



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 5700 Zell am See, vom 23. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Dieter Lukesch, vom 26. März 2009 bzw. 20. März 2009 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungsweberin (kurz: Bw), einer Stadtgemeinde, fand eine abgabenbehördliche Prüfung über den Streitzeitraum statt. Im Außenprüfungsbericht vom 11.03.2009 wurde ua. Folgendes festgehalten:

“Tz. 4 Tiefgarage alt

Die Tiefgarage am Platz wurde von der G-GmbH. (in der Folge kurz: GmbH) errichtet und an die A-AG (in der Folge kurz: AG) vermietet.

Ende 1999 wurde zwischen der Stadtgemeinde und der AG eine Vereinbarung folgenden Inhalts geschlossen:

Die Gemeinde erhält ab 1.12.1999 die Tarifhoheit für die Kurzparktarife. Die Gemeinde verpflichtet sich dafür, die durch die Ausübung der Tarifhoheit entstehenden Fehlbeträge (lt. Berechnungsgrundlage – Beilage der Vereinbarung) zu ersetzen und darüber hinaus eine

Managementhonorar (wertgesichert) in Höhe von damals S 400.000,-- p.a. (wertgesichert) zu bezahlen.

Die Vereinbarung wurde bis 30.11.2007 geschlossen.

Am 17.8.2006 wurde eine neue Vereinbarung zwischen der Stadtgemeinde und der GmbH geschlossen, die mit dem Inkrafttreten Mitte 2007 die alte Vereinbarung ablöst.

Die neue Vereinbarung sieht folgendes vor:

Ab Inbetriebnahme der neuen Tiefgarage (96 Stellplätze unter dem C-Zentrum, vermietet von der Gemeinde an die GmbH) werden die Kurzparktarife für die gesamte Tiefgarage mit einem Betrag von € 1,60 pro Stunde (Tagesmaximum € 12,80) festgelegt. Als Gegenleistung verpflichten sich die C GmbH sowie die F den durch die Festlegung der Höchsttarife für Kurzparken entstehenden Fehlbetrag durch Bezahlung eines jährlichen Zuschusses in Höhe von € 123.000,-- zuzüglich USt zu ersetzen (C GmbH € 113.000,--; F € 10.000,--).

Diese neue Vereinbarung wurde nach Anfrage vom Finanzamt Salzburg-Stadt als richtlinienkonform akzeptiert.

Rechtliche Beurteilung der Zahlungen von der Gemeinde an die AG aufgrund der alten Vereinbarung:

Bei den an die AG bezahlten Subventionen handelt es sich um Entgelte von dritter Seite. Da auf Seite der Gemeinde nach Ansicht der Betriebsprüfung (bis Mitte 2007) kein BgA und auch keine Vermietung vorgelegen haben, stehen die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht zu.

Die Gemeinde hat Gutscheine für verbilligtes Parken an Hotels ausgegeben. Die Erlöse aus diesen Gutscheinen sind auf das Konto 2/782.000-824.000 gebucht. Streng genommen hätte die Gemeinde diese Erlöse an die AG abführen müssen. Dort hätten Sie dann die entstandenen Fehlbeträge, welche wieder von der Gemeinde getragen werden mussten, verringert. Es handelt sich also nicht um Einnahmen der Gemeinde, sondern lediglich um Verringerungen der Fehlbeträge. Die davon bezahlten Umsatzsteuerbeträge sind zu korrigieren.“

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ die entsprechenden Umsatzsteuerbescheide.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und darauf hingewiesen, dass nur die im Außenprüfungsbericht unter der Textziffer 4 angeführten Feststellungen Gegenstand der Berufung sind. Bereits im September 2002 habe eine Außenprüfung bei der Bw stattgefunden,

im Zuge derer die geltend gemachten Vorsteuern bereits thematisiert wurden. In der Schlussbesprechung vom 16.10.2002 habe die Finanzbehörde die Ansicht geteilt, dass der wirtschaftliche Hintergrund nicht mit der Vertragsgestaltung übereinstimmt und somit die Vorsteuer zustehe. Wirtschaftlich betrachtet führe die Stadtgemeinde die Parkgarage wie ein Unternehmer, neben der Vermarktung der Stellplätze und Vermietung von Dauerparkplätzen an Gewerbetreibende habe sie auch das Unternehmerrisiko getragen. Die AG habe nur die Stellung einer Abrechnungsgesellschaft übernommen und die Stadtgemeinde habe das Know-how der AG genutzt. Für diese Leistungen habe die AG das fixe Managementhonorar erhalten. Sämtliche Ein- und Ausgaben hätten die Stadtgemeinde getroffen, somit habe damals ein Betrieb gewerblicher Art iSd UStG bestanden.

In der damaligen Schlussbesprechung sei von der Finanzbehörde angeregt worden, dass für die Zukunft die vertragliche Gestaltung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten angepasst wird.

In einer im Jahr 2004 durchgeföhrten UVA-Prüfung wurde noch einmal auf die steuerliche Behandlung der Tiefgarage eingegangen. Es wurde darauf hingewiesen, dass eine vertragliche Anpassung bis zur nächsten Betriebsprüfung erfolgen muss, da ansonsten die geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt werden. Die im Zeitraum der durchgeföhrten UVA-Prüfung seien aber weiterhin anerkannt worden.

Der Grund für die nicht erfolgte Neugestaltung der Verträge sei darin gelegen, dass die Verhandlungen für das jahrelang geplante und dann auch realisierte Kongresszentrum vor dem Abschluss standen. Die Realisierung eines derartigen Projektes bedarf einer sehr langen Vorbereitungszeit mit entsprechend schwierigen Verhandlungen. Nachdem die Einbindung der Tiefgarage ein Bestandteil des Projektes C -Haus war, wollten die Verantwortlichen das Projekt keinesfalls durch eine Vertragsänderung gefährden. Im Jahr 2005 wurden die Planungen abgeschlossen, Mitte 2006 sei eine Einigung über die Finanzierung des Projektes erzielt worden, im Zuge dessen die vertragliche Neugestaltung beschlossen wurde. Der diesbezügliche Entwurf wurde dem Finanzamt vorgelegt und in der Besprechung am 13.07.2006 erläutert. Die vertragliche Neugestaltung wurde damals für in Ordnung befunden, was auch im Außenprüfungsbericht bestätigt wurde. Die an der Besprechung teilnehmenden Vertreter der Bw könnten bestätigen, dass das Finanzamt die Vorsteuer für die Vorjahre anerkannt hätte.

Zusammenfassend würde sich die Berufung daher darauf stützen, dass die Finanzbehörde im Jahr 2002 einen Betrieb gewerblicher Art festgestellt hätte, sich bis ins Jahr 2007 nichts an der Führung der Tiefgarage und auch an der steuerlichen Beurteilung hinsichtlich eines Betriebes gewerblicher Art geändert habe und die in der UVA-Prüfung vom 27.04.2004 geforderte Anpassung der Verträge bis zur nächsten Betriebsprüfung (September 2008) auch

tatsächlich im Jahr 2006 erfolgt sei. Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass die Finanzbehörde nun entgegen ihren Zusagen den Vorsteuerabzug rückwirkend versagt, dies würde dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen.

Vom Prüfer wurde zu den Berufungsausführungen eine Stellungnahme erstattet, darin führt er ergänzend aus, dass er mit dem Leiter der Betriebsprüfung 2002 gesprochen habe und dieser habe ihm mitgeteilt, dass es nicht stimmt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug festgestellt worden sei. Im Prüfungszeitraum bis 2000 habe die geltend gemachte Vorsteuer noch keine Rolle gespielt, weshalb es zu keiner Änderung gekommen sei. Die UVA-Prüfung im Jahre 2004 habe er selbst durchgeführt, die Problematik der Tiefgarage sei aber - was den Zeitraum und die Komplexität betrifft - über den Rahmen einer UVA hinausgegangen. Er habe aber in der Niederschrift auf die Problematik und die im Jahre 2002 versprochene vertragliche Neugestaltung hingewiesen. Er habe auch die Vertreter des Finanzamtes an der Besprechung am 13.07.2006 befragt. Beide hätten mitgeteilt, dass die Thematik des Vorsteuerabzuges der Vorjahre nicht besprochen worden sei.

Das Finanzamt legte die Berufung und den Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz vor (Bericht vom 28.05.2009). Gemäß § 276 Abs. 6 BAO wurde die Bw von der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verständigt. Diesem Schriftsatz wurden eine Ausfertigung des Vorlageberichtes und der Stellungnahme des Prüfers beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die von der Gemeinde aufgrund des Vertrages vom 14./15./20.10.1999 zu leistenden Beträge Entgelt von dritter Seite darstellen.

Strittig ist, ob der Bw als Betrieb gewerblicher Art der Vorsteuerabzug zusteht oder in eventu ein Anwendungsfall des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegt.

A) Vorsteuer:

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit., wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs. 3 leg. cit. Diese Bestimmung lautet:

"(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z. 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von Körperschaftsteuer befreit sind,

und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- *Wasserwerke,*
- *Schlachthöfe,*
- *Anstalten zur Müllbeseitigung und*
- *zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie*
- *die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften."*

Der verwiesene § 2 KStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993, lautet auszugsweise:

"§ 2. (1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

- *wirtschaftlich selbständig ist und*
- *ausschließlich und überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und*
- *zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und*
- *nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.*

...."

Das Begriffsmerkmal 'wirtschaftlich selbständig' ist als 'wirtschaftliches Herausgehobensein' zu verstehen, das durch besondere Leitung, geschlossenen Geschäftskreis, Buchführung oder ein anderes auf eine Einheit hindeutendes Merkmal begründet werden kann (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 2 Tz 172).

Die GmbH hat die gegenständliche Tiefgarage errichtet und vermietet diese an die AG. An beiden Gesellschaften ist die Bw nicht beteiligt.

Die AG tritt nach außen als Betreiberin der Garage auf. Durch die Vereinbarung vom Oktober 1999 wird die Stadtgemeinde nicht zur 'eigentlichen' Betreiberin der Garage.

Die Bezahlung der Beträge gemäß der alten Vereinbarung lässt keine gesonderte Einheit entstehen, die als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des UStG anzusehen ist.

B) Treu und Glauben:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 114 Tz 6, mit weiteren Nachweisen [kurz: mwN]).

Strittig ist der Anwendungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben. Nach *Weinzierl* (FJ 1977, 149) ist dieser Grundsatz nur bei Ermessensentscheidungen zu beachten. Nach überwiegender Auffassung ist er nicht nur bei Ermessensentscheidungen (zB Aufhebung gemäß § 299), sondern auch bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe (zB den der Unbilligkeit iSd § 236) zu berücksichtigen. Beide Gerichtshöfe öffentlichen Rechts wenden den Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur bei Ermessensentscheidungen, sondern vereinzelt auch dann an, wenn der Abgabenbehörde kein Ermessen eingeräumt ist (somit bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe). Die Anwendung von Treu und Glauben setzt somit einen Vollzugsspielraum voraus (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 114 Tz 8, mwN).

Nach der Judikatur des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 114 Tz 9, mwN).

Der VwGH schützt (nach der Rechtslage vor der VO BGBl II 2005/435 betreffend sachliche Unbilligkeit iSd § 236) in der Regel kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 114 Tz 10, mwN).

Die Bw bringt vor, dass anlässlich der Prüfung im Jahre 2002 ein Betrieb gewerblicher Art festgestellt und das Recht auf Vorsteuerabzug bestätigt worden sei.

Dieses Vorbringen entspricht nicht der Aktenlage. In einem Schreiben vom 17.12.2008 an das Finanzamt Salzburg-Stadt hat die Stadtgemeinde hinsichtlich "Vorsteuerabzug Tiefgarage alt" zu den Vorgängen 2002 folgendes bekannt gegeben:

"2002 – Feststellung bei Betriebsprüfung 1998 bis 2000 durch Finanzamt, dass Vorsteuerabzug nicht berechtigt – kein Betrieb gewerblicher Art. Im Zuge der Schlussbesprechung wird Vorsteuerabzug jedoch bewilligt. Voraussetzung jedoch, dass Verträge angepasst werden."

Dies deckt sich auch mit den handschriftlichen Vermerken des damaligen Leiters der Amtshandlung auf der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung ("Vertragsumstellung zugesagt"). In der Berufung wird zudem eingeräumt, dass in der damaligen Schlussbesprechung angeregt wurde, für die Zukunft die vertragliche Gestaltung anzupassen ist. So gesehen, liegt der gegenständliche Streitzeitraum in Bezug auf die erwähnte Schlussbesprechung am 16.10.2002 in der Zukunft. Die tatsächliche Realisierung der Neugestaltung der Verträge erfolgte jedoch erst mit dem deren Inkrafttreten Mitte 2007.

Auch die vom selben Prüfer im April 2004 durchgeführte UVA-Prüfung kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Der Prüfer hat in seiner Niederschrift noch einmal ausdrücklich auf die Zusage anlässlich der letzten Betriebsprüfung hingewiesen.

Die im Jahre 2006 vom Finanzamt erteilte Rechtsauskunft zur neuen Vertragsgestaltung enthält keinen Hinweis auf den Altvertrag. Die Vertreter des Finanzamtes bestreiten irgendwelche Zusagen zu den Vorjahren gemacht zu haben. Hier steht offenbar Aussage gegen Aussage. Ein Schutz von Treu und Glauben wird wohl nur dann anzunehmen sein, wenn eine konkrete Auskunft im Einzelfall, die zB schriftlich nachvollziehbar ist, vorliegt.

Faktum ist, dass es keine schriftliche Auskunft gibt, die das Berufungsvorbringen stützt. Die Vorsteuerproblematik des Altvertrages wurde nachweislich – auch laut Berufungsschreiben – von den Prüfungsorganen mehrfach urgiert, solcherart kann sich die Bw nicht auf eine Auskunft stützen, zumal das 'Nichtaufgreifen' von steuerlich relevanten Tatbeständen anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung zu keinem Schutz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben führt.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 29. Dezember 2011