeitschriften zu. Wenn nun die Finanzbehörde die Meinung vertrete, dass – auch wenn die Restaurierung von Denkmälern in der Satzung nicht eigens als Vereinszweck angeführt sei - , im gegenständlichen Falle ein abgabenrechtlich gemeinnütziger Zweck in Form der Restaurierung von Denkmälern verwirklicht werde, übersehe die Behörde den klaren Gesetzeswortlaut des § 35 Abs. 1, welcher laute: *“Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzung geknüpft, dass die Körperschaft, ..., der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.”*

Auch die Bestimmung des Mietvertrages, wonach sich der Vermieter die Aufgabe gesetzt habe, diese Schlosskapelle zu renovieren, könne nicht so interpretiert werden, als sich der Bw. nun zur Aufgabe gemacht habe, diverseste Kunstobjekte durch Renovierungs- und Erhaltungsarbeiten vor dem Verfall zu bewahren und dies seinem Vereinszwecke entspreche. Dem Argument, dass der Vertrag über die Vermietung der Schlosskapelle zwischen dem Bw. und dem Verein zur Rettung der S-Kapelle-M auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei und das Mietentgelt nur indexgebunden sei und eine Erhöhung des Mietentgeltes vertraglich nicht festgehalten worden sei, könne insofern begegnet werden, als durchaus eine Erhöhung des Mietzinses vertraglich vereinbart sei: Gemäß Punkt 4 des Mietvertrages trage der Mieter die Betriebskosten gemäß § 21 bis 23 MRG. Gemäß § 15 MRG, auf den im systematischen Zusammenhang zu verweisen sei, seien die Betriebskosten Bestandteil des Mietzinses. Aufgrund der Tatsache, dass nach erfolgter Renovierung und Öffnung der Kapelle für die Allgemeinheit auch die Betriebskosten anstiegen, sei eine Erhöhung des Mietzinses im Ausmaß von 2.500 Euro jedenfalls zu erwarten und ohne Änderungskündigung, bzw. einvernehmliche Vertragsänderung möglich. Weiters sehe das MRG in § 22 vor, dass auch im Rahmen des Mietentgeltes ein gesondertes Entgelt für Auslagen für die Verwaltung anzusetzen sei. Dieses Recht werde ab der Benutzbarkeit (voraussichtlich Juni 2003) geltend gemacht werden.

Weiters sei nochmals darauf hinzuweisen, dass gerade das Vorliegen einer Vermögensverwaltung jedenfalls einen unternehmerischen Bereich konstituiere.

(9) Nach erfolgter Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte diese mit **Vorhalt** vom 11. Juli 2003 gegenüber dem Bw. aus, dass die gegenständliche Vermietung primär unter dem Aspekt des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle zu beurteilen sei. Auf Grund der Bestimmung des § 5 Z 3 LVO seien deren §§ 1 bis 4, die u.a. in § 1 Abs. 1 bzw. Abs. 2 eine Zuordnung zu Betätigungen mit bzw. ohne Annahme einer Einkunftsquelle trafen, auf gemeinnützige Vereine nicht anzuwenden. Somit treffe auch die Aussage in § 6, wonach aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhaberei nur bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 angenommen werden könne, auf gemeinnützige Körperschaften nicht zu. Dies bedeute, dass in derartigen Fällen Liebhaberei bei sämtlichen Betätigungen prinzipiell möglich sei. Die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung sei somit nach vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung in Geltung stehenden Grundsätzen zu beurteilen. Somit sei einerseits primär auf das Vorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit abzustellen und andererseits bei Vermietungen prinzipiell von einem erforderlichen absehbaren Totalüberschusszeitraum von ca. 20 Jahren auszugehen (vgl zB. VwGH 28.3.2000, 98/14/0217), der auf Grund des vereinbarten Mietentgeltes nach der derzeitigen Aktenlage nicht erreichbar erscheine.

Zur Beurteilung der Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietung würde daher ersucht, eine aussagekräftige Prognoserechnung vorzulegen, bzw. darzulegen, warum aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht von Liebhaberei ausgegangen werden könne.

(10) Dem entgegnete der Bw. mit **Eingabe** vom 20. August 2003, dass er nach wie vor davon ausgehe, dass aus umsatzsteuerlicher Sicht die Vermietung der Schlosskapelle als Einkunftsquelle zu betrachten sei. Die Nichtanwendbarkeit der §§ 1 bis 4 LVO gelte im Ergebnis nur für die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Dem Argument, dass bei derartigen Fällen Liebhaberei auch im Umsatzsteuerrecht bei sämtlichen Betätigungen prinzipiell möglich sei, werde die in den Richtlinien zur Liebhabereibetrachtung (LRL 1997) zum Ausdruck kommende Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen entgegengehalten. Im Bereich der Umsatzsteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen Zwecken dienen, werde in Pkt. 25.4. vertreten, dass eine Vermögensverwaltung nicht unter die Vermutung, dass es sich hierbei um eine nichtunternehmerische Tätigkeit handle, falle. Für Vermögensverwaltungen gelte somit jedenfalls die Vermutung, dass diese auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten ließen. Pkt. 22.4. der LRL 1997 stelle erläuternd zu § 6 LVO klar, dass § 6 auch für Rechtsträger gelte, die unter § 5 fielen. § 5 LVO habe somit für umsatzsteuerliche Belange keine Bedeutung. Zu beachten seien allerdings die für Betriebe gewerblicher Art und gemeinnützige Institutionen gesondert getroffenen Aussagen in den

Punkten 24. und 25. In § 6 LVO werde normiert, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichem Sinn nur bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Tätigkeiten vorliegen könne. Systematisch könne dies wohl nur so gedeutet werden, dass § 6 LVO als umsatzsteuerliche Sondernorm verstanden werde, auf welche § 5 LVO keine Wirkung entfalte. Konkret werde dies ersichtlich aus der abschnittsweisen Trennung von Einkommen- und Körperschaftsteuer (Abschnitt 1) und Umsatzsteuer (Abschnitt 2).

Zur Untermauerung der Argumentation des Bw. werde weiters auf die Rechtsprechung des VfGH zu § 6 LVO verwiesen (Erk. vom 20.6.2001, B 2032/99). Demnach gelte, dass die in § 6 LVO enthaltene Klarstellung, wonach umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO möglich sei, nur das konkretisiere, was § 2 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 in verfassungskonformer Auslegung schon immer zu entnehmen gewesen sei. Das bedeute, dass der in der LVO zum Ausdruck kommende Rechtsgrundsatz, dass Liebhaberei nur bei Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen, vorliegen könne, unabhängig von der Rechtsgrundlage gelte und auch die Bestimmungen der LVO über den zeitlichen Anwendungsbereich für die Umsatzsteuer gegenstandslos seien. Denn es entspreche dem System der Umsatzsteuer, dass typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten als unternehmerisch zu beurteilen seien. Somit erscheine das Ergebnis, dass in derartigen Fällen Liebhaberei bei sämtlichen Betätigungen prinzipiell möglich sei, verfehlt. Es bestehe keine Veranlassung, auf die Rechtslage vor Inkrafttreten der LVO zurückzugreifen.

Warum die für die Finanzverwaltung im internen Gebrauch bindende Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen im gegenständlichen Fall weder von der Behörde erster Instanz noch der (zweitinstanzlichen) Behörde geteilt werde, erscheine zumindest hinsichtlich der Begründung als nicht erklärlich.

(11) Zum Vorhalt an den Bw. vom 11. Juli 2003 bzw. zu dessen Beantwortung vom 20. August 2003 führte die **Amtspartei** mit Schreiben vom 23. September 2003 aus, dass gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 nicht als eine gewerblich oder beruflich eine Tätigkeit gelte, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse (Liebhaberei). Jeder ideelle Verein, könne (auch) im Bereich der Umsatzsteuer über einen betrieblichen (unternehmerischen) und einen nichtbetrieblichen Bereich verfügen (vgl BE der FLD Wien, NÖ, Bgld 16.7.1993, GA 6/4, 93/400/10). Aufgrund des Umstandes, dass die Renovierung und Erhaltung von Denkmälern – wie eben auch der Schlosskapelle Mitterberg – zum ureigensten Vereinszweck gehört, vermeine das Finanzamt, dass hinsichtlich der „Vermietung“ der Schlosskapelle an den R-Verein um einen wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallenden Mietzins, der als Anerkennungszins anzusehen sei, keine Unternehmereigenschaft angenommen werden könne.

Der VwGH habe wiederholt betont, dass der im Einkommenssteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzliche Bedeutung habe. Dies habe zur Folge, dass auch bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege oder nicht, darauf abzustellen sei, ob die zu beurteilende Tätigkeit – anhand einer Prognose – abstrakt geeignet sei, einen Gesamterfolg über einen überschaubaren Zeitraum zu erzielen (vgl. VwGH 17.10.2001, 98/13/0025; VwGH 9.5.1995, 95/14/0001). Es komme also auf die Ertragsfähigkeit der konkreten Tätigkeit an. Diese Ansicht widerspreche auch nicht dem Erkenntnis des VfGH vom 20.6.2001, B 2032/99, weil dort lediglich ausgesprochen werde, dass nicht darauf abgestellt werden dürfe, ob tatsächlich ein Gesamtgewinn erzielt werde oder nicht.

Ergebe eine sofort vorzunehmende Beurteilung, dass die konkrete Tätigkeit keinesfalls ertragsfähig sein könne, sei auch umsatzsteuerlich von Liebhaberei auszugehen (vgl. auch VwGH 16.12.1991, 90/15/0181 zu einem Trachtenverein).

Die in der Stellungnahme des Bw. vertretene Ansicht, daraus, dass in Punkt 25.4 des Liebhabereierlasses vom 23.12.1997, AÖF 1998/47, ausgesprochen werde, dass ua. bei Körperschaften, die gemeinnützigen Zwecken dienen, eine Vermögensverwaltung nicht unter die Liebhabereivermutung falle, eine Vermutung für die Unternehmereigenschaft dieses Bereiches statuiert werde, werde nicht geteilt. Vielmehr sei von der Abgabenbehörde bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nach den vom VwGH zum umsatzsteuerlichen Liebhabereibegriff aufgestellten allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob Liebhaberei zu bejahen sei oder nicht.

Das Finanzamt vertrete ferner die Ansicht, dass § 6 LVO für gemeinnützige Körperschaften dergestalt auszulegen sei, dass § 1 Abs. 1 Abs. 2 leg.cit. nicht anwendbar sei, sondern das Vorliegen, ob Liebhaberei vorliege, nach dem vom VwGH zur objektiven Ertragsfähigkeit entwickelten Kriterien zu prüfen sei. Die in § 6 LVO enthaltene Aussage, Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn sei nur bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 leg.cit. möglich, würde nämlich bei gemeinnützigen Körperschaften dazu führen, dass bei diesen generell keine Liebhaberei möglich sei, weil gemeinnützige Körperschaften keinen „*privaten*“ Bereich hätten (an diesen knüpfe aber der in § 1 Abs. 2 leg.cit. verwendete Begriff „*Lebensführung*“ an). Vielmehr sei die in § 6 leg.cit. enthaltene Aussage im Zusammenhang mit allen im ersten Abschnitt der LVO getroffenen Normierungen zu sehen, weswegen auch § 5 leg.cit. zur Auslegung von § 6 leg.cit. herangezogen werden müsse. Dies entspreche auch der Rechtsprechung, wonach auch bei gemeinnützigen Körperschaften ungeachtet des Umstandes, dass deren Tätigkeit der Allgemeinheit zugute komme, für die Beurteilung, ob umsatzsteuerlich Liebhaberei vorliege, auf die Eignung abzustellen sei, Einnahmenüberschüsse zu erzielen (VwGH 19.10.1987, 86/15/0105).

(12) Zum zur Stellungnahme der Amtspartei vom 23. September 2003 führte der **Bw.** aus (Eingabe vom 28. Oktober 2003):

1. Prognoserechnung

Die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz angeforderte Prognoserechnung sei der Eingabe beigelegt. Sie basiere auf den Angaben des Vorstandes des Bw. Wie sich daraus ergebe, liege bereits ab dem Jahr 2004 ein Gesamtüberschuss vor. Nach einem Prognosezeitraum von 20 Jahren werde mit Überschüssen in Höhe von ca. 4.600 Euro (im Jahr 2022) gerechnet.

Ergänzend zur Berechnung sei auszuführen: Bemessungsgrundlage für die Abschreibung sei die Summe der Investitionen (240.681,50 €), gekürzt um bis dato erhaltene (125.360,64 €) und noch erwartete Subventionen (ca. 80.000,00 €). Die fiktiven Anschaffungskosten beliefen sich aufgrund des desolaten Zustandes im Zeitpunkt der Schenkung auf 0 €. Der Abschreibungssatz orientiere sich am gesetzlich normierten Satz für Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes (§ 16 Abs. 1 Z. 8 EStG) und sei daher mit 1,5 % angesetzt worden (527,18 € jährlich). Zusätzlich zu den Mieteinnahmen (valorisiert 5 % jedes zweite Jahr) würden Einnahmen und Spenden im Rahmen von Veranstaltungen erwartet, welche der Bw. in den Räumlichkeiten der Kapelle abhalten werde. Die Erlöse aus der Verwaltungspauschale beträgt 75,00 € (ebenfalls valorisiert analog den Mieteinnahmen).

2. Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamtes vom 12. September 2003 (Rz 11)

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes liege kein reiner Anerkennungszins vor, welcher aufgrund seiner Geringfügigkeit einer Unternehmereigenschaft entgegenstehe. Gemäß den §§ 1090 ff ABGB liege dann ein Mietvertrag vor, wenn dieser das Kriterium der Entgeltlichkeit erfülle. Es könne dann nicht mehr von einem reinen Anerkennungszins gesprochen werden, wenn der im Bestandvertrag abgesprochene Zins zumindest die Betriebskosten abdecke. Nur wenn die Betriebskosten im Mietzins keine Deckung mehr fänden, könne von einem Anerkennungszins gesprochen werden. Im gegebenen Fall lägen jedoch die Betriebskosten deutlich unter dem Mietzins. Etwaige anfallende Betriebskosten würden vom Mieter direkt getragen oder von der Vermieterin (erfolgsneutral für die Vermieterin) zusätzlich verrechnet.

Der Eingabe war angeschlossen:

a) Prognoserechnung

	Miete	Betriebs-	Spenden Ver-	Summe	Kosten	AfA	Gewinn/
--	-------	-----------	--------------	-------	--------	-----	---------

in Euro		kosten	anstaltungen	Einnahmen			Verlust
2003	395,72	75,00	0,00	470,72	0,00	-527,18	-56,45
2004	395,72	75,00	140,00	610,72	0,00	-527,18	83,55
2005	415,50	78,75	140,00	634,26	0,00	-527,18	107,08
2006	415,50	78,75	140,00	634,26	0,00	-527,18	107,08
2007	436,28	82,69	140,00	658,97	0,00	-527,18	131,79
2008	436,28	82,69	140,00	658,97	0,00	-527,18	131,79
2009	458,09	86,83	170,00	714,92	0,00	-527,18	187,74
2010	458,09	86,83	170,00	714,92	0,00	-527,18	187,74
2011	481,00	91,17	170,00	742,17	0,00	-527,18	214,99
2012	481,00	91,17	170,00	742,17	0,00	-527,18	214,99
2013	505,05	95,73	170,00	770,77	0,00	-527,18	243,60
2014	505,05	95,73	170,00	770,77	0,00	-527,18	243,60
2015	530,30	100,51	170,00	800,81	0,00	-527,18	273,64
2016	530,30	100,51	170,00	800,81	0,00	-527,18	273,64
2017	556,82	105,54	200,00	862,35	0,00	-527,18	335,18
2018	556,82	105,54	200,00	862,35	0,00	-527,18	335,18
2019	584,66	110,81	200,00	895,47	0,00	-527,18	368,29
2020	584,66	110,81	200,00	895,47	0,00	-527,18	368,29
2021	613,89	116,36	200,00	930,24	0,00	-527,18	403,07
2022	613,89	116,36	200,00	930,24	0,00	-527,18	403,07

Überschuss über 20 Jahre

4.557,85

Laut Mietvertrag sei die Miete indexgesichert. Es würden 2,5 % durchschnittliche Inflation unterstellt. Die Betriebskosten umfassten alle etwaig anfallenden Kosten sowie das Verwaltungspauschale. Aus Vereinfachungsgründen würden Kosten und Kostenersätze in jeweils gleicher Höhe nicht ausgewiesen, sondern von der Mieterin direkt beglichen. Damit würden nur Verwaltungskosten verrechnet. Spenden und Veranstaltungserlöse seien geschätzt worden.

b) Aufstellung der Investitionen

	Subventionen	Ausgaben
	In EUR	
1997	18.168,21	14.534,57
1998	32.702,78	63.754,60
1999	36.336,42	12.423,56
2000	29.069,13	0,00
2001	9.084,10	47.094,61
	125.360,64	137.807,34
2002	0,00	46.420,83
1-10/2003	0,00	56.453,33

125.360,64**240.681,50**

Saldo	-115.320,86
noch zu erwartende Investitionen	0,00
noch erwartete Förderungen	80.000,00
	-35.320,86

Die (saldierte) Investitionssumme werde auf 67 Jahre abgeschrieben, was eine jährliche Abschreibung von 527,18 Euro ergebe.

(13) Zur Eingabe des Bw. nahm die **Amtspartei** am 3 Dezember 2003 wie folgt Stellung:

Bei Verlusten aus der Vermietungstätigkeit sei eine Prognoserechnung vorzulegen, die plausibel und nachvollziehbar sein müsse (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217) und an die folgende Mindestanforderungen zu stellen seien:

- Einbeziehung von Instandsetzungsaufwendungen nach einem angemessenen Zeitraum,
- Orientierung an tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- vollständiges Ersetzen einer früheren durch eine später vorgelegte Prognose
- Aussagen müssten jedenfalls hinsichtlich Vermietungsintensität, Indexsteigerung, Ansatz von Reparaturkosten, Berücksichtigung von Zinszahlungen getroffen werden, wobei Vollvermietung, zeitlich lückenloser Mieterwechsel, Indexsteigerungen von 3 % pro Jahr, kein Ansatz von Reparaturkosten, Zinssätze mit 4,5 Prozent während der Gesamtlaufzeit als zu optimistisch angesehen werden müssten.

In der nunmehr vorgelegten Prognoserechnung seien keine Kosten für Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen im Zeitraum 2003 bis 2022 angesetzt. Dies erscheine vollkommen unrealistisch, weswegen die gegenständliche Prognoserechnung nicht den

tatsächlichen Verhältnissen entsprechen könne und daher als unplausibel für die Beurteilung, ob tatsächlich eine Erzielung eines Gesamtüberschusses in 20 Jahren ab Einkünfteerzielung realistisch möglich sei, ausscheide (vgl. auch VwGH 28.2.2002, 99/15/0001; VwGH 31.5.2000, 94/13/0045), zumal es sich um ein denkmalgeschütztes Gebäude handle und daher der Bw. sogar gesetzlich verpflichtet sei, gewisse aufgetretene Mängel der Schlosskapelle auf seine Kosten zu beheben (§ 4 Abs 1 Z 2 DenkmalschutzG).

Auch der Ansatz der Betriebskosten (laut Erläuterungen zur vorgelegten Prognoserechnung handle es sich um Verwaltungskosten) als Einnahmen ohne Ansatz eines entsprechenden Ausgabepostens sei verfehlt, weil es sich bei der Zahlung von Betriebskosten durch den Mieter um die Abgeltung von Aufwendungen des Vermieters handle.

Die gewährten Subventionen kürzten die Anschaffungskosten der Schlosskapelle gem § 6 Z 10 EStG 1988. Allerdings vermeine das Finanzamt, dass entgegen der Ansicht des Bw. die fiktiven Anschaffungskosten nicht mit 0 Euro anzusetzen seien, weil auch ein nicht saniertes historisches Gebäude einen Verkehrswert, zB. als Wertanlage, habe. Auch in diesem Punkt sei die vorgelegte Prognoserechnung daher nicht plausibel.

Zu den Ausführungen betreffend das Vorliegen eines Anerkennungszinses sei festzuhalten, dass das Finanzamt nach wie vor den Standpunkt vertrete, dass die „Mieterin“ lediglich ein wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallendes Entgelt bezahle, das nicht als Bestandzins iSd. § 1090 ABGB angesehen werden könne, weil für die Beurteilung, ob die Betriebskosten im Bestandzins Deckung fänden auf die tatsächlichen Betriebskosten abzustellen sei.

(14) Die **Rechtsmittelbehörde** übermittelte am 28. Jänner 2004 das Schreiben des Finanzamts Linz vom 3. Dezember 2003 an den Bw. und hielt weiters fest, dass die Rechtsansicht der Amtspartei, wonach einerseits ein Ansatz fiktiver Anschaffungskosten mit 0 Euro keinesfalls tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen könne und in eine realistische Prognoserechnung verschiedene Parameter, wie zB. Reparaturkosten, etc. mit einzubeziehen sind, geteilt werde. Obwohl im gegenständlichen Fall nicht von einer betrieblichen Betätigung, sondern von Vermögensverwaltung auszugehen sei, erscheine eine analoge Anwendung der Grundsätze für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts heranziehbar, wonach – um einen derartigen Betrieb zu begründen - die aus der Tätigkeit erzielten Umsätze regelmäßig den Betrag von 2.900,-- Euro übersteigen müssten.

(15) Hiezu merkte der Bw. mit **Eingabe** vom 1. März 2004 an:

1. Prognoserechnung

Die Instandsetzungsaufwendungen würden gemäß mündlicher Nebenabrede (Adressen in Frage kommender Beweispersonen könnten nachgereicht werden) vom Mieter getragen, seien jedoch in den ersten 15 Jahren nach der Restaurierung mit 0 Euro anzusetzen, danach mit jährlich 1 % der Sanierungskosten und gewährten Subventionen. Allfällige

Instandhaltungsaufwendungen seien gemäß schriftlichem Mietvertrag ebenfalls vom Mieter zu tragen. Dass die gesetzliche Verpflichtung bestehe, gewisse Mängel zu beheben sage an sich nichts über das tatsächliche Anfallen von Reparaturen (insbesondere nach Generalsanierung eines Denkmals, wobei man dessen Abnutzung nicht mit derjenigen eines Wohn- oder Betriebsgebäudes vergleichen könne), bzw. darüber aus, wer diese Kosten zu tragen habe. Da diese in eventu anfallenden Kosten vertraglich auf Dritte übergewälzt werden könnten, seien diese wie in der Prognoserechnung geschehen, mit 0 Euro anzusetzen.

Die Verwaltungstätigkeit der Mitglieder des Bw. würden ehrenamtlich, dh. unentgeltlich ausgeübt. Somit fielen dem Bw. keine Kosten an. Dem Entgelt für die Verwaltungstätigkeit des Bw. stünden keine Aufwendungen gegenüber und es sei daher, wie in vorliegender Prognoserechnung geschehen, brutto gleich netto anzusehen.

Die Betriebskosten seien laut Mitvertrag vom Mieter zu entrichten.

Bezüglich des Ansatzes von fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 0 Euro sei auszuführen, dass auch anlässlich der eigentumsbegründenden Schenkung seitens der Finanzverwaltung von einem Einheitswert für den Grund und Boden von 0 Euro ausgegangen worden sei. Gerade die Tatsache der Schenkung deute auch darauf hin, dass in der verfallenen Kapelle gerade keine Wertanlage gesehen werden könne. Falls von einer solchen gesprochen werden könne, dann gerade erst durch die Renovierungsarbeiten seitens des Bw. Diese Wertschöpfung sei jedoch bei den Anschaffungskosten nicht zu berücksichtigen. Da auch kein Markt für derartige Gebäude vorhanden sei, könne davon ausgegangen werden, dass potentielle Käufer nur unter gemeinnützigen Vereinigungen zu finden sind. Ein seriöser Vergleichswert zur Ermittlung eines Marktwertes sei somit nicht ermittelbar.

2. Umsatzgrenze von 2.900 Euro

Gerade weil im gegenständlichen Fall nicht von einer betrieblichen Betätigung, sondern Vermögensverwaltung auszugehen sei, scheine eine analoge Anwendung der Grundsätze für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts zumindest hinsichtlich der Umsatzgrenze nicht heranziehbar. Nach der Judikatur könne nämlich durch Vermietung und Verpachtung ein Betrieb gewerblicher Art auch dann begründet werden, wenn aus dieser vermögensverwaltenden Betätigung keine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht vorliege (VwGH 28.1.1982, 81/15/0072 und 13.12.1989, 88/13/0212). Nach ständiger Rechtsprechung entfalteten Körperschaften des öffentlichen Rechts mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auch dann eine Unternehmertätigkeit, wenn sich die Vermietung und Verpachtung innerhalb der Gesamtbetätigung der

Körperschaft nicht wirtschaftlich heraushebe und keine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht sei (dh. unterhalb oben genannter Umsatzgrenze liege).

(16) Zu dieser Eingabe des Bw. führte die Amtspartei aus (**Stellungnahme** vom 13. April 2004):

1. Es erscheine nicht glaubwürdig, dass trotz schriftlicher Regelung betreffend die Tragung der Instandhaltungsaufwendungen im Mietvertrag die finanziell weit gewichtigere Frage, wer die Instandsetzungsaufwendungen zu tragen habe, lediglich in einer mündlichen Nebenabrede getroffen werden solle. Die Aussage in der Stellungnahme, in den ersten 15 Jahren nach Restaurierung seien die Instandsetzungsaufwendungen mit 0 Euro anzusetzen, sei wirtschaftlich vollkommen unrealistisch, weswegen die Prognoserechnung in diesem Punkt als nicht plausibel einzustufen sei. Es sei unbegreiflich, dass nach Ablauf von 15 Jahren nach der Sanierung in den weiteren Jahren jährlich nur von Sanierungskosten iHv. 1% der bereits erfolgten Sanierung auszugehen sein solle. Vielmehr seien weit höhere Instandsetzungsaufwendungen anzusetzen. Betreffend die behauptete mündliche Übernahme der Instandsetzungsaufwendungen durch den Mieter sei festzuhalten, dass eine solche generelle unlimitierte Übernahme der Instandsetzungsverpflichtung als sittenwidrig gemäß § 879 ABGB und daher nicht rechtlich durchsetzbar erscheine. Überdies wäre in diesem Zusammenhang zu untersuchen, ob dieser nicht als nahe Angehöriger des Bw. anzusehen sei (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0212; VwGH 24.2.2000, 97/15/0213). In diesem Fall wäre die behauptete Vereinbarung jedenfalls mangels ausreichender Publizität und Fremdunüblichkeit nicht anzuerkennen.

Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietvertrag mit dem R-Verein durch diesen jederzeit kündbar sei.

Der Schluss in der Stellungnahme des Bw., dass aus der Tatsache, dass die Kapelle an den Bw. geschenkt worden sei, zu schließen wäre, diese habe vor Sanierung keinen Wert gehabt, sei unzulässig, weil eine Schenkung aus Freigebigkeit erfolge und dadurch eine Bereicherung des Geschenknehmers eintrete. Aus dem Einheitswert von Grund und Boden, auf dem sich die Kapelle befinde, könne nicht auf den Wert der Kapelle geschlossen werden, zumal die AfA von den Anschaffungskosten des Gebäudes und nicht vom Grund und Boden zu ermitteln sei.

Die Amtspartei stehe nach wie vor auf dem Standpunkt, dass auch die unsanierte Kapelle einen erheblichen Verkehrswert aufgewiesen habe. Wäre die Argumentation des Bw. richtig, dass aus der Sanierungsbedürftigkeit eines Wirtschaftsgutes folge, dass dieses vor der Sanierung einen Wert von Null aufweist, seien die hohen Ankaufrispreise von wertvollen

sanierungsbedürftigen Kulturgütern wie Schlössern, Burgen, Gemälden udgl. nicht erklärbar.

2. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn sei anzunehmen, wenn unter Bedachtnahme auf Betriebsgegenstand und Art der Betriebsführung positive Ergebnisse nicht erwirtschaftet werden könnten (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Die gegenständliche Betätigung des Bw. die in einer nicht zu marktüblichen Konditionen erfolgte Vermietung einer Kapelle liege, könne keineswegs als unternehmerische Tätigkeit iSd. § 2 UStG angesehen werden, weil es sich um keine marktwirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmenerzielung handelt. Vielmehr werde die Tätigkeit lediglich aus nichtunternehmerischen Gründen entfaltet (Erhaltung eines Kulturgutes).

(17) Zu diesen Ausführungen der Amtspartei gab der Bw. am 13. Mai 2004 folgende **Stellungnahme** ab:

1. Der Bw. halte die Aussage aufrecht, wonach Instandsetzungsaufwendungen gemäß mündlicher Nebenabrede vom Mieter getragen würden.
Die vom Bw. des Weiteren vertretene Ansicht, wonach die Instandsetzungsaufwendungen in den nächsten 15 Jahren mit 0 Euro anzusetzen seien, impliziere auch schon die fehlende Notwendigkeit einer schriftlichen Festlegung aufgrund besonderer Wichtigkeit. Dieser logischen Deduktion seitens der Amtspartei könne nämlich nur dann gefolgt werden, wenn auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise derselben dem Mietvertrag zu Grunde gelegt wird. Da der Vertrag allerdings vom Bw. auf Basis dessen wirtschaftlicher Erwägungen, die im Übrigen auch der Prognoserechnung zu Grunde lägen, abgeschlossen worden sei, könne nicht gefolgt werden, dass fehlende Schriftlichkeit eine mündliche Nebenabrede aufgrund einer unterstellten besonderen Bedeutung unglaublich erscheinen ließe.
Da eben die Instandsetzungsaufwendungen einer vollständig renovierten Kapelle zumindest in den darauf folgenden Jahren nicht ins Gewicht fielen, sei durchaus vertretbar, diese für den Zeitraum von 15 Jahren mit 0 Euro zu veranschlagen. Wie auch aus der Höhe der erwarteten Einnahmen abgeleitet werden könne, werde die Abnutzung mangels übermäßiger Benutzung durch Dritte nicht über der im Rahmen der gewöhnlichen Abschreibung veranschlagten, liegen. Dass die Instandsetzungskosten nach vollständiger Renovierung unbedeutend sind, könne des Weiteren auch belegmäßig nachgewiesen werden. Es könne auch damit gerechnet werden, dass nach 15 Jahren die Instandsetzungskosten einer eben renovierten Kapelle, deren tatsächliche Lebensdauer überdies weit über der einkommensteuerrechtlich vermuteten liege, nicht über dem in der Prognoserechnung angesetzten Betrag von 1 % der erfolgten Sanierung liege. Gerade aus diesem Grund sei die Kapelle auch vollständig saniert worden, um weitere hohe

Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen zu vermeiden. Mangels Inventar oder Maschinen sei auch keine laufende Wartung nötig.

Hinsichtlich der unterstellten Sittenwidrigkeit einer unlimitierten Übernahme von Instandsetzungsverpflichtungen sei auszuführen, dass durchaus ein gewisser Handlungsspielraum für § 879 ABGB gegeben sein könnte. Unter Anwendung der in den §§ 914 ff ABGB positivierten und von der Rechtsprechung konkretisierten bürgerlich-rechtlichen Auslegungsgrundsätzen für Verträge sei jedoch der Sinn eines Vertrages vorerst aus dem Willen der beiden Vertragsparteien zu ermitteln. Interpretativ könne jedoch geschlossen werden, dass die Parteien von einer Instandhaltungsverpflichtung von gerade 1 % der erfolgten Sanierungskosten ausgegangen werde. In diesem Rahmen sei eine gesetzliche Durchsetzung durchaus möglich und, ohne einer gerichtlichen Überprüfung vorgreifen zu wollen, auch nicht gem. § 879 ABGB nichtig. Über diesen Betrag hinausgehende Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen könnten wohl sittenwidrig sein, seien aber gar nicht Gegenstand des Vertrages, weswegen sich eine diesbezügliche Prüfung erübrige.

Hinsichtlich des Arguments, dass zu untersuchen wäre, ob nicht der R-Verein als naher Angehöriger des Bw. anzusehen sei, könne einerseits ausgeführt werden, dass es nicht Aufgabe des Bw. sei, dies zu überprüfen. Die Notwendigkeit eines Berufungsverfahrens wäre dann wohl fraglich. Überdies hätte die Amtspartei ja auch Gelegenheit gehabt, die ihr obliegenden Pflichten im ordentlichen Verfahren wahrzunehmen. Aufgrund der kommentarlos angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes könne nur geschlossen werden, dass Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur insoweit als betrieblich bedingte Vorgänge steuerlich Anerkennung fänden, als sie einem Fremdvergleich standhielten und dies auch auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren Vorstandsmitgliedern anzuwenden sei. Für eine analoge Anwendung biete weder die Amtspartei Argumente noch erscheine eine Analogiefähigkeit für den gegenständlichen Fall gegeben.

Die jederzeitige Kündbarkeit des Mietverhältnisses habe keine Auswirkung auf die Darstellung von Mietverhältnissen in einer Prognoserechnung. Ansonsten müssten alle unwägbaren Ereignisse, insbesondere jederzeit kündbare Mietverhältnisse bei Prognoserechnung im Bereich der Liebhabereibeurteilung im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vernachlässigt werden. Unter der Prämisse der Notwendigkeit gesicherter Rechtsansprüche würde kaum eine Prognoserechnung ein positives Ergebnis bringen.

Zugestandenermaßen sei die Tatsache, dass das Eigentum an der Kapelle im Schenkungswege übertragen wurde per se keine Indiz für die Wertlosigkeit dieses

Rechtsobjekts. In concreto komme man jedoch wieder im Rahmen einer Vertragsinterpretation zu dem Ergebnis, dass das Motiv für die Übertragung nicht reine Freigebigkeit, sondern auch die Übertragung der laut Denkmalschutzgesetz zu übernehmenden Verpflichtung der Sanierung der Kapelle gewesen sei. Somit seien mit dem Eigentumsrecht auch Verpflichtungen übertragen worden, denen der Bw. im öffentlichen Interesse nachgekommen sei. Somit seien mit dem Eigentumsrecht auch Verpflichtungen übertragen worden. Weiters sei mangels Marktwertes für Kapellen ein Marktwert nicht ermittelbar, der Substanzwert nach erfolgter Restaurierung evident. Entgegen der Argumentation der Amtspartei sei auch nicht vom Einheitswert des Grund und Boden auf den Wert der Kapelle geschlossen, was jeder betriebswirtschaftlichen Methodik widerspräche. Vielmehr sei der Einheitswert der Liegenschaft aufgrund der *"belasteten"* Kapelle mit 0 Euro, der Wert der Kapelle im Zeitpunkt der Übertragung aufgrund der Sanierungsverpflichtung ebenfalls mit 0 Euro anzusetzen. Dass für die Schenkung der Kapelle keine Schenkungssteuer vorgeschrieben worden sei, könne als weiters Präjudiz für die Wertlosigkeit (im wirtschaftlichen und nicht sozio-kulturellen Sinne) der Kapelle angesehen werden.

Weiters sei die generelle Aussage der Amtspartei, wonach dann, wenn die Argumentation des Bw. richtig sei, dass aus der Sanierungsbedürftigkeit eines Wirtschaftsgutes folgen würde, dass dieses vor der Sanierung einen Wert von Null aufweist, hohe Ankaufspreise von wertvollen sanierungsbedürftigen Kulturgütern wie Schlössern, Burgen, Gemälden udgl. nicht erklärbar seien, nicht nur inhaltlich unlogisch, sondern auch unsubstantiiert. Dass ein *"wertvolles sanierungsbedürftiges"* Wirtschaftsgut einen hohen Preis erziele, sei unter optimalen Marktbedingungen ein Gebot der Logik, da wertvolle Wirtschaftsgüter auch in der Regel entsprechend diesem Wert ihren Preis und Abnehmer finden. Das sei auch von Seiten des Bw. nie bestritten worden, sondern einzig die Tatsache, dass die Kapelle kein *"wertvolles sanierungsbedürftiges"* Wirtschaftsgut sei. Dass ein Preis letztlich auch nur Indiz für einen Wert darstelle, sei nur nebenbei erwähnt. Darüber hinaus sei der Bemerkung, dass *"hohe Ankaufspreise von wertvollen sanierungsbedürftigen Kulturgütern wie Schlössern, Burgen, Gemälden udgl. nicht erklärbar (sind)"* e contrario im Grunde nur die Bestätigung unserer und die Widerlegung der Argumentation des Finanzamts, nämlich dass in concreto eben kein wertvolles Wirtschaftsgut vorliege – weil geschenkt.

2. Warum es sich bei der gegenständlichen Vermietung um keine *"marktwirtschaftliche"* Tätigkeit handeln solle, sei unerklärlich. Das eventuell zur Diskussion stehende Problem der *"Marktüblichkeit"* stehe damit jedenfalls in keinem Zusammenhang.

In der Eingabe wurde weiters eine **mündliche Verhandlung** „an Ort und Stelle“ unter Beiziehung der Vorstände sowohl der Berufungspartei als auch des Vereins zur Rettung der S-

Kapelle-M zur Beschleunigung des Verfahrens beantragt, „weil andernfalls bei weiter anfallenden Kosten im Rahmen des Bw. den satzungsgemäßen Aufgaben mangels liquider Mittel nicht mehr nachgekommen werden kann“.

(18) Am 8. November 2006 richtete der Referent des Unabhängigen Finanzsenats ein auf § 143 BAO gestütztes **Auskunftersuchen** an den die S-Kapelle-M mietenden Verein folgenden Inhalts:

„Im gegenständlichen Berufungsfall ist die Frage der umsatzsteuerlichen Konsequenzen des zwischen Ihrem Verein und dem Bw. abgeschlossenen Mietvertrages betreffend die „S-Kapelle-M“ strittig.

In diesem Zusammenhang werden Sie ... ersucht, nachfolgende Fragen zu beantworten ...:

- 1. Auf wessen Initiative geht die Renovierung der Schlosskapelle zurück; jene des Vereins Denkmalpflege oder Ihres Vereines?*
- 2. Aus welchen Gründen war für die Renovierung der S-Kapelle-M eine Anmietung durch Ihren Verein erforderlich?
Inwieweit ist dadurch eine Änderung bzw. Optimierung der Renovierungsmaßnahmen erfolgt?*
- 3. Warum wurde aus dem mit dem berufungswerbenden Verein abgeschlossenen Mietvertrag bereits während der Renovierungsphase Mietentgelt – also zu einem Zeitpunkt, in dem eine Nutzung noch nicht erfolgen konnte - geleistet?*
- 4. Im Jahr 2003 wurde offenbar keine Miete bezahlt; im Jahr 2004 hingegen 726,73 Euro. Woraus erklärt sich dieser Umstand?
Um Nachweis der entsprechenden Zahlungsflüsse wird ersucht.*
- 5. Nach welchen Kriterien wurde das Mietentgelt festgelegt?
Warum erfolgte bislang keine Valorisierung des Mietentgelts?*
- 6. Wie wird die Schlosskapelle derzeit vom Verein genutzt (zB. Anzahl und Art der Veranstaltungen)?
Welche anderen Aktivitäten setzt der Verein?*
- 7. Fließen dem Verein Einnahmen aus diesen Veranstaltungen zu, wenn ja welche Jahresumsätze wurden bislang erzielt?
Sollten Einnahmen erzielt worden sein: Aus welchen Gründen war der berufungswerbende Verein bereit, darauf zu verzichten?“*

(19) Dieses Auskunftersuchen wurde am 11. März 2007 von der Bürgermeisterin jener Gemeinde, in der sich die Schlosskapelle befindet, in ihrer Funktion als seinerzeitige Finanzreferentin folgendermaßen **beantwortet**:

- 1. Die Initiative zur Renovierung der Schlosskapelle geht ursprünglich auf die Initiative des Bw. zurück.
Es gibt einen Schenkungsvertrag zwischen dem ursprünglichen Eigentümer der Kapelle und dem Bw. Im Vertrag ist die Verpflichtung zur Erhaltung und Restaurierung der S-Kapelle-M festgeschrieben. Die Übergabe erfolgte am 20 Juni 1997.
In den Jahren zuvor hat es – wie mir berichtet wurde – Gespräche und Überlegungen gegeben die Schlosskapelle durch die Gemeinde vom Eigentümer käuflich zu erwerben. Wegen der hohen Kosten durch den Erwerb, insbesondere aber der Restaurierung sowie der nur geringen in Aussicht gestellten Fördermittel sind diese Überlegungen als unfinanzierbar wieder fallen gelassen worden. Letztlich waren alle Beteiligten über die gefundene Lösung (Schenkung an den Bw. und Restaurierung durch denselben) sehr froh.*

2. *Von Seiten des Bw. wurde uns mitgeteilt, dass die Anmietung durch den örtlichen Verein eine übliche Vorgangsweise ist. Nach meiner Erinnerung war die Anmietung auch erforderlich, da der Verein Denkmalpflege in Oberösterreich die S-Kapelle-M nicht selbst bewirtschaften konnte und vor allem nicht das Ziel der Belebung dieses Baujuwels bewerkstelligen konnte. Der neu gegründete örtliche Verein hingegen hat sehr schnell großen Eifer und Engagement entwickelt und zahlreiche Aktivitäten gesetzt (zB. Mitgliederwerbung, Führungen). Es wurden auch gewisse Neuanschaffungen durch den Verein in Auftrag gegeben und bezahlt (zB. Fußbodenheizung). Diese Neuerungen konnte oder wollte der Bw. (unter dem Titel der Restaurierung) nicht übernehmen. Auch haben die Vereinsmitglieder gewisse Robotleistungen getätigt (z.B. Innenboden auskoffern etc.). Es war für den örtlichen Verein deshalb wichtig, hier durch den Mietvertrag eine gewisse Sicherheit bzw. Rechte zu haben.*
3. *Es wurde so vereinbart. Ursprünglich war ja von einem Abschluss der Renovierungsarbeiten im Jahr 2000 die Rede. Die Arbeiten haben sich jedoch erheblich verzögert. Der Bw. hatte insbesondere Schwierigkeiten die Innenrestaurierung zu finanzieren. Die Fertigstellung ist letztlich erst im Jahr 2003 gelungen. Dennoch ist die Schlosskapelle von Beginn der Vereinsgründung und schon während der Bauphase vom Verein genutzt wurden. (z.B. Führungen für Interessierte, Teilnahme am Tag des offenen Denkmals ab dem Jahr 1999; insbesondere zu Silvester hat sich in der Bevölkerung schon in der Renovierungsphase etabliert, das neue Jahr bei der S-Kapelle-M zu begrüßen. Silvester 1999/2000 wurden unter großer Anteilnahme der Bevölkerung die neuen - von Gönnern gestifteten - Glocken erstmals geläutet.*
4. *Als Kassierin des Vereins habe ich die Mietzahlung offenbar übersehen. Als die Zahlung im Jahr 2004 telefonisch eingemahnt wurde, habe ich den geforderten Betrag bezahlt.*
5. *Nach meiner Erinnerung war dies eine Vereinbarungssache/Verhandlungssache. Warum nicht valorisiert wurde, weiß ich nicht. Wahrscheinlich hat der Bw. auf eine Valorisierung des Entgelts einfach vergessen.*
6. *Insbesondere für Taufen, (teilweise ökumenische) Andachten und Gottesdienste, Maiandacht; Gedenkfeiern, Patroziniumsfeier; kleine Konzerte (teilweise vom Tonträger), Lesungen, Silvesterveranstaltung, Teilnahme am Tag des offenen Denkmals, kunst- und kulturhistorische Führungen für Interessierte (die Kapelle ist von Mai bis Oktober jeden Samstag von 15 bis 17 Uhr geöffnet; es ist jeweils ein Vereinsmitglied ehrenamtlich anwesend). Sonstige Aktivitäten: Öffentlichkeitsarbeit: Presseberichte, Fernsehbeiträge (BTV 1999; ORF 2004; Mittagsglocken in Radio OÖ 2000)*
7. *Dem Verein fließen ausschließlich Mitgliedsbeiträge und freiwillige Spenden zu; diese Einnahmen sind nur gering und stehen in keinem Verhältnis zum großen Einsatz der Vereinsmitglieder und der täglichen aufwendigen Pflege der Kapelle. Regelmäßig werden durch den örtlichen Verein auch weiterhin kleinere Anschaffungen (auch Werbematerial/Folder) und Reparaturen getätigt. Hätte der Verein Denkmalpflege in Linz die Einnahmen abschöpfen wollen, wäre wohl keiner der ehrenamtlich Tätigen bereit gewesen, seine aufwendige Arbeit fortzusetzen.*

(20) Die Beantwortung des Auskunftersuchens wurde am 12. März 2007 den beiden am Berufungsverfahren beteiligten Parteien zur **Kenntnisnahme** bzw. allfälligen Stellungnahme übermittelt; nachdem der Bw. darauf keine Reaktion zeigte wurde ihm die Beantwortung samt Stellungnahme der Amtspartei vom 30. April 2007 (vgl. unten Rz 21) nochmals übermittelt.

(21) Der berufungswerbende Verein bzw dessen steuerlicher Vertreter ersuchte mehrere Male um Fristverlängerung zur Abgabe einer Stellungnahme; bis dato ist jedoch keine erfolgt.

Auch eine seitens des steuerlichen Vertreters für August 2007 angekündigte Besprechung mit dem Vorstand der Amtspartei fand nicht statt.

(22) Das Finanzamt führte in seiner **Stellungnahme** vom 22. April 2007 aus:

Es werde nach wie vor die Meinung vertreten, dass es sich bei der Vermietung der Schlosskapelle um eine nicht-unternehmerische Vereinstätigkeit handle. Die Miete von 363,36 Euro (ATS 5.000) pro Jahr für eine generalsanierte Schlosskapelle sei derartig gering, dass von einem steuerlich nicht anzuerkennenden Anerkennungsmietzins bzw. von einer unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit ausgegangen werden müsse.

Auch die vorgelegte Prognoserechnung diene nicht dazu, eine Einkunftsquelle plausibel zu machen:

Sie umfasse bisher einen Zeitraum von 2003 (Beginn der Vermietung) bis 2022 (Dauer der Prognoserechnung: 20 Jahre). Vollkommen unbeachtet bleibe, dass bereits 1997 erstmalig Aufwendungen angefallen seien und 1999 bereits mit der Vermietung begonnen worden sei. Gerade in diesen Jahren müssten wesentliche Verluste vorliegen.

Enthalte die Prognoserechnung für die Bewirtschaftung eines unter Denkmalschutz stehenden Schlosses keine anderen Aufwendungen außer AfA, Versicherungs- und Steuerberatungskosten, sei sie unglaublich.

Die im Schreiben des steuerlichen Vertreters angeführte *"mündliche Nebenabrede"* über die völlige Übernahme von Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten durch den Mieter erscheine vollkommen fremdunüblich.

Es entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein derartiges Abkommen nur mündlich geschlossen werde, insbesondere wenn man bedenke, dass die denkmalgeschützte Schlosskapelle bereits aus dem 17. Jahrhundert stamme. Eine mündliche Nebenabrede erscheine nur unter dem engen Verhältnis zwischen dem Bw. und dem Verein zur Rettung der Schlosskapelle erklärlich. Steuerlich sei dieser Umstand durch Zugrundelegung der Angehörigenjudikatur zu würdigen. Ergänzend werde noch angeführt, dass mündliche Nebenabreden dem Mietvertrag (Punkt 6: Änderungen des Mietvertrages bedürfen der Schriftform) widersprechen.

Wie bereits im Schreiben des Bw. vom 1. März 2004 (Rz 15) angeführt, sei kein Markt für ein derartiges Gebäude vorhanden. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass ein außerordentlich hohes Mietausfallswagnis bestehe, da potentielle Mieter nur unter gemeinnützigen Organisationen und privaten Kunstliebhabern zu finden seien. Ergänzend werde angeführt, dass ein jederzeit (unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten) kündbarer Mietvertrag geschlossen worden sei.

Seitens der Außenprüfung werde ebenfalls die Meinung vertreten, dass auch die unsanierte Kapelle einen gewissen Verkehrswert aufweise.

Ferner erscheine unglaublich, dass keinerlei sonstigen Kosten (wie Steuerberatung), Verwaltungskosten, Zwischenfinanzierungskosten und Bankspesen in der Prognoserechnung ihren Niederschlag fänden.

Ein weiteres starkes Indiz für eine Liebhabereibeurteilung liege deshalb vor, da die in der Prognoserechnung angesetzte Miete in den ersten 12 Jahren nicht einmal die AfA decke. Gehe man ferner davon aus, dass die AfA für ein Gebäude aus dem 17. Jhdt. eigentlich mit 2 % anzunehmen ist (vor 1915 errichtet), werde offensichtlich, dass bis ins Jahr 2022 keine Deckung der AfA durch die Miete erfolgen kann. Es erscheine fraglich, ob eine Miete, die nicht einmal die AfA decke, überhaupt als umsatzsteuerlich relevant einzustufen sei. Auch die pauschale Schätzung von Spenden in der Prognoserechnung könne nicht dazu dienen, eine unternehmerische Vermietungstätigkeit nachzuweisen.

Es werde seitens darauf hingewiesen, dass 2003, 2004 und 2005 keine Verwaltungskostenpauschale in der Umsatzsteuererklärung angesetzt worden sei. Ferner stimmten die in der Prognoserechnung angesetzten Mietentgelte nicht mit der tatsächlichen Umsatzsteuererklärung überein (offensichtlich sei keine Indexierung der Miete vorgenommen worden).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

(23) Der gegenständlichen Entscheidung wird – zusammengefasst - folgender **Sachverhalt** zugrunde gelegt:

Dem berufungswerbenden Verein, dessen statutenmäßiger Zweck die Unterstützung der Belange von Denkmalschutz und Denkmalpflege ist, wurde eine renovierungsbedürftige Kapelle geschenkt, die von ihm unter Gewährung erheblicher öffentlicher Subventionen über einen mehrjährigen Zeitraum renoviert wurde. Bereits während der Renovierungsarbeiten wurde die Kapelle an einem eigens zu diesem Zweck gegründeten örtlichen Verein um ein jährliches Mietentgelt von ATS 5.000 vermietet. Trotz entsprechender Bestimmungen im Mietvertrag wurde dieses Mietentgelt bislang nicht valorisiert. In einem Jahr erfolgte keine Bezahlung des Mietentgeltes; dieses wurde erst im darauffolgenden Jahr geleistet.

Der mietende Verein wird insoweit tätig, als er insbesondere durch Eigenleistungen an den Baumaßnahmen mitwirkte und zB. Führungen, Lesungen, etc veranstaltet. Aus diesen Veranstaltungen fließen diesem Verein keine regelmäßigen Einnahmen, sondern lediglich geringe Spenden zu.

2. Vermietung als steuerlich relevante Betätigung

(24) Zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens ist unter zwei Gesichtspunkten strittig, ob das zwischen dem Bw. und dem R-Verein abgeschlossene Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen ist:

- einerseits ergibt sich die Frage, ob die Restaurierung der Schlosskapelle unter den „**ureigensten**“ **Vereinszweck** fällt;
- andererseits stellt sich die Frage nach der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung unter dem Gesichtspunkt der **Liebhaberei**.

2.1 Denkmalsanierung als Vereinszweck

(25) **Statutenmäßiger Zweck** des Vereins, der nach der Aktenlage insoweit auch mit dessen tatsächlicher Geschäftsführung im Einklang steht, ist wortwörtlich die *„Unterstützung der Belange von Denkmalschutz und Denkmalpflege bei der Erhaltung und Erforschung von Denkmälern in Oberösterreich“* (vgl. Rz 1).

In welcher konkreten Form diese *„Unterstützung“* erfolgen soll und wer dabei (Personen, Institutionen, etc.) im Konkreten Unterstützung erfahren sollen ist den Statuten ebenso wenig entnehmbar, wie Bestimmungen dahingehend, welche ideellen Mittel hierfür exakt eingesetzt werden, enthält doch der die Mittel beschreibende § 3 der Vereinsstatuten eine Vermengung von ideellen (zB. Auszeichnung besonderer Leistungen) und materiellen (zB. Mitgliedsbeiträge, Spenden) Mitteln. Der Internet-Homepage des Bw. ist – was die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins betrifft - allerdings entnehmbar, hinsichtlich welcher Bauwerke der Bw. bereits *„Restaurierungsinitiativen“* gesetzt hat und somit offenbar auch auf diesem – in den Statuten nicht explizit enthaltenen – Gebiet tätig geworden ist.

Der Bw. stellt hingegen in Abrede, dass die Sanierung von Denkmälern unter seinen eigentlichen Vereinszweck falle und weist darauf hin, dass die entsprechenden Bestimmungen der Satzung dies verdeutlichten (vgl. Rz 6) und er überdies nur einmal – eben im Rahmen der hier strittigen Renovierung der S-Kapelle-M - auf dem Gebiet der Restaurierung tätig geworden sei (Rz 8). Im Gegensatz dazu führe die Vermietung dieser Kapelle somit vielmehr zu einer unternehmerischen Tätigkeit.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats möchte der Bw. damit offenbar dartun, der unentgeltliche Erwerb und die nachfolgende aufwändige und teils unter Zuhilfenahme öffentlicher Mittel durchgeführte kostenintensive Renovierung sei – zumindest vorrangig – deshalb durchgeführt wurden, um Einnahmen zu erzielen, die Kapelle durch einen Dritten zu „vermarkten“ (vgl. Rz 6) und somit erstmalig unternehmerisch im Bereich der Vermietung und Verpachtung tätig zu werden.

(26) Diesen Behauptungen des Bw. stehen jedoch zunächst schon die Ausführungen im Menüpunkt „*Initiativen & Ziele*“ der vereinseigenen **Homepage** (siehe Rz 1) entgegen, in denen diverse Bauwerke angeführt sind, in denen der Bw. seinen eigenen Darstellungen nach bereits „*Restaurierungsinitiativen gesetzt*“ hat.

Wenn damit auch nicht unmittelbar zum Ausdruck gebracht wird, dass der Bw. selbst gleichsam als „Bauherr“ aufgetreten sei, tritt damit aber deutlich zu Tage, dass ihm die fachgerechte Restaurierung von Baudenkmälern zwecks Erhaltung für die Nachwelt ein großes Anliegen ist und er in welcher Form auch immer in diese Bauvorhaben eingebunden war. Damit ist offensichtlich, dass sich die tatsächliche Vereinstätigkeit nicht in der Auszeichnung besonderer denkmalschützerischer Leistungen, Verkauf von Druckwerken oder medialer Informationsverbreitung erschöpft.

Insoweit kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats allgemein festgehalten werden, dass auch die Restaurierung von Denkmälern an sich unter den unmittelbaren Vereinszweck subsumierbar ist. Dass der Bw. dabei offenbar nur vereinzelt selbst Renovierungsmaßnahmen in Auftrag gegeben hat (und zwar im hier vorliegenden Fall sowie im angeführten „*Rettungskauf*“ von Deckenbildern“ – vgl. Rz 8), liegt daran, dass er nur hinsichtlich eines Bauwerks und der Deckengemälde Eigentümer ist und er naturgemäß bei den anderen in der Homepage angeführten Bauwerken derartige unmittelbare Initiativen nicht setzen kann. Dies schließt aber auch entsprechende unmittelbare Initiativen für die Zukunft nicht aus; wie sich bei der Rettung der Deckenbilder gezeigt hat, ist ja der Verein insoweit bereits ein weiteres Mal tätig geworden. Das Fehlen des explizit angeführten Zwecks der Restaurierung von erhaltenswerten Baudenkmälern in den Statuten des Bw. ist somit als unvollständige Formulierung und als insoweit bestehender Mangel der Statuten zu interpretieren, ohne dass dadurch jedoch eine Subsumption unter den unmittelbaren Vereinszweck ausgeschlossen wird.

Überdies ist festzuhalten, dass in den **Statuten** des Bw. die Erzielung von Einnahmen aus der entgeltlichen Überlassung von Vereinsvermögen als materielles Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks ebenfalls nicht angeführt ist. Aus Sicht des Bw. sind somit die Statuten somit auch in diesem Punkt offenbar unvollständig bzw. mangelhaft, ohne dass er dadurch eine steuerliche Relevanz ableiten würde.

(27) Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates können im konkreten Fall die zur Renovierung der Kapelle führenden **Beweggründe**, die in weiterer Folge auch dafür relevant sind, ob diese konkrete Baumaßnahme im Vereinszweck Deckung findet, oder ob sie aus unternehmerischen Gründen - dh. einer Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung - getätigt wurde, aus verschiedenen in der Sachverhaltsdarstellung angeführten Unterlagen abgeleitet werden.

Zunächst wird im **Schenkungsvertrag** festgehalten, dass der Bw. die Erhaltung und Restaurierung der Schlosskapelle beabsichtige (vgl. Rz 3). Somit war offenbar die Erhaltung dieses Bauwerks für die Nachwelt bestimmendes Motiv für die Schenkung. Eine ins Auge gefasste unternehmerische Nutzung zur Einnahmenerzielung ist im Schenkungsvertrag nicht angeführt, sodass davon ausgegangen werden kann, dass sie offenbar nicht Motivation für die Schenkung gewesen sein.

Laut **Mietvertrag** hat sich der Bw. eine Rettung der Schlosskapelle vor dem Verfall, die Durchführung einer Generalsanierung sowie eine Sicherung des Bestandes zur Aufgabe gesetzt (vgl. Rz 4). Der Unabhängige Finanzsenat schließt auch daraus, dass es dem Bw. somit darum gegangen ist, die ihm unentgeltlich zugewendete Kapelle als Baudenkmal für die Nachwelt zu sichern. Zweck war damit offenbar nicht ein – erstmaliges - unternehmerisches Tätigwerden als Vermieter bzw. der Einsatz hoher finanzieller Mittel zur Restaurierung zur Erzielung von im Ergebnis geringfügigen Mieteinnahmen.

Bereits an dieser Stelle kann somit festgehalten werden, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats davon ausgegangen werden kann, dass unentgeltliche Eigentumsübertragung und nachfolgende Restaurierung im unmittelbaren Vereinszweck Deckung finden.

(28) Es ist jedoch dem Bw. zuzugestehen, dass die **Deckung der Restaurierung im Vereinszweck** alleine eine unternehmerische Nutzung der Schlosskapelle noch nicht ausschließen würde. Daher ist als weiterer Schritt zu prüfen, wie sich im konkreten Fall das behauptete unternehmerische Tätigwerden des Bw. gestaltet hat.

Nach § 2 Abs. 1 UStG1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Als „*gewerblich*“ bzw. „*beruflich*“ gilt dabei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, fehlt. Artikel 4 Nr. 1 der im Berufszeitraum heranzuziehenden Sechsten Richtlinie 77/38/EWG des Rates vom 17. Mai 2007 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage („6. MwSt-RL“) bezeichnet im Ergebnis inhaltsgleich als „*Steuerpflichtigen*“ denjenigen, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit (= gegen Entgelt im Inland ausgeführte Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen; vgl. Art 2 der 6. MwSt-RL). selbständig und unabhängig von ihrem Ort, gleichgültig zu welchem Zweck und zu welchem Inhalt, ausführt. Als derartige wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfasst. Nach dem ab 2007 anwendbaren inhaltsgleichen Art 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten 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 insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Dazu korrespondierend gelten gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und sie zumindest zu 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Inhaltsgleich bestimmt Art 17 Abs. 2 Buchstabe b der 6. MwSt-RL, dass – soweit Gegenstände für besteuerte Umsätze verwendet werden – der Steuerpflichtige befugt ist, von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer jene entrichtete bzw. geschuldete Mehrwertsteuer für Gegenstände abzuziehen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden.

Aus dem Anwendungsbereich der Art 2 und 4 der 6. MwSt-RL hat der VwGH den Schluss gezogen, dass nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer bzw. Umsatzsteuer unterliegen (Erk. vom 30.3.2006, 2002/15/0141 mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 21. April 2005, Rs. C-25/03 HE). Nach Ansicht des EuGH stellt die Vermietung eines körperlichen Gegenstands eine Nutzung dieses Gegenstands dar, die als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art 4 Abs. 2 der 6. MwSt-RL zu beurteilen ist, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird. Kann der Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Zu diesem Zweck kann ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Gegenstand tatsächlich genutzt wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, vorgenommen werden. Wenn allein anhand der vom Nutzer erzielten Ergebnisse nicht ermittelt werden kann, ob die nachhaltige Erzielung von Einnahmen angestrebt wird, ist es angebracht, ua. die Höhe der Einnahmen zu berücksichtigen (Urteil vom 26.9.1996, C-230/94, Rs Enkler).

(29) Somit ist zu klären, ob die streitgegenständliche Vermietung als eine derartige **„entgeltliche“ wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Einnahmenerzielung** beurteilt werden kann.

Nach der dargestellten Definition der unternehmerischen bzw. wirtschaftlichen Tätigkeit ist dem Bw. zunächst zwar prinzipiell beizupflichten, dass selbst die Zuordnung der *„Denkmalsanierung“* zum unmittelbaren Vereinszweck bzw. die dargestellte Motivation für die Initiative zur Sanierung der Schlosskapelle eine unternehmerische Tätigkeit nicht schon vorweg generell ausschließt und somit nach den dargestellten Tatbestandsmerkmalen auch ein Vorsteuerabzug an sich möglich wäre.

So können etwa bei Körperschaften, wie zB. Vereinen, denen abgabenrechtliche Begünstigungen iSd. §§ 35 ff BAO zukommen, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd. § 31 BAO gemäß § 45 Abs. 2 BAO („unentbehrliche Hilfsbetriebe“), obwohl sie im Vereinszweck unmittelbar Deckung finden und ohne Gewinnabsicht betrieben werden, dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden, wenn entsprechende Einnahmen (zB. Eintrittsgelder, Pflegegebühren oder Seminargebühren) erzielt werden (vgl. auch *Ruppe*, UStG³, § 2, Tz 57). In derartigen Fällen ist aber die Einnahmenerzielung aus der Führung eines derart „*unentbehrlichen*“ Betriebes notwendigerweise unmittelbar mit dem Vereinszweck verbunden, während im hier vorliegenden Fall zwischen den vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen und der nachfolgenden Vermietung kein derart enger Konnex besteht. Mit anderen Worten: bei unentbehrlichen Hilfsbetrieben ist die unmittelbare Ausübung des Vereinszwecks, ohne Einnahmenerzielung und somit unternehmerisches Tätigwerden de facto nicht möglich, während im vorliegenden Fall die Vermietung an einen anderen Rechtsträger für die vorangegangene Sanierung und das Erhalten für die Nachwelt als Vereinszweck keinesfalls zwingend erforderlich ist.

Nach dem Vorbringen des Bw. in der Berufungsschrift (Rz 6) sowie den Ausführungen des mietenden Vereins (vgl. Rz 19; Pkt. 2. und 6.) ist zwar einzuräumen, dass dieser Verein tatsächlich Aktivitäten im Zusammenhang mit der „Belebung“ der Schlosskapelle gesetzt hat und insoweit dessen Tätigwerden für die weitere Nutzung wenn schon nicht zwingend erforderlich, so aber doch durchaus sinnvoll war. Der mietende Verein hat somit – sozusagen als „Erfüllungsgehilfe“ - insoweit jene Aufgaben des Bw. übernommen, welche die laufende Nutzung der Kapelle mit sich bringen und somit mit dem unmittelbaren Vereinszweck im Zusammenhang stehen. Der Verein zur Rettung der Schlosskapelle Mitterberg hat selbst daraus aber offensichtlich keine ins Gewicht fallenden Einnahmen, sondern lediglich Spenden geringfügigsten Ausmaßes erzielt (vgl. Rz 19; Pkt. 7), sodass für einen objektiven Dritten nicht erkennbar ist, wodurch hiefür die Leistung eines Mietentgeltes durch ihn an den Bw., der ja im Ergebnis durch dessen Aktivitäten massiv entlastet wird, objektiv gerechtfertigt wäre. Wie bereits erwähnt, ist aus Sicht des die Kapelle vermietenden Bw. für die Untersuchung, ob eine unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, auch die Höhe der Einnahmen zu berücksichtigen (EuGH 26.9.1996, C-230/94, Rs Enkler). Die vom Bw. vereinnahmten Mietentgelte decken während der bisherigen Dauer des Mietverhältnisses nicht einmal jene AfA-Beträge, die der Bw. selbst ermittelt hat. Diese gehen über die von – wie das Finanzamt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates überzeugend dargelegt hat – unrealistischen historischen Anschaffungskosten von Null aus, würden sich bei einer realistischen Berechnungsweise also noch dementsprechend erhöhen und die offensichtliche Diskrepanz zwischen Abschreibung und Einnahmen noch massiv erweitern. Mietentgelte, die aber nicht

einmal den Wertverzehr des Mietobjektes abdecken, führen jedoch zu keiner wirtschaftlichen Tätigkeit iSd. Judikatur des EuGH, zumal die Einnahmen de facto bedeutungslos sind. Überdies ist darauf zu verweisen, dass nach der österreichischen Verwaltungspraxis bei Vermietungen durch Körperschaften öffentlichen Rechts für die steuerrechtliche Anerkennung als Bestandverhältnis neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten (§§ 21 bis 24 MRG) ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstückes in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente vorausgesetzt wird. Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen (UStR 2000, Rz 265; *Caganeck*, SWK 2007, S 953). Zwar ist der Unabhängige Finanzsenat als weisungsfreie Behörde nicht an die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen gebunden, doch erscheint sie ihm – was die Klärung des Begriffs „*Höhe der Einnahmen*“ betrifft - einerseits nachvollziehbar und andererseits auch für Körperschaften des privaten Rechts als durchaus zutreffend und deckt sich überdies mit seiner eigenen Rechtsansicht (UFS-Entscheidung vom 22.5.2003, RV/2766-W/02; siehe dazu *Renner*, RFG 2005/10).

Von einer unternehmerischen Tätigkeit hinsichtlich der Vermietung der Schlosskapelle kann schon aus diesem Grunde nicht die Rede sein.

(30) Weiters kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats beim hier vorliegenden Sachverhalt auch durchaus ein Vergleich mit jenem Sachverhalt gezogen werden, der dem VwGH-Erkenntnis vom 19.4.2007, 2004/15/0091, zugrunde lag. Im gegebenen Fall wurde **Vorsteuer für die Errichtung einer Fußgänger- und Radfahrbrücke durch eine Gemeinde** als Körperschaft öffentlichen Rechts aus dem Titel der damit einhergehenden Durchführung von Werbemaßnahmen – also als Betrieb gewerblicher Art und somit behauptetermaßen einer unternehmerischen Tätigkeit – geltend gemacht, jedoch seitens des Gerichtshofs nicht anerkannt. Der VwGH hat diesbezüglich angeführt, dass die Radfahrbrücke „*nicht zur Vornahme von Werbetätigkeiten errichtet*“ wurde und die „*Errichtung in Ausübung der Hoheitsgewalt erfolgte*“.

Der Unabhängige Finanzsenat verkennt nicht, dass im vom VwGH entschiedenen Fall die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge deshalb erfolgte, weil die Errichtung der Brücke dem Hoheitsbereich (Erhaltung bzw. Errichtung des Wege- und Straßennetzes) der Gemeinde zugeordnet wurde. Er vertritt allerdings die Ansicht, dass beide Fälle aus folgenden Gründen vergleichbar sind.

Einerseits bestehen Parallelen zwischen dem hoheitliche Bereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts und dem „*ureigensten*“ Zweck eines Vereins als Körperschaft privaten Bereichs, weil damit jeweils jener Kernbereich der Tätigkeit der Körperschaften angesprochen wird, der idR. ohne Erzielung von Einnahmen aus einer unternehmerischen Tätigkeit ausgeübt

werden kann. Andererseits wurde – wie bereits angeführt - die Sanierung der Kapelle nicht aus Zwecken der Vermietung vorgenommen wofür insbesondere das nicht einmal die Absetzung für Abnutzung abdeckende Mietentgelt spricht.

Somit kann durch die Konstruktion dieses Vertragsverhältnisses, welches – wie noch zu zeigen sein wird - überdies erhebliche Ungereimtheiten aufweist (vgl. Rz 31), keine Unternehmereigenschaft begründet werden und von einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht die Rede sein. Es ist offenkundig, dass die Vermietung nur deshalb eingegangen wurde, um Vorsteuerbeträge zu lukrieren. Damit ist der Vorsteuerabzug auch aus den Erwägungen des Urteils des EuGH vom 21.2.2006, C-255/02, Rs Halifax, zu versagen, zumal nach dem Erscheinungsbild des behaupteten Mietverhältnisses insoweit durchaus von einer missbräuchlichen Praxis ausgegangen werden kann, als die strittigen geringfügigen, wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallenden Umsätze einen Steuervorteil (Vorsteuerabzug) zur Folge haben, dessen Gewährung den Zielen der 6. MwSt-RI bzw. dem österreichischen UStG 1994, insbesondere der Neutralität des Mehrwertsteuersystems, zuwiderläuft.

(31) Der Eindruck des Nichtvorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit wird auch noch dadurch untermauert, dass das Vertragsverhältnis **Ungereimtheiten** in einem Ausmaß aufweist, die die Ernsthaftigkeit der tatsächlichen Durchführung zweifelhaft erscheinen lassen:

a) Es wurden offenbar Mietzahlungen bereits zu einem Zeitpunkt geleistet, zu dem das Bauvorhaben noch nicht beendet war und somit auch keine oder lediglich eine eingeschränkte Nutzung durch den mietenden Verein erfolgen konnte. Üblicherweise erfolgen Mietzahlungen jedoch erst nach Fertigstellung und Übergabe des Mietobjektes.

b) Weiters sieht der Mietvertrag (vgl Rz 3) – und dementsprechend auch die Prognoserechnung, die eine mögliche Negierung der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung widerlegen soll (vgl. Rz 12) – eine wertgesicherte Anpassung des Mietentgeltes entsprechend dem Verbraucherpreisindex 1996 vor. Tatsächlich aber ist bis zum Jahr 2005 – wie letzter abgegebener Umsatzsteuererklärung entnommen werden kann - keine Valorisierung des Mietentgeltes erfolgt. Tatsächlich aber würde sich bereits zum Zeitpunkt März 2004 ein jährliches Mietentgelt von ATS 5.528,25, also ein um mehr als 10% höherer Betrag, ergeben (vgl. zur Berechnung: <http://www.statistik.at/Indexrechner/Controller>).

c) Im Jahr 2003 leistete der Mieter überhaupt kein Mietentgelt; dieses wurde verspätet erst im Jahr 2004 entrichtet. Dieser für ein ernst gemeintes Mietverhältnis ungewöhnliche Umstand wurde seitens des mietenden Vereins mit einem „Versehen“ erklärt (Rz 19) und das Mietentgelt vom vermietenden Bw. offenkundig erst im nächsten Besteuerungsabschnitt eingemahnt.

Angesichts dieser Ungereimtheiten ist nach Ansicht des Senates die Klärung der von der Amtspartei aufgeworfenen Frage, ob auf das Mietverhältnis die Kriterien, wie sie für Verträge

zwischen nahen Angehörigen in Geltung stehen, nicht von Relevanz. Es sind daher auch keine Untersuchungen erforderlich, ob bzw. in welchem Ausmaß zwischen beiden Vereinen „Nahebeziehungen“ bestehen.

2.2 Einkunftsquelleneigenschaft - Liebhaberei

(32) Im Verfahren wurde sowohl von den Parteien als auch vom Unabhängigen Finanzsenat als Entscheidungsorgan hinsichtlich der Vermietung der Schlosskapelle auch die Frage der **Einkunftsquelleneigenschaft** thematisiert. Obwohl bereits die Betrachtungsweise unter dem Aspekt der prinzipiellen Anerkennung des behaupteten Mietverhältnisses an sich zu dessen Nichtanerkennung geführt hat, sei als zusätzliche Begründung dieser Entscheidung auch noch auf Frage des Vorliegens abgabenrechtlicher Liebhaberei eingegangen.

Nach § Abs 5 Z 2 UStG 1994 ist eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerblich oder beruflich anzusehen.

Nach § 1 Abs.1 LVO liegen bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt, Einkünfte vor. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 LVO hingegen bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z 1) oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (Z 2) oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (Z 3).

Abs. 3 regelt einen für den gegenständlichen Fall nicht relevanten Tatbestand, bei dem Liebhaberei ausgeschlossen ist.

(33) Gemäß § 6 LVO kann **Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn** nur bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Beide Verfahrensparteien gehen übereinstimmend davon aus, dass der Bw. als „gemeinnützig“ iSd. § 35 BAO anzusehen ist, ziehen aber aus der Bestimmung des § 5 der LVO, wonach deren §§ 1 bis § 4 ua. auf Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, nicht anzuwenden sind, unterschiedliche

Schlüsse, ob die LVO für den hier relevanten Bereich der Umsatzsteuer anwendbar ist oder nicht: der Bw, geht von der Anwendbarkeit im Bereich der Umsatzsteuer aus, das Finanzamt hingegen nicht.

Hintergrund dieser divergierenden Rechtsauffassung ist, dass nach der nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats unklaren Textierung des § 5 LVO fraglich erscheint, ob damit lediglich zum Ausdruck gebracht werden soll, dass die allgemeinen Ausführungen der LVO zum Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle bzw. die daraus resultierenden ertragsteuerlichen Konsequenzen nicht anwendbar sein sollen, oder ob dadurch auch die Anwendbarkeit der übrigen Bestimmungen der LVO – insbesondere die für den gegenständlichen Fall in § 6 leg.cit. enthaltenen umsatzsteuerlichen Konsequenzen – ausgeschlossen sein soll.

Der Unabhängige Finanzsenat geht – wie auch bereits im Vorhalt vom 11. Juli 2003 zum Ausdruck gebracht (vgl. Rz 9) – entgegen der Rechtsansicht des Bw. aus folgenden Erwägungen von der kompletten Nichtanwendbarkeit der LVO aus:

Wie bereits dargestellt, beinhaltet § 1 der LVO drei unterschiedliche Typen von Betätigungen, die auch zu konträren steuerlichen Beurteilungen führen. Die in § 1 LVO enthaltenen Bestimmungen lösen prinzipiell sowohl ertrag- als auch – wie sich aus dem Verweis des § 6 auf die Absätze 1 und 2 des § 1 LVO ergibt – umsatzsteuerliche Konsequenzen aus. Würde § 6 der LVO tatsächlich anwendbar sein, würde er auf solche Bestimmungen (§§ 1 bis 4 der LVO) verweisen, die gemäß § 5 der LVO im Hinblick auf gemeinnützige Körperschaften eben gerade für nicht anwendbar erklärt werden und somit insoweit de facto ins Leere gehen. Überdies erscheint eine lediglich teilweise Anwendbarkeit der LVO (nämlich nur für den ertragsteuerlichen, nicht aber für den umsatzsteuerlichen Bereich) und somit eine unterschiedliche Anwendung von Rechtsquellen für verschiedene Abgabenarten unsystematisch. Ein derartiger Inhalt kann aber wohl der LVO nicht unterstellt werden. Somit schließt sich der Unabhängige Finanzsenat insoweit auch nicht der in Pkt. 24.2 – allerdings ohne nähere Begründung – geregelten Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen an, wonach § 6 der LVO auch für Rechtsträger gelte, die „*ertragsteuerlich*“ unter § 5 fielen und § 5 „*somit für umsatzsteuerliche Belange keine Bedeutung*“ habe.

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass die LVO somit bei Zutreffen abgabenrechtlicher Begünstigungen insgesamt nicht anzuwenden ist und sich somit die Frage, unter welchen Tatbestand der LVO die streitgegenständliche Vermietung der Schlosskapelle einzuordnen ist, erübrigt.

(34) Die Frage der Liebhaberei ist im gegenständlichen Fall nach der der für **Zeiträume vor deren Inkrafttreten bzw. der diesbezüglichen Rechtsprechung** unter Einbeziehung der zwischenzeitigen Rechtsentwicklung (vgl. hiezu insbesondere das Erkenntnis des

verstärkten Senates des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171, welches die Vermietung einer Kleinwohnung zum Gegenstand hatte) zu lösen, ohne dass sich dadurch jedoch ein expliziter Widerspruch zur der LVO zugrunde liegenden Rechtsansicht ergäbe.

Nach dieser Rechtsansicht ist für die Anerkennung als Einkunftsquelle vor allem die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung von Relevanz (VwGH 27.5.2003, 99/14/0322). Es können somit auch Tätigkeiten, die ihrem Erscheinungsbild nach nicht ausschließlich typisches „*Voluptuar*“ sind, Liebhaberei sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein positives steuerliches Gesamtergebnis nicht erzielbar ist.

Diesbezüglich ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Erfolg, sondern die objektive Eignung der Erwirtschaftung eines solchen maßgebend. Der absehbare Zeitraum, welcher im Übrigen dem „*üblichen Kalkulationszeitraum*“ des § 2 Abs. 3 Satz 2 der LVO (idF. vor der Novelle BGBl II 1997/358 entspricht) ist bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Generell gesehen gilt in diesem Zusammenhang als „*absehbar*“ jener Zeitraum, welcher insbesondere zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolgs nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßgebend ist hierbei die Übung, jener Personen, bei denen Streben nach Erzielung von Einkünften im Vordergrund steht und anderweitige Motive nicht maßgebend sind (grundlegend VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; seither ständige Rspr.). In der Folge hat der VwGH den absehbaren Zeitraum mit einer Dauer von 20 Jahren bemessen (Erk. vom 27.4.2000, 99/15/0012; nach dem Erk. vom 30.1.2003, 99/15/0040, ist ein Zeitraum von 22 Jahren jedenfalls zu lange; vgl. hiezu auch *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2, Tz 500 m.w.N.).

Eine Vermietungstätigkeit entspricht zwar nach dem ersten Eindruck nicht dem typischen Erscheinungsbild eines Voluptuars im Sinne einer Hobbytätigkeit, was aber – wie bereits erwähnt – dann nicht gegen das Vorliegen von Liebhaberei spricht, wenn sich diese Betätigung objektiv ertragsunfähig gestaltet. Im vorliegenden Fall übersteigen jedoch bereits die Fixkosten, wie zB. die AfA – und zwar auch in der vom Bw. unrealistisch niedrig ermittelten Höhe (vgl. Rz 12) – die lediglich geringfügigen Einnahmen (erstmalig sind laut dieser Berechnung die Einnahmen erst im Jahr 2014 höher), sodass bereits aus diesem Umstand die objektive Ertragsunfähigkeit der Betätigung offenkundig ist.

(35) Davon abgesehen weist die vom Bw. erstellte Prognoserechnung (vgl. Rz 12) auch noch andere Ungereimtheiten auf:

a) Die Prognoserechnung beginnt erst im Jahr 2003, also im Zeitpunkt der Fertigstellung der Restaurierung der Schlosskapelle. Tatsächlich aber sind in eine derartige Berechnung aber auch die Jahre der Bau- bzw. Restaurierungsphase mit einzubeziehen (VwGH 28.3.2000,

98/14/0217; 29.4.2003, 99/14/0256; *Renner*, ÖStZ 2000, 307 ff). Damit verlängert sich der Zeitraum, innerhalb dessen ein allfälliger Totalüberschuss möglich ist, bereits um fünf Jahre.

b) Wie bereits erwähnt (vgl. Tz 31; Pkt a) enthält die Prognoserechnung Steigerungen von Mietentgelten, die in der Realität offenkundig nicht eingehalten wurden.

Noch unrealistischer als die in der Prognoserechnung dargestellten Mietzinssteigerungen und somit offenbar völlig aus der Luft gegriffen sind – wie auch schon die Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Berufung festgehalten hat (vgl. Rz 7) - die Behauptungen des Bw. in der Berufungsschrift (Rz 6), bzw. in der Eingabe vom 3. Dezember 2002 (vgl. Rz 8), wonach nach Abschluss der Renovierungsarbeiten mit jährlichen Mieteinnahmen von 3.000 Euro bzw. 2.500 Euro gerechnet werden könne.

c) Der Einnahmenposition „*Betriebskosten*“ stehen keine entsprechenden Aufwendungen gegenüber. Der diesbezügliche Erklärungsversuch des Bw. in seiner Eingabe vom 1. März 2004 (vgl. Rz. 15), dass den dem Mieter angelasteten Betriebskosten unentgeltliche Leistungen von Vereinsmitgliedern zugrundelägen und ihm somit offenbar gar keine Aufwendungen entstanden seien, vermag insoweit nicht zu überzeugen. Betriebskosten beinhalten auch Positionen, die zunächst dem Vermieter als Eigentümer angelastet werden (zB. Grundsteuer) und die erst in weiterer Folge auf den Mieter überwälzt werden, wodurch sie beim Vermieter zu erfolgsneutralen „Durchläufern“ werden. Derartige Aufwendungen scheinen jedoch in der vom Bw. erstellten Prognoserechnung nicht auf. Überdies sind in den jeweiligen Umsatzsteuererklärungen die in der Prognoserechnung angeführten Betriebskosten nicht als Einnahmen enthalten, sodass – da davon auszugehen ist, dass dort die Einnahmen vollständig erklärt wurden – diese dem mietenden Verein tatsächlich gar nicht vorgeschrieben wurden.

d) Den bislang abgegebenen Umsatzsteuererklärungen sind als Umsätze keinerlei „*Spenden*“ zu entnehmen, während sie hingegen in der Prognoserechnung in steigender Höhe als Einnahmen angesetzt sind. Liegen tatsächlich Spenden – dh. Zuwendungen, denen keine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht - vor, handelt es sich hierbei jedoch um weder einnahmen-, noch umsatzsteuerbare Mittelzuflüsse, sodass sie auf das steuerliche Ergebnis ohne Einfluss sind.

e) Die Prognoserechnung enthält ausgabenseits keinerlei Instandsetzungsaufwendungen. Dass derartige Aufwendungen vom mietenden Verein entsprechend einer mündlichen Nebenabrede zum Mietvertrag zu tragen seien (vgl. das entsprechende Vorbringen des Bw, Rz 14), erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat nicht glaubwürdig, ist dies doch eine nach der Verkehrsauffassung völlig unübliche Vorgangsweise.

3. Beantragte mündliche Berufungsverhandlung

(36) Gemäß § 284 Abs 1 BAO hat über eine Berufung eine mündliche Verhandlung dann stattzufinden, wenn es in der Berufung bzw. im Vorlageantrag beantragt wird (Z 1) oder dies der Referent für erforderlich hält (Z 2).

Der Bw. hat eine mündliche Berufungsverhandlung nicht schon in der Berufung, sondern erst im Schriftsatz vom 13. Mai 2004 (Rz 17) beantragt, sodass ihm auf deren Abhaltung jedenfalls kein Rechtsanspruch zusteht (*Ritz*, BAO³, § 284 Tz 2 mit Verweis auf zB. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

Auch der Referent hält die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung für nicht erforderlich, zumal für ihn nicht erkennbar ist, dass sich dadurch – selbst wenn sie wie vom Bw. begehrt an Ort und Stelle abgehalten würde – wesentliche Punkte in der Klärung des seiner Ansicht nach ohnehin ausreichend erhobenen Sachverhaltes ergeben würden. Der Bw. hat es im Übrigen auch nicht mehr für erforderlich erachtet, zu den Ausführungen des mietenden Vereins Stellung zu nehmen, sodass auch er den Sachverhalt offenbar für vollständig ermittelt und weiteres Vorbringen seinerseits für nicht erforderlich erachtet.

Aus den dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung somit abzuweisen.

Linz, am 14. Februar 2008