



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/2766-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Riedl gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage geschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Die Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 ergehen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine niederösterreichische Gemeinde, die in den Jahren 1997 bis 2000 in den Ortsgemeinden O. und G. die Amtsgebäude einem Umbau unterzog und dabei jeweils ein Dorfzentrum errichtete.

Aus der Errichtung der Dorfzentren in G. und O. erwuchsen der Bw. in den Jahren 1997 bis 2000 Errichtungskosten in Höhe von S 6.451.047,17 bzw. S 3.115.649,48, wofür die Bw. in den Jahren 1998 und 1999 die nachstehend angeführten Beträge als Vorsteuern geltend machte:

	Dorfzentrum G.:		Dorfzentrum O.:	
Jahr:	Nettokosten:	Vorsteuern:	Nettokosten:	Vorsteuern:
1997			921.773,88	
1998	673.611,87	172.917,57	594.764,46	125.186,05
1999	2.985.866,16	594.773,26	979.882,40	195.976,48
2000	2.791.569,14		619.228,74	
	6.451.047,17		3.115.649,48	

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 1998 sowie einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 wurde lt. Tz. 20 des BP-Berichtes festgestellt, dass hinsichtlich des in G. errichteten Dorfzentrums keinerlei Nachweis für die beabsichtigte unternehmerische Nutzung erbracht werden konnte. Die künftige Vermietung bzw. unternehmerische Nutzung des in G. errichteten Dorfzentrums werde weder durch einen entsprechenden Gemeinderatsbeschluss, noch durch einen bereits abgeschlossenen Mietvertrag dokumentiert.

Mangels Nachweises einer Vermietungsabsicht des in G. errichteten Dorfzentrums seien die in den Jahren 1998 und 1999 geltend gemachten Vorsteuern wie folgt rückzufordern:

	1998	1999
Vorsteuern betr. Dorfzentrum in G.:	172.917,57	594.773,26
davon bereits als Eigenleistungen berücksichtigt:	- 31.829,33	
Vorsteuern betr. Dorfzentrum in G.:	141.088,24	594.773,26

Hinsichtlich des in O. errichteten Dorfzentrums wurde lt. Tz. 20 des BP-Berichtes festgestellt, dass bereits ein mit 15. Dezember 1997 datierter Gemeinderatsbeschluss vorliege, mit dem die Absicht der künftigen Vermietung des Erd- und Kellergeschosses an den Dorferneuerungsverein O. dokumentiert wird. Seitens der Betriebsprüfung werde daher der vorgenommene Vorsteuerabzug unter der Voraussetzung der späteren unternehmerischen Nutzung in Form der Vermietung und Verpachtung anerkannt.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung sei jedoch noch keine Beurteilung der Frage möglich, ob und in welchem Ausmaß die in G. und O. errichteten Dorfzentren unternehmerisch genutzt werden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, dabei wurde für das Jahr 1998 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 1998 erlassen. Für das Jahr 1999 wurde die Bw. mit vorläufigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung zur Umsatzsteuer veranlagt.

Für den berufungsgegenständlichen Zeitraum wurden die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Überschüsse daher wie folgt ermittelt:

1998 Gesamtbetrag der Entgelte:	5.408.824,45
---------------------------------	--------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern:	4.560.632,50
------------------------------	--------------

Gutschrift:	4.019.750,00
-------------	--------------

1999 Gesamtbetrag der Entgelte:	4.486.545,00
---------------------------------	--------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern:	3.166.127,25
------------------------------	--------------

Gutschrift:	2.717.473,00
-------------	--------------

Gegen die vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 wurde mit Eingabe vom 2. August 2000 fristgerecht berufen und eine Berücksichtigung der Vorsteuern aus dem Umbau des Dorfzentrums in G. in Höhe von S 141.088,24 (1998) bzw. S 594.773,26 (1999) beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass aus der tatsächlichen Abwicklung der Bauvorhaben von Beginn an die Absicht der unternehmerischen Nutzung erkennbar gewesen sei. Zwischenzeitlich seien auch die entsprechenden Mietverträge mit den Vereinen bzw. Dorferneuerungsvereinen abgeschlossen worden, sodass die fehlenden Grundlagen zur Berücksichtigung der

Vorsteuern mittlerweile vorhanden seien. Die Veranlagung könne daher richtig gestellt und endgültig erfolgen. Nach geschäftsordnungsmäßiger Unterschrift durch den Gemeinderat würden die entsprechenden Verträge vorgelegt.

Zufolge der mit 26. Juli 2001 abgegebenen Stellungnahme der Betriebsprüfung zu gegenständlicher Berufung seien im Zuge einer Vorort durchgeföhrten Erhebung die Lokalitäten (tatsächliche Fertigstellung erst nach Prüfungsabschluss) in Augenschein genommen und die mit 30. Dezember 2000 datierten und mit dem Dorferneuerungsverein W. und der Dorfgemeinschaft O. abgeschlossenen Mietverträge eingesehen worden.

Der betreffend das Dorfzentrum in G. mit 30. Dezember 2000 abgeschlossene Mietvertrag mit dem Dorferneuerungsverein W. hat den nachstehenden, auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

-nach Fertigstellung des Gebäudes wird das Mietobjekt zur Gänze an den Dorferneuerungsverein W. zur Verwendung als Vereinshaus vermietet.*
-die Errichtung des Dorfzentrums ist mit 30.12.2000 abgeschlossen. Das Mietverhältnis wird daher mit 1.1.2001 beginnen und auf unbestimmte Dauer geschlossen.*
-als Mietzins (inklusive Betriebskosten) ist ein monatlicher Betrag i.H.v. S 6.000,- - zuzüglich USt vereinbart*
-die von der Mieterin erbrachten Eigenleistungen (S 599.596,--) werden als "Finanzierungsbeitrag" auf das Mietentgelt angerechnet*
-unter beiderseitigem Verzicht auf Verzinsung und Wertsicherung kommt es zur Anrechnung von jeweils S 4.000,-- auf das monatliche Mietentgelt, sodass dieser Anteil für 150 Monate als aliquot bezahlt gilt*
-die übrige Miete (S 2.000,--) und die komplette Mehrwertsteuer sind jeweils monatlich im vorhinein an die Bw. zu überweisen.*
-für die Dauer der als bezahlt quittierten Mietzinsvorauszahlung verzichtet die Vermieterin auf die Valorisierung der vereinbarten Mietzinse.*
-für die Zeit ab 1.7.2013 verpflichtet sich der Mieter zur Bezahlung monatlich im vorhinein unter Einräumung eines 5tägigen Respiros, wobei der vereinbarte Mietzins ab diesem Tage wertgesichert auf Basis des VPI 1986 vor Vorschreibung gelangt. Für die dem 1.7.2013 folgenden Indexschwankungen wird eine Schwellengrenze von 10% vereinbart.*
-Für den Fall einer vom Mieter veranlassten Vertragsauflösung vor dem 1. 7. 2013 verfällt der zeitlich noch nicht verbrauchte Anteil der geleisteten Mietvorauszahlung zugunsten der Vermieterin und verzichtet der Mieter auf diesbezügliche Rückzahlungsansprüche aus welchem Titel auch immer.*

Der hinsichtlich des Dorfzentrums in O. mit der Dorfgemeinschaft O. abgeschlossene Mietvertrag vom 30. Dezember 2000 ist mit dem vorstehenden Mietvertrag ident, wobei lediglich

die der Dorfgemeinschaft O. in Form einer Mietvorauszahlung angerechneten Eigenleistungen in Höhe von S 639.966,-- sowie das in Rechnung gestellte Mietentgelt differieren.

Zufolge den vorstehenden Mietverträgen habe die Mieterin anlässlich der Neu- und Umbauarbeiten des Mietgegenstandes in den Jahren 1997 bis 2000 jeweils die nachstehend angeführten Eigenleistungen in Höhe von S 599.576,-- bzw. S 639.966,-- erbracht, die wie folgt ermittelt wurden:

1.) angerechnete "Eigenleistungen" betreffend Dorfzentrum O.:

Dorfzentrum O.:	1997	1998	1999	2000
Mannstunden:	211.900,00	184.600,00	143.200,00	60.100,00
Traktorstunden:	27.720,00	1.890,00	2.100,00	
Anhängerstunden:	7.392,00	504,00	560,00	
Eigenleistungen:	247.012,00	186.994,00	145.860,00	60.100,00
Gesamt:	639.966,00			

2.) angerechnete "Eigenleistungen" betreffend Dorfzentrum G.:

Dorfzentrum G.:	1998	1999	2000
Mannstunden:	141.500,00	205.800,00	176.200,00
Traktorstunden:	39.060,00	21.000,00	
Anhängerstunden:	10.416,00	5.600,00	
Eigenleistungen:	190.976,00	232.400,00	176.200,00
Gesamt:	599.576,00		

Als Folge der von Dorferneuerungsverein W. und Dorfgemeinschaft O. zugerechneten "Eigenleistungen" wurden diesen ein Betrag in Höhe von S 600.000,-- bzw. S 640.000,-- als "Mietvorauszahlung" und damit für einen Zeitraum von 150 bzw. 160 Monaten ein monatliches "Mietentgelt" in Höhe von jeweils S 4.000,-- angerechnet.

Demnach hatten der Dorferneuerungsverein W. und die Dorfgemeinschaft O. monatlich die nachstehend angeführten Beträge wie folgt im vorhinein an die Bw. zu überweisen:

Bezeichnung:	Dorfzentrum G:	Dorfzentrum O:
---------------------	-----------------------	-----------------------

Mietzins inkl. Betriebskosten:	6.000,00	4.000,00
zuzügl. MWSt:	1.200,00	800,00
SUMME:	7.200,00	4.800,00
abzügl. Eigenleistungen:	- 4.000,00	- 4.000,00
zu entrichtender Betrag:	3.200,00	800,00

Zufolge der mit 26. Juli 2001 datierten Stellungnahme der Betriebsprüfung sei aus den vorstehenden Passagen des Mietvertrages ersichtlich, dass diese Mietverträge nicht unter fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen worden seien, da durch Anrechnung der vom Dorferneuerungsverein W. bzw. der Dorgemeinschaft O. erbrachten Eigenleistungen als "Finanzierungsbeitrag" ein Großteil der vereinbarten Miete bereits als bezahlt gelte.

Im Falle des Dorfzentrums O. sei die Miete sogar für einen Zeitraum von 13 Jahren und 4 Monaten "entrichtet" worden, sodass die Dorgemeinschaft O. lediglich die auf das Mietentgelt entfallende Umsatzsteuer zu entrichten gehabt habe. Für die Fremdunüblichkeit der gegenständlichen Mietverträge spreche auch die Tatsache, dass die Bw. in den mit den Dorferneuerungsvereinen abgeschlossenen Mietverträgen für die Dauer der vorstehenden Mietzinsvorauszahlungen auch auf eine Valorisierung des Mietzinses verzichtet habe.

Der Auskunft des Bürgermeisters B. zufolge sei überdies im Gemeindevorstand beschlossen worden, dass sowohl dem Dorferneuerungsverein W., als auch der Dorgemeinschaft O. die Zahlungen des verbleibenden Mietentgeltes gestundet würden. Demnach habe den Feststellungen der Betriebsprüfung zufolge bis dato kein Zahlungsfluss stattgefunden.

Überdies hänge die Fiktion des Betriebes gewerblicher Art bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts davon ab, ob auf Grund seiner Entgeltlichkeit ein zivilrechtlicher Miet- oder Bestandsvertrag begründet worden sei.

In diesem Zusammenhang verwies die Betriebsprüfung auf den Umstand, dass in der bloßen Weiterverrechnung der laufenden Betriebskosten keine Entgeltlichkeit erblickt werden könne, da für die Annahme der Entgeltlichkeit über die Betriebskosten hinaus jedenfalls eine Vergütung für die Sache selbst geleistet werden müsse. Da im vorliegenden Fall überhaupt kein Zahlungsfluss stattgefunden habe, sei eine Zugehörigkeit der Dorzentren in G. und O. zum Unternehmensbereich der Bw. zu verneinen.

Lasse man im vorliegenden Fall die anfallenden Betriebskosten außer Ansatz und stelle den Mietentgelten die Errichtungskosten gegenüber, so würde sich beim Dorfzentrum O. bzw. G.

jeweils eine Amortisationsdauer von 65 bzw. 89 Jahren ergeben. In den ersten 150 bzw. 160 Monaten, in denen die Eigenleistungen angerechnet werden, würden den lukrierten Vorsteuerbeträgen Umsatzsteuerzahlungen in Höhe von S 120.000,-- bzw. S 180.000,-- gegenüberstehen.

Im vorliegenden Fall sei nach Auffassung der Betriebsprüfung das Mietentgelt viel zu tief bemessen, wobei trotz dieser niedrigen Beträge bis dato kein Geldfluss stattgefunden habe. Aus der Sicht der Betriebsprüfung seien daher Errichtung und Betrieb der Dorfzentren dem hoheitlichen Bereich der Bw. zuzurechnen.

Zufolge der mit 3. September 2001 abgegebenen Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung habe die Finanzverwaltung schon im Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1972 eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken bejaht, wenn der Mietzins wenigstens die laufenden Betriebskosten deckte. Diese Auffassung sei auch im Geltungsbereich des UStG 1994 mehrmals bestätigt worden und werde in Rz 265 der Umsatzsteuerrichtlinien zitiert.

Demnach setze die Anerkennung als Bestandverhältnis zumindest die Deckung der laufenden Betriebskosten voraus. Der Grundsatz der Betriebskostendeckung sei auch zu beachten, wenn zB Mehrzweckhallen nicht ganzjährig, sondern für Einzelveranstaltungen vermietet werden. Diesfalls werde die Überlassung nur dann als Vermietungstätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 anerkannt, wenn das Benützungsentgelt zumindest die auf die einzelne Benützungseinheit entfallenden Betriebskosten decke. Seitens des Bundesministeriums für Finanzen werde daher von einer betriebskostendeckenden Miete ausgegangen.

Wie die Betriebsprüfung weiters selbst festgestellt habe, seien in der Sitzung der Gemeindevorstandes der Bw. vom 22. Jänner 2001 unter Tagesordnungspunkt 4 Zahlungs erleichterungen beschlossen worden, um den Dorferneuerungsvereinen das Mietentgelt zu stunden. Dies in der Form, dass die vereinbarten Mieten für die Dorfzentren in G. und O. halbjährlich im nachhinein, das heißt jeweils mit Ende Juni und Ende Dezember jeden Jahres fällig gestellt würden.

Nach zivilrechtlichem Verständnis stelle die Stundung eine Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner dar, die den Fälligkeitszeitpunkt hinausschiebe. Für die Zeit der Stundung könne der Gläubiger die Leistung nicht fordern und der Schuldner sie nicht erbringen. Durch die Gewährung der Stundung sei die Geltendmachung der Forderung hinausgeschoben.

Tatsächlich seien von der Bw. an die Dorgemeinschaft O. und die Dorferneuerungsverein W. mit 5. Juni 2001 jeweils eine den Mietverträgen entsprechende Umsatzsteuer-Rechnung folgenden Inhalts ergangen:

Dorfzentrum O.:		Dorfzentrum G.:	
Miete à 4.000 pro Monat:	24.000,00	Miete à 6.000 pro Monat:	36.000,00
zuzügl. Mehrwertsteuer:	4.800,00	Zuzügl. Mehrwertsteuer:	7.200,00
Gesamtsumme:	28.800,00	Gesamtsumme:	43.200,00
abzügl. Eigenleistungen lt. Vertrag:	- 24.000,00	abzügl. Eigenleistungen lt. Vertrag:	- 24.000,00
zu überweisender Betrag:	4.800,00	zu überweisender Betrag:	19.200,00

Die entsprechenden Rechungsbeträge in Höhe von S 4.800,-- bzw. S 19.200,-- seien – wie in Beilage 4 dokumentiert – mit 15. Juni 2001 bzw. 3. Juli 2001 bei der Bw. eingelangt.

Der Argumentation der Betriebsprüfung, die Bw. habe höhere Vorsteuerbeträge lukriert, als sie Umsatzsteuer entrichtete, sei entgegen zu halten, dass es auf ein "angemessenes Verhältnis" zwischen Vorsteuern und Umsatzsteuerzahlungen oder überhaupt auf größere Umsatzsteuerzahlungen als Vorsteuern nicht ankomme. Das Verhältnis zwischen lukrierten Vorsteuern und Umsatzsteuerzahlungen sei daher völlig irrelevant.

Soweit die Betriebsprüfung für die Dorfzentren O. und G. die Amortisationsdauer von 65 bzw. 89 Jahren anspreche, spreche sie die "Liebhaberei" an. Hierzu sei festzuhalten, dass nach der Neufassung der Liebhabereiverordnung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer Liebhaberei nur bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung möglich sei.

Die in § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung aufgezählten Betätigungen seien bei Betrieben gewerblicher Art nicht möglich, da bei ihnen die Betätigung keinesfalls einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen könne. Betriebe gewerblicher Art fallen daher nie unter dem Liebhabereitbestand.

Bei der Vermietung durch Körperschaften öffentlichen Rechts würden seitens des Bundesministeriums für Finanzen Liebhabereigrundsätze nicht angewendet, weil eine umsatzsteuerrechtlich relevante Vermietung nach Ansicht der Finanzverwaltung dann anerkannt werde, wenn die Betriebskosten ersetzt werden.

Eigenleistungen des Mieters seien umsatzsteuerlich als Entgelt zu qualifizieren, wenn der Mieter vertraglich zu diesen Leistungen verpflichtet sei. Aufwendungen des Mieters auf die

Bestandsache seien Entgelt für die Leistungen des Vermieters jedenfalls dann, wenn sie der Mieter tätigen müsse, um die Nutzung der Bestandsache zu erhalten. Zwischen der Bw. und den Dorferneuerungsvereinen sei vereinbart worden, welche Leistungen die Dorferneuerungsvereine zu erbringen haben. Diese Leistungen seien im gemeinsamen Einvernehmen bewertet worden. Hätten die Dorferneuerungsvereine diese Eigenleistungen nicht erbracht, hätten diese nicht die Nutzung der Bestandsache erhalten.

Im Übrigen werde seitens der Betriebsprüfung übersehen, dass auch die Dorferneuerungsvereine ihrerseits auf eine Valorisierung der bewerteten Arbeitsleistungen verzichten. Dem Verzicht der Bw. auf eine Valorisierung des Mietzinses stehe der Verzicht auf eine Valorisierung der bewerteten Eigenleistungen gegenüber.

Die gegenständliche Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 9. September 2002 wurde seitens der Bw. auf einen entsprechenden Vorhalt der Finanzlandesdirektion ausgeführt, dass das in O. errichtete Dorfzentrum auch von der "Jugend" dieser Katastralgemeinde benutzt werde. Es entziehe sich aber der Kenntnis der Bw., ob diese für diese Benutzung ein Mietentgelt entrichte. Seitens der Bw. seien weder der Dorfgemeinschaft O., noch der "Jugend" in O. Subventionen gewährt worden.

Leider gebe es keinen protokollierten Gemeinderatsbeschluss, in dem festgehalten sei, dass das Dorfzentrum in G. umsatzsteuerpflichtig vermietet werden solle. Es sei jedoch allen Beteiligten am Zustandekommen dieses Baues klar gewesen, dass das Dorfzentrum G. in der selben Art und Weise wie das Dorfzentrum O. errichtet und genutzt werden sollte, nämlich als umsatzsteuerpflichtige Vermietung nach der Fertigstellung.

Dies beweise auch die Vornahme des Vorsteuerabzuges während der Bauphase in den Umsatzsteuervoranmeldungen und die Aufnahme der Vorsteuern in die Umsatzsteuerjahreserklärung.

Mit Eingabe vom 9. September 2002 reichte die Bw. die mit 30. Dezember 2000 datierten Zusatzvereinbarungen zu den mit dem Dorferneuerungsverein W. bzw. Dorfgemeinschaft O. abgeschlossenen Mietverträgen nach, denen zufolge seitens der Bw. die Betriebskosten bis zu einem Betrag in Höhe von S 68.000,-- (Dorferneuerungsverein W.) bzw. S 45.000,-- (Dorfgemeinschaft O.) getragen werden. Sollten die Betriebskosten den Betrag von S 68.000,-- bzw. S 45.000,-- übersteigen, sei der übersteigende Betrag entweder als Betriebskostenersatz an die Bw. zu entrichten oder eine Anpassung der Miete vorzunehmen.

Zufolge der Eingabe vom 9. September 2002 haben sich aus dem Betrieb der Dorfzentren in G. und O. die nachstehenden Betriebskosten ergeben, denen Mietentgelte in Höhe von S 48.000,-- bzw. S 72.000,-- gegenüberstehen:

1.) Dorfzentrum in O.:

Betriebskosten:	1998	1999	2000	2001	2002
Strom:	16.041,00	75.645,76	62.028,69	21.224,98	2.123,18 €
Versicherung:	2.450,00	803,40	3.441,80	3.913,60	310,32 €
Kanalbenützung:				9.784,17	717,51 €
Kehrgebühr:	600,00	600,00	600,00	600,00	21,80 €
Wasser:				2.211,00	
Gesamt:	19.091,00	77.049,16	66.070,49	37.733,75	3.172,81 €
Miete lt. Vertrag:				48.000,00	1.744,15 €

2.) Dorfzentrum in G.:

Betriebskosten:	1998	1999	2000	2001	2002
Strom:			10.360,74	19.194,39	284,61 €
Versicherung:		1.446,50	902,80	3.947,40	
Müllgebühr:		448,25	896,50	953,70	69,20 €
Kanalbenützung:				6.813,18	499,63 €
Gas:			27.159,99	29.325,29	1.137,04 €
Wasser:				7.474,50	
Gesamt:	-	1.894,75	39.320,03	67.708,46	1.990,48 €
Miete lt. Vertrag:				72.000,00	2.616,22 €

Mit Eingabe vom 9. September 2002 wurde von der Bw. das mit 29. September 2000 datierte Sitzungsprotokoll des Gemeinderates nachgereicht. Aus diesem Sitzungsprotokoll geht hervor, dass die Bw. im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung darauf hingewiesen worden sei, dass für die Führung der gegenständlichen Dorfzentren in G. und O. als Wirtschaftsbetriebe entsprechende Mietverträge notwendig seien, aus denen ersichtlich sei, dass die laufenden Betriebskosten nicht von der Bw. getragen werden.

Zufolge dem mit Vizebürgermeister XX geführten Telefonat vom 16. April 2003 resultieren die bei der Bemessung des Mietentgeltes in Abzug gebrachten Mietvorauszahlungen in Höhe von jeweils S 4.000,-- monatlich aus Eigenleistungen der Mitglieder des Dorferneuerungsvereines W. bzw. der Dorfgemeinschaft O..

Zufolge der mit 19. Mai 2003 datierten Telefaxeingabe liege zwischen der Dorfgemeinschaft O. bzw. dem Dorferneuerungsverein W. bezüglich der Abrechnung der Arbeitsleistungen als Mietvorauszahlung nur die in Punkt III der jeweiligen Mietverträge angeführte Vereinbarung vor.

Der Eingabe vom 19. März 2003 war überdies zu entnehmen, dass die Dorfgemeinschaft O. bzw. der Dorferneuerungsverein W. in den Jahren 2001 und 2002 die halbjährlich gestundeten Mietentgelte wie folgt entrichtet haben:

Dorfzentrum O.:			
Entrichtungs-datum:	Zeitraum:	Miete in €:	Miete in öS:
31.07.2001	1. HJ 2001	2.092,98 €	28.800,00
12.02.2002	2. HJ 2001	2.092,98 €	28.800,00
13.08.2002	1. HJ 2002	2.092,98 €	28.800,00
26.11.2002	2. HJ 2002	2.092,98 €	28.800,00

Dorfzentrum G.:			
Entrichtungs-datum:	Zeitraum:	Miete in €:	Miete in öS:
31.07.2001	1. HJ 2001	3.139,46 €	43.200,00
28.12.2001	2. HJ 2001	3.139,46 €	43.200,00
21.06.2002	1. HJ 2002	3.139,46 €	43.200,00
29.11.2002	2. HJ 2002	3.139,46 €	43.200,00

Zufolge der Eingabe vom 19. März 2003 werde das Erdgeschoss im Dorfzentrum O. mit Holzöfen und das Obergeschoss mit Strom beheizt, wobei die Dorfgemeinschaft O. für das nötige Heizmaterial der Holzöfen sorge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind die Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt jedoch stets die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, Bestandvertrag.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Vermietungen der Dorfzentren in G. und O. an den Dorferneuerungsverein W. bzw. die Dorfgemeinschaft O. eine unternehmerische Tätigkeit der Bw. begründen, wenn die dabei erzielten Mietentgelte nicht einmal die mit dem laufenden Betrieb anfallenden Betriebskosten bzw. die Absetzung für Abnutzung für vermietete Gebäude mit 1,5% der Anschaffungskosten für vermietete Gebäude decken.

Ob eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vorliegt, ist nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen (vgl. VwGH 28.1.1982, 81/15/0072; 12.11.1990, 89/15/0023).

Ein zivilrechtlicher Bestandvertrag ist nach § 1090 ABGB ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Maßgebliches Kriterium für die Beurteilung eines Bestandvertrages ist somit seine Entgeltlichkeit, also die Vereinbarung eines *Entgeltes* für die Gebrauchsüberlassung (vgl. VwGH 12.11.1990, 89/15/0023).

Dabei muss einerseits eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung eines Entgeltes bestehen und darf andererseits der Wert des Entgeltes nicht so gering sein, dass es gegenüber dem Wert der Nutzung nicht ins Gewicht fällt und somit einer Unentgeltlichkeit gleichgestellt wird. Eine Gebrauchsüberlassung gegen einen wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallenden Anerkennungszins begründet somit keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung im Sinne des § 1090 ABGB (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0025).

Eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung liegt ebenso wenig vor, wenn der Entlehner bloß die nach § 981 ABGB zu bestreitenden – mit dem ordentlichen Gebrauch verbundenen Kosten – trägt (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0025).

Werden daher Grundstücke gegen einen bloßen Anerkennungszins oder den Ersatz der Betriebskosten überlassen, liegt nach zivilrechtlichem Verständnis keine Entgeltlichkeit, somit kein Bestandvertrag und folglich keine unternehmerische Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts vor (vgl. Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, Wien 2001, S. 120f).

Eine entgeltliche Vermietung wurde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher selbst für den Fall verneint, wo geringfügige Mehreinnahmen über den Betriebskosten in Höhe von S 8.000,-- pro Jahr erzielt wurden (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0025).

Zufolge der Eingabe vom 19. Mai 2003 liegt hinsichtlich der Anrechnung der von den Mitgliedern der Dorferneuerungsvereine erbrachten Eigenleistungen nur die Vereinbarung jeweils im Punkt III der Mietverträge vor. Es hat demnach im Zeitpunkt der *Erbringung* dieser Eigenleistungen im Zeitraum 1997 bis 2000 keine entsprechende Vereinbarung mit den Dorferneuerungsvereinen gegeben, denen zufolge diese Bauleistungen den vorstehend bezeichneten und abgabenrechtlich gemäß den §§ 34ff BAO als gemeinnützig eingestuften Dorferneuerungsvereinen zuzurechnen war.

Die Erbringung von Eigenleistungen durch die Mitglieder des Dorferneuerungsvereines W. bzw. der Dorfgemeinschaft O. stand zufolge dem telefonischen Auskunft von Vizebürgermeister XX vom 16. April 2003 im Interesse der Bw., um die Errichtungskosten der betreffenden Dorfzentren in G. und O. niedrig zu halten.

Sind die in Form von Mann-, Traktor- und Anhängerstunden erbrachten "Eigenleistungen" nicht dem Dorferneuerungsverein W. bzw. der Dorfgemeinschaft O., sondern nur ihren Mitgliedern zuzurechnen, können diese Eigenleistungen nicht in Form einer "Mietvorauszahlung" auf das von den Dorferneuerungsvereinen jeweils zu entrichtende Entgelt angerechnet werden. Die von den Mitgliedern dieser Dorferneuerungsvereine erbrachten "Eigenleistungen" haben daher lediglich die den Dorferneuerungsvereinen in Rechnung gestellten monatlichen Mietentgelte um jeweils S 4.000,-- bzw. € 290,69 reduziert.

Da die verbleibenden Mietentgelte in Höhe des monatlich jeweils im vorhinein zu entrichtenden Betrages in Höhe von S 3.200,-- bzw. S 800,-- betreffend das Dorfzentrum G. bzw. Dorfzentrum O. für das Jahr 2001 nicht einmal die der Bw. aus dem Vermietung der Dorf-

zentren erwachsenen Betriebskosten decken, stellen die aus der Vermietung der Dorfzentren erklärten Einnahmen keine steuerbaren Entgelte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG dar.

Folglich wurde hinsichtlich der Vermietung der in G. und O. errichteten Dorfzentren kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 zweiter Satz UStG begründet, der die Bw. zum Abzug der in Zusammenhang mit dem Umbau bzw. Errichtung der Dorfzentren geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von S 141.088,-- (1998) bzw. S 594.773,26 (1999) berechtigt. Dessen ungeachtet werden die in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge gemäß § 11 Abs. 12 UStG geschuldet.

Im vorliegenden Fall liegt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine fremdübliche Vermietung von Grundstücken vor, als bei der Vermietung des Dorfzentrums G. für das Jahr 2001 selbst die *erklärten* Mietentgelte in Höhe von S 72.000,-- nicht einmal jenen Betrag erreichen, der 1,5% der Absetzung für Abnutzung für vermietete Gebäude entspricht, das sind im vorliegenden Fall S 96.765,71 bzw. 1,5% von S 6.451.047,17, der bereits durch Eigenleistungen reduzierten Errichtungskosten.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liegt daher eine – auch ohne Abzug der "Eigenleistungen" eine Überlassung von Grundstücken gegen einen wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallenden Anerkennungszins vor, die keinen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG begründet (vgl. Ruppe, UStG 1994 – Kommentar, § 2 Tz 196, S. 293).

Da im vorliegenden Fall mit den vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden vom 3. Juli 2000 die hinsichtlich des Dorfzentrums O. geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von S 125.186,05 (1998) und S 195.976,48 (1999) nur unter der Voraussetzung der späteren unternehmerischen Nutzung anerkannt wurden, werden die geltend gemachten Vorsteuern wie folgt korrigiert:

	1998	1999
Vorsteuer lt. BP, Bescheid v. 3. 7. 2000:	4.560.632,50	3.166.127,25
Vorsteuern betr. Dorfzentrum O.:	125.186,05	195.976,48
Vorsteuern lt. BE:	4.435.446,45	2.970.150,77

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 22. Mai 2003

