



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StB., vom 6. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 18. November 2005 betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. August 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.) fand eine Außenprüfung statt, anlässlich der das Finanzamt von folgenden Prüfungsfeststellungen ausging:

Die erklärte unternehmerische Tätigkeit bestehe in der beabsichtigten Vermietung der neu angeschafften Kirchenorgel mit fünf Wochenstunden an die Gemeinde. Als jährliches Mietentgelt wurde 3.000 € p.a., für das Jahr 2005 die Hälfte vereinbart. Entsprechend den vorgelegten Unterlagen sei keine darüber hinausgehende unternehmerische Tätigkeit beabsichtigt gewesen. Über die betriebliche und außerbetriebliche Nutzung der Orgel würden seit der Orgelweihe am 11. Juni 2005 keine Aufzeichnungen geführt. Unter Annahme einer

Nutzung an den Tageszeiten zwischen 8.00 Uhr bis 22.00 Uhr (täglich 14 Stunden, 98 Stunden/Woche) ergebe sich bei einer Vermietung mit fünf Wochenstunden ein unternehmerischer Nutzungsanteil von 5,1%. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Da die unternehmerische Nutzung dieses Ausmaß nicht erreichte, seien die Vorsteuern nicht abzugsfähig.

In ihrer Berufung führte die Bw. aus, nunmehr über eine Aufstellung der Nutzung der Orgel ab der Orgelweihe bis 4. Dezember 2005 zu verfügen, aus der folgende Nutzungsverhältnisse zu entnehmen seien. 2005 und Vorschau: liturgische Zwecke: 41 %/ 42%, betrieblicher Bereich: 15%/ 28%, Vermietung: 44%/ 30%. Der Grund in der unterschiedlich hohen Anteile liege in der Unterjährigkeit und des erst im Aufbau befindlichen betrieblichen Bereiches. Der Eigenverbrauch der Orgel betrage demnach 42%. Ausgehend von einer Nutzungsdauer von 33 Jahren werde für 2005 eine Halbjahres-AfA angenommen. Die Vermietung erfolge gemäß beigeschlossener Nutzungsvereinbarung. Das Jahresentgelt betrage 3.000 €, wobei für 2005 jedoch nur ein Halbjahresentgelt zum Ansatz käme. Die Einkünfte des betrieblichen Bereiches betragen für 2005 rd. 500,00 €. Da in den ersten Jahren die Kosten für Wartung und Reparaturen geringfügig sein werden, sei zunächst mit einem fast ausgeglichenen Ergebnis zu rechnen, weil die Abschreibungen und Stromkosten durch den Eigenverbrauch und die Einnahmen aus dem betrieblichen und Vermietungsbereich gedeckt würden. Entsprechend beigeschlossener Berechnung auf Grund einer Zusammenstellung werde der liturgische Bereich mit 369 Stunden, der Vermietungsbereich mit 260 Stunden und die zusätzliche gewerbliche Nutzung mit ca. 250 Stunden angenommen.

In der weiteren Folge wurde die Bw. aufgefordert, den jeweiligen Veranstalter/Veranstaltungsträger der Events an bestimmten näher aufgelisteten Tagen bekannt zu geben. Weiters sei für weitere Zeiträume die liturgische und unternehmerische Nutzung zu belegen und die steuerlichen Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben vorzulegen.

Hierzu führte die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung aus, die Orgelnutzung sei zum Teil den vorgelegten Programmheften des Vereins „Kultursommer“ zu entnehmen. Daneben wurde ein Brasskonzert veranstaltet, das aber zu keinen Einnahmen führte. Eine Veranstaltung mit Gospels und Spirituals sei mit einem Abendgottesdienst gekoppelt gewesen und eine weitere Messe von Johann G. Albrechtsberger hätte zu Spendeneinnahmen von 118,05 € und 191,58 € geführt. Die Veranstaltung mit den Kapellknaben im Rahmen des Kultursommers hätten Eintrittsgelder von 251,06 € und die Nelson-Messe von 1500 € erbracht, wobei die

Aufwendungen für letztere 3.050,00 € betragen hätten. Die Veranstaltungseinnahmen aus der Singgemeinschaft wurden als Aufwandsersatz den Chormitgliedern überlassen. Der Grund, warum ein gewichtiger Teil der Aufführungen mit der Pfarre gemeinsam im Rahmen von Gottesdiensten veranstaltet werde, liege zum größeren Teil in entfallenden AKM-Beiträgen und im Interesse der Pfarre an den Veranstaltungen, die im Gegenzug auf den Kostenersatz für Strom, Heizung und Reinigung verzichte. Für 2006 werde versucht, höhere Einnahmen im Rahmen des Kultursommers zu erzielen, wobei jedoch keine weiteren schriftlichen Verträge außer der mit der Gemeinde abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung vorhanden wären.

In einer Beilage wurden folgende Einnahmen und Ausgaben aufgelistet:

Datum	Text	Einnahmen	Ausgaben
11.6.2005	Agape-Organweihe		168,55
12.6.2005	Nelsonmesse, Zuschuss Kultursommer	1.500,00	
	Aufwand Musiker		3.060,00
2.7.2005	Orgelkonzert	400,00	
	Quartiere		112,50
	Essen		602,10
20.8.2005	Uni-Chor, Spenden	118,05	
21.8.2005	Uni-Chor, Spenden	191,59	
	Verpflegung		136,51
	Sonntagsopfer		95,79
4.9.2005	Kapellknaben, Spenden	261,06	
	Sonntagsopfer		61,06
	Aufwandsersatz		200,00
	Verpflegung		100,00
25.9.2005	Chorgemeinschaft, Spenden	97,89	
	Sonntagsopfer		97,89
2.10.2005	Maibaum-Umschneiden	642,25	
31.12.2005	Gemeinde, Nutzung Orgel	1.500,00	
		4.710,84	4.465,85

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, weil keine anderen steuerlichen Feststellungen als durch die Außenprüfung getroffen wurden. Laut Vorhaltsbeantwortung habe die Bw. auch nach Abschluss der Außenprüfung keine Umsätze erzielt. In der erklärten unternehmerischen Tätigkeit aus der

Orgelnutzungsvereinbarung mit der Gemeinde werde auf Grund des vereinbarten geringen Entgelts von 11,53 €/Stunde kein angemessener bzw. ernst gemeinter Leistungsaustausch erkannt, weil die Nutzungsberechtigte ihr Nutzungsrecht nie ausgeübt habe.

In ihrem Vorlageantrag ergänzt die Bw. ihr Berufungsvorbringen dahingehend, Körperschaften öffentlichen Rechts seien im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art Unternehmer (§ 2 Abs. 3 UStG). Die Körperschaftsteuerrichtlinien besagen zum Betrieb gewerblicher Art, dass dieser wirtschaftlich selbständig sein, ausschließlich oder überwiegend eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht darstellen, der Erzielung von Einnahmen bzw. anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen müsse und nicht unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft subsumiert werden dürfe. Diese Beurteilung decke sich auch mit der vom Finanzamt erteilten an die steuerliche Vertreterin gerichteten schriftlichen Rechtsauskunft, welche in Ablichtung beigegeben wurde. Weiters wurde ausgeführt, der Betrieb werde im wesentlichen kostendeckend geführt und ein etwaiger Verlust durch Subventionen oder Spenden abgedeckt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes, welche das Verhältnis der Nutzung durch die Mieterin bzw. Veranstalterin von Konzerten und der maximal abstrakt möglichen Nutzung der Orgel berechnet, sei vielmehr das Nutzungsverhältnis der Mieterin dem gesamten tatsächlichen Nutzungsverhältnis der Orgel gegenüber zu stellen, womit sich ein unternehmerischer Anteil von ca. 60% ergebe.

In der Beilage zum Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat führte das Finanzamt unter anderem aus, aus den der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen habe die Bw. keine Umsätze aus der betrieblichen Orgelnutzung erzielt, da die darin angeführten Veranstaltungen nicht von der Bw. durchgeführt wurden. Den Veranstaltern sei kein Entgelt verrechnet und im Fragebogen der jährliche Umsatz mit 3.000,00 € bekannt gegeben worden, was vom Diakon im Prüfungsverfahren auch bestätigt wurde. Was die Orgelnutzung durch die Gemeinde angehe, seien keine Aufzeichnungen geführt und vorgelegt worden. Auch das Gemeindeorgan habe bestätigt, die Gemeinde habe ihr vertraglich vereinbartes Nutzungsrecht im Rahmen des Musikschulunterrichtes nicht in Anspruch genommen. Da die Gemeinde Zahlungen an die Bw. leistete, ohne dafür eine Gegenleistung zu konsumieren, scheinen diese unterstützende Subventionen zu sein. Auch die Höhe des unangemessen geringen Entgelts von 11,53 € je Stunde der Orgelnutzung erwecke den Eindruck eines nicht beabsichtigten Leistungsaustausches, sondern einer freiwilligen Unterstützung.

In der weiteren Folge wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates ein Mängelbehebungsverfahren eingeleitet, weil in der überreichten Berufung das Änderungsbegehren zahlenmäßig undeutlich geblieben war. In ihrer Beantwortung erklärte die Bw. die Miete für ein halbes Jahr, Einnahmen aus einem Konzert und den Eigenverbrauch

aus der Eigennutzung. An Vorsteuern wurden die aus der Anschaffung der Orgel und Vorleistungen für Konzerte geltend gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Zu den Körperschaften öffentlichen Rechts zählen die Gebietskörperschaften, die Sozialversicherungsträger, die gesetzlichen Interessenvertretungen, die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften, Wassergenossenschaften und Wasserverbände nach dem WRG, etc. (vgl. *Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz. 169*).

Ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen und anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dient (vgl. *Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz. 172*).

Die privatwirtschaftliche Tätigkeit muss von wirtschaftlichem Gewicht sein, was von der stRsp des VwGH (VwGH 28. Oktober 1997, 93/14/0224) an Hand der Bagatellgrenze des § 21 Abs. 6 UStG 1972 von 40.000,00 S (2.900,00 €) präzisiert wurde, wobei Einnahmen aus Subventionen und Zuschüssen nicht zu berücksichtigen sind.

Keinen BgA bilden Tätigkeiten von Körperschaften öffentlichen Rechts, die unentgeltlich erbracht werden, da keine Einnahmen erzielt werden können. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 18. Jänner 1982, 81/15/0037 kommt es hingegen auf das Verhältnis von Einnahmen zu Ausgaben nicht an. Werden im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entgeltliche Leistungen erbracht, ist maßgebend, ob die Gesamteinnahmen von wirtschaftlichem Gewicht sind, wobei die Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist.

Die Tatsache des grundsätzlichen Vorliegens eines Betriebes gewerblicher Art wurde vom Finanzamt nicht ausdrücklich verneint, sondern lediglich das Recht auf Vorsteuerabzug infolge zu geringer unternehmerischer Nutzung und wegen Nichtvorliegens eines anzuerkennenden Leistungsaustausches aus der Vereinbarung mit der Gemeinde.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des

Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Nach lit. b kann der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als tatsächlich mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Die vom Finanzamt getroffene Tatsachenfeststellung besteht im Wesentlichen aus der Gegenüberstellung des Verhältnisses der vermieteten zu einer abstrakt möglichen Nutzungszeit, wobei die Steh- oder Leerzeiten einbezogen werden und sich zu Lasten des unternehmerischen Anteils auswirken. Sowohl die Berufungsvorentscheidung als auch die ergänzende Äußerung des Finanzamtes führen nicht aus, warum der von der Behörde angewandte richtiger als der von der Bw. gewählte Maßstab sei. Ebenso unterblieb eine Auseinandersetzung mit den von der Bw. aufgezeigten Nutzungsverhältnissen anhand der rekonstruierten Darstellung des Benützungsablaufes der Orgel. Wenig maßgeblich ist in diesem Zusammenhang das Argument des Finanzamtes, das Nutzungsrecht durch die Gemeinde wäre nicht ausgeübt worden und die Bw. hätte keinen Nachweis über die tatsächliche Nutzung erbracht, weil die Nutzungsvereinbarung ausdrücklich vom einem Nutzungsrecht und nicht von einer Nutzungspflicht (!) spricht, weshalb sich weitergehende Erörterungen, ob seitens der Gemeinde die Orgel mit 5 Wochenstunden bespielt wurde oder nicht, erübrigen.

Nach Ansicht des UFS kann der Auffassung der Bw., wonach das Zuordnungsverhältnis (zur Bestimmung der Untergrenze der unternehmerischen Veranlassung) nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu bestimmen sei, argumentativ nicht entgegen getreten werden, zumal die „neutralen“ Zeiten weder dem unternehmerischen noch dem Hoheitsbereich zugerechnet werden können. Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise würde bei gemischten genutzten Wirtschaftsgütern nicht die tatsächlichen Verhältnisse wiedergeben und zu wirtschaftlich unverständlichen Ergebnissen führen.

In der Berufungsvorentscheidung wird die Ansicht vertreten, auf Grund des vereinbarten geringen Entgeltes von 11,53 € je Stunde werde kein angemessener bzw. ernst gemeinter Leistungsaustausch erblickt und außerdem hätte die Gemeinde ihr Nutzungsrecht nicht ausgeübt. Damit wird indirekt auch die Unternehmereigenschaft - ohne allerdings näher auszuführen, welches Entgelt auf Grund welcher wirtschaftlichen Annahmen ihm angemessen erschiene - bestritten. Das Finanzamt unterlässt jeglichen Versuch einer wirtschaftlichen Würdigung der Mietvereinbarung etwa durch Vergleich des Entgeltes mit den jährlichen auf die Nutzungsdauer verteilten Anschaffungskosten nach der in den Beilagen zur Berufung beigebrachten Aufstellung über die (kirchliche) Auslastung der Orgel.

Eine Leistung gegen Entgelt liegt auch vor, wenn die vom Unternehmer bezogene Leistung dem Abnehmer ohne Veränderung bloß gegen Kostenersatz „weitergereicht“ wird.

Voraussetzung ist aber, dass überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt (*Ruppe, UStG 1994³, § 1, Tz. 60*). Die Entgeltlichkeit der Leistung ist Voraussetzung für ihre Steuerbarkeit und das Entgelt ist Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung (Äquivalenz) ist nicht erforderlich (*Ruppe, UStG 1994³, § 1, Tz. 61*).

Ausgehend von den nicht weiter vom Finanzamt bestrittenen Angaben der Bw. ist von einem Nutzungsanteil der Vermietung an die Gemeinde (250 Stunden/Jahr) - bezogen auf eine Gesamtnutzung von 879 Stunden - von durchschnittlich 30% auszugehen. Bei einer jährlichen Absetzung für Abnutzung von 5.810,00 € würde durch den vereinbarten Mietzins von 3.000,00 €/Jahr mehr als 50% der Abschreibung erwirtschaftet, obwohl der unternehmerische Nutzungsanteil durch Vermietung ca. 30% beträgt. Da in den ersten Jahren mit relativ geringen Wartungskosten zu rechnen ist, wird nach Ansicht des UFS ein angemessener Kostenbeitrag geleistet, der ausreicht, um den Leistungsaustausch nicht in Frage zu stellen. Im Übrigen schlagen selbst die UStR 2000, Rz. 275 im Falle der Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter vor, dass Einnahmenerzielung durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften dann angenommen werden könne, wenn das jährliche Mietentgelt zumindest jene AfA-Komponente erreicht, welche sich aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ergibt. Daher wird im Falle von Nutzungsüberlassungen durch die Körperschaft öffentlichen Rechts selbst, nichts anders zu gelten haben.

Abweichend von der Darstellung der Bw. in der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juli 2006 sind die erklärten Einnahmen entsprechend dem vorgelegten Programmheft nicht der Bw., sondern dem Verein Kultursommer zuzurechnen, sodass eine eigenbetriebliche Tätigkeit nach Art eines Konzertveranstalters ausscheidet. Im Übrigen handelt es sich bei den aufgelisteten Beträgen um Spenden und daher um keine Entgelte für die Erlangung einer Gegenleistung. Dies ergibt sich aus den Hinweisen des vorgelegten Programmheftes wie „Eintritt frei! Spende für die Orgel erbeten“ oder „Eintritt: Freiwillige Spende zugunsten der neuen Orgel“. Bei den entgeltlich über den Kartenverkauf veranstalteten Konzerten ist nach dem Programmheft der Verein und nicht die Bw. als Konzertveranstalter zu sehen.

Nach dem Urteil des EuGH vom 3. März 1994, Rs C 16/93 „Tolsma“, Slg. I-743 ist eine Dienstleistung nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Der BFH, der ursprünglich eher einer kausalen Sicht zuneigte, deutet die innere Verknüpfung seit dem Grundsatzurteil vom 7. Mai 1981, BStBl II 495, final. Ein

Leistungsaustausch könne nur zustande kommen, wenn die Leistung auf den Erhalt einer (möglichen) Gegenleistung gerichtet sei und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöse (*Ruppe, UStG 1994³, § 1, Tz. 66*). Freiwillige Spenden, mit deren Leistung man sich nicht den Zutritt zu einer Konzertveranstaltung verschafft, sind nicht als Entgelt anzusehen. Diejenigen Veranstaltungen, die anlässlich der Gottesdienste stattfanden, sind nicht dem Unternehmens-, sondern dem Hoheitsbereich zuzurechnen, da die im Rahmen der Kollekte eingenommenen Spenden nicht als Leistungsentgelte angesehen werden können.

Daher wird der von der Bw. als „betrieblicher Bereich“ bezeichnete Teil der unternehmerischen Sphäre nicht anerkannt und der nichtunternehmerischen Sphäre zugerechnet. Abweichend vom Berufungsvorbringen wird daher der Eigenverbrauch mit 70% der jährlichen (Halbjahres-) Abschreibung berechnet.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 13. Februar 2008