

# TE Vwgh Erkenntnis 1997/12/16 97/14/0100

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 16.12.1997

## Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

UStG 1972 §1 Abs1 Z1;

UStG 1972 §4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des M, vertreten durch Dr. Gerlinde Rachbauer, Rechtsanwältin in Schärding, Denisgasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 27. Juni 1997, Zl. 10/3/2-BK/Pu-1997, betreffend Umsatzsteuer 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Hotelier, kaufte mit Vertrag vom 28. November 1994 von der V-GmbH Liegenschaften mit einem Beherbergungsbetrieb im Zentrum der Fremdenverkehrsgemeinde U um den Preis von 12 Mio. S. Am 30. November 1994 schloß er mit der Gemeinde vor einem Notar eine Vereinbarung. In dieser wird auf den Kauf des Gastgewerbebetriebes verwiesen und sodann ausgeführt, daß die Finanzierung des Kaufpreises durch die Aufnahme eines Darlehens bzw Kredites in Höhe von 5 Mio. S sowie durch eine Subvention der Gemeinde U in Höhe von 7 Mio. S erfolge. Unter Punkt "Drittens" der Vereinbarung wird sodann ausgeführt:

"Die für den Ankauf der angeführten Liegenschaften erhaltene Subvention durch die Gemeinde U ist (vom Beschwerdeführer) grundsätzlich nicht zurückzuzahlen, von der nachstehenden Ausnahme abgesehen:

(Der Beschwerdeführer) verpflichtet sich gegenüber der Gemeinde U das Kaufobjekt samt dem darauf befindlichen Gast- und Beherbergungsgebäude ... für zwanzig Jahre als Hotel- und Gastgewerbebetrieb ganzjährig zu führen und den Betrieb innerhalb von drei Jahren stufenweise zu sanieren und in einen Gastronomiebetrieb der drei Sterne Kategorie gehobener Klasse umzuwandeln.

Sollte jedoch (der Beschwerdeführer) diesen Betrieb innerhalb von diesen zwanzig Jahren endgültig einstellen, so wäre

die erhaltene Subvention abzüglich von je einem Zwanzigstel für jedes volle Jahr ab Fertigung dieser Urkunde an die Gemeinde U zurückzubezahlen. Eine solche Rückzahlung hätte zinsenfrei und nach eingehender Erörterung auch nicht wertgesichert zu erfolgen und zwar innerhalb eines Jahres ab endgültiger Betriebseinstellung.

12% Verzugszinsen gelten als vereinbart. Eine Verbücherung der Verzugszinsen wird nicht vereinbart."

In der Vereinbarung wird weiters festgehalten, daß zur Sicherstellung des Ersatzanspruches der Gemeinde U auf den vom Beschwerdeführer gekauften Liegenschaften ein Pfandrecht für den Höchstbetrag von 7 Mio. S einverleibt werde.

Im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb (nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) für das Jahr 1994 erfaßte der Beschwerdeführer ein Zwanzigstel der Gemeindesubvention als Betriebseinnahme.

Strittig ist, ob die Subvention der Gemeinde Entgelt für einen Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 ist (Ansicht der belangten Behörde) oder ob sie - als echte Subvention - nicht in Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch steht (Ansicht der Beschwerdeführerin).

Im angefochtenen Bescheid, mit welchem im Instanzenzug Umsatzsteuer für 1994 festgesetzt und dabei aufgrund der Subvention ein zusätzliches steuerpflichtiges Entgelt von 291.667 S (brutto 350.000 S) angesetzt worden ist, führte die belangte Behörde aus: Im Falle von Zweifeln darüber, ob ein Leistungsentgelt oder eine Subvention vorliege, müsse geprüft werden, ob der Subventionsgeber die Zahlung auch ohne Gegenleistung des Empfängers geleistet hätte. Eine nicht umsatzsteuerbare Subvention liege vor, wenn weder eine Leistung an den Subventionsgeber erbracht werde, noch ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch zwischen fremden Personen bestehe. Im Beschwerdefall liege die von einem Notar errichtete und beurkundete Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der Gemeinde U vor, in welcher sich der Beschwerdeführer verpflichtet habe, das Kaufobjekt samt dem Gast- und Beherbergungsgebäude für 20 Jahre als Hotel- und Gastgewerbe ganzjährig zu führen. Für den Fall des Zu widerhandelns sei eine ausdrückliche und genaue Rückzahlungsvereinbarung getroffen worden. Der Beschwerdeführer habe die Zuwendung sohin nur erhalten, weil er sich verpflichtet habe, den Gastgewerbebetrieb für 20 Jahre weiterzuführen, weshalb der innere Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben sei. In der Berufungsschrift werde ausgeführt, durch eine schriftliche Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde U vom 10. Dezember 1995 werde dargetan, daß dem Beschwerdeführer der Zuschuß auch dann gewährt worden wäre, wenn er sich nicht zur Betriebsfortführung verpflichtet hätte. Bereits der Betriebsprüfer des Finanzamtes habe ausgeführt, daß der notariell beurkundeten Vereinbarung, die von vier Vertretern der Gemeinde unterschrieben worden sei, höhere Beweiskraft zukomme als der genannten Bestätigung des Bürgermeisters. Dem schließe sich die belangte Behörde an. Der Bürgermeister habe die Bestätigung im Anschluß an einen Anruf des steuerlichen Vertreters ausgestellt. Es sollte damit für einen verwirklichten Abgabentatbestand nachträglich eine Änderung herbeizuführen versucht werden, nachdem die steuerliche Tragweite der gesetzten Handlungen erkannt worden sei. Ansonsten wäre es unerklärlich, warum in der notariellen Vereinbarung noch eine ausdrückliche und genau festgelegte Rückzahlungsverpflichtung enthalten sei. Im übrigen gehe aus einer vom Beschwerdeführer vorgelegten Kopie eines Beitrages der Gemeindezeitung hervor, daß es durch den Zuschuß der Gemeinde gelungen sei, ein geplantes Appartement-Projekt zu verhindern. Auch daraus sei ersichtlich, daß die Gemeinde einzig an der Fortführung des Hotel- und Gastgewerbebetriebes interessiert gewesen sei, und daß sie andere Projekte habe abwehren wollen. Daraus ergebe sich der Entgeltscharakter der gewährten Subvention.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer bringt im wesentlichen vor: Der Gastronomiebetrieb habe sich im Eigentum der V-GmbH befunden, die das Gebäude zu Eigentumswohnungen habe umbauen wollen. Da sich das Objekt mitten im Ort und direkt am X-See befindet, sei die Gemeinde interessiert gewesen, dieses einer anderen, nämlich einer touristischen Nutzung zuzuführen. Es sei deshalb beschlossen worden, dem Erwerber eine Subvention zukommen zu lassen. Zum Schutz der öffentlichen Interessen habe die Gemeinde die Gewährung der Subvention mit einer Betriebspflicht verbunden. Da der Beschwerdeführer ohnedies am Betrieb des Hotels interessiert gewesen sei, habe er diese Auflage nicht als Last empfunden; zudem habe er sich als berechtigt angesehen, weil ansonsten bei einem späteren Verkauf des Objektes um 12 Mio. S die Subvention von 7 Mio. S "zu seinen Gunsten verfallen wäre". Bei beständiger Weigerung und zähen Verhandlungen wäre ihm die Subvention auch dann gewährt worden, wenn er keinerlei Verpflichtungen eingegangen wäre. Die belangte Behörde habe die Bestätigung des Bürgermeisters als Gefälligkeitsbestätigung angesehen, ohne hiezu nähere Ermittlungen anzustellen.

Die vom Beschwerdeführer beantragte Ladung des Bürgermeisters als Zeugen sei unterblieben. Der einzige Grund für die Zahlung der Subvention sei darin gelegen, daß ein Wohnungseigentumsprojekt mitten in einer Tourismusgemeinde dieser Gemeinde keinen Nutzen bringe, ein Hotel- und Gastronomiebetrieb an diesem Standort aber von großem touristischen Vorteil sei. Es gehe sohin um öffentliche und volkswirtschaftliche Interessen an diesem Projekt. Aus diesem Grunde liege kein marktwirtschaftlich relevantes Entgelt vor. Im Beschwerdefall würden die dem Beschwerdeführer auferlegten Bedingungen nicht über ein übliche Ausmaß hinausgehen. Die Betriebspflicht sei nicht als Gegenleistung bezeichnet worden, sie bestehe auch nicht gegenüber den Gemeindebürgern oder den Gästen. Die neben der Betriebspflicht eingegangene Verpflichtung zur Sanierung gehe nicht über das übliche Ausmaß von Auflagen hinaus. Da das Objekt drei Jahre vor dem Kauf nicht mehr als Gastgewerbebetrieb geführt worden sei, sei dem Beschwerdeführer ohnedies bewußt gewesen, daß es für die betriebswirtschaftlich sinnvolle Nutzung einer vorangehenden Sanierung bedürfe. Die Sanierung sei daher im Interesse des Beschwerdeführers gelegen und nicht ein Vorteil für die Gemeinde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches, der zur Annahme eines steuerbaren Umsatzes im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG führt, ist, ob Leistung und Gegenleistung in einem inneren Zusammenhang, in gegenseitiger Abhängigkeit stehen. Subventionen, wie sie vor allem von öffentlich-rechtlichen Körperschaften gewährt werden, sind grundsätzlich kein Entgelt für Lieferungen oder Leistungen. Eine Subvention zählt nicht zum Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechtes, weil es sich um eine Zuwendung handelt, die ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben wird. Ist es zweifelhaft, ob eine Subvention vorliegt, muß geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1990, 89/14/0071, und vom 14. April 1986, Slg. 6105/F).

Im Beschwerdefall liegt eine schriftliche Vereinbarung vor, in der sich der Beschwerdeführer zur Herbeiführung eines bestimmten Standards des Gastronomiebetriebes sowie zur Betriebsführung für die Dauer von 20 Jahren, und zwar in der Wirtschaftsform eines Ganzjahresbetriebes, verpflichtet. Die belangte Behörde ist im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu der Sachverhaltsfeststellung gelangt, der Beschwerdeführer habe die Zahlung nur erhalten, weil er sich verpflichtet habe, den Betrieb in der genannten Wirtschaftsform für den genannten Zeitraum zu führen. Sie konnte sich dabei nicht nur auf die schriftliche Vereinbarung sondern auch auf die vom Beschwerdeführer vorgelegte Kopie eines Beitrages in der Gemeindezeitung stützen. In diesem Beitrag wird ausgeführt, daß es gelungen sei, "ein dem Tourismus nicht dienliches Appartement-Projekt am Hauptplatz" zu verhindern. Gerade um das Entstehen eines der örtlichen Tourismuswirtschaft abträglichen und damit den Interessen der Gemeinde zuwiderlaufendes Appartementhauses zu verhindern, bedurfte es aber der Festlegung einer langjährigen Betriebspflicht. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde erweist sich daher nicht als unschlüssig, wenngleich der Behörde eine Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde U vorgelegen ist, in welcher ausgeführt wird, die Zuwendung wäre auch gewährt worden, wenn sich der Beschwerdeführer "nicht freiwillig verpflichtet hätte, das Gasthaus für die nächsten 20 Jahre zu führen".

Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt, daß die belangte Behörde den Bürgermeister nicht zur Berufungsverhandlung geladen habe, zeigt er die Relevanz dieses behaupteten Verfahrensfehlers nicht auf. Die schriftliche Vereinbarung hatte einen klaren Inhalt, weshalb Zweifel am Leistungsaustausch nicht gerechtfertigt waren. Dem Inhalt hypothetisch abzuschließender Vereinbarungen kam daher im Beschwerdefall keine Bedeutung zu.

Für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtlich ist die nicht im Verwaltungsverfahren beigebrachte, sondern der Beschwerde beigelegte schriftliche Bestätigung mehrerer Gemeinderatsmitglieder der Gemeinde U vom 7. August 1997.

Aufgrund der unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde ergibt sich sohin, daß diese Leistung des Beschwerdeführers und die Gewährung der streitgegenständlichen Zuwendungen miteinander in einem inneren Zusammenhang stehen. Die Gemeinde hat die zugesicherten Leistungen im Hinblick auf die Betriebsführung des Beschwerdeführers erbracht, durch welche sie die Schaffung eines Appartementhauses verhindern konnte.

Nicht jedes Verhalten eines Zuschußempfängers - etwa infolge einer Auflage - ist als Leistung iSd UStG anzusehen, wohl aber ein solches, das - wie im Beschwerdefall - mit der Gegenleistung im Verhältnis der Wechselbeziehung im oben erläuterten Sinne steht und daher Teil eines Leistungsaustausches ist. Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers besteht der Inhalt der Vereinbarung nicht bloß aus (auch bei echten Subventionen vorkommenden) Bedingungen, die etwa in der Verpflichtung zur bestimmungsgemäßen Verwendung des Zuschusses bestehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 1996, 95/14/0084). Der Inhalt der Vereinbarung geht vielmehr über solche Bedingungen hinaus. Die Vereinbarung verpflichtet den Beschwerdeführer zu Leistungen, die die Annahme eines Leistungsaustausches zwischen ihm und der Gemeinde rechtfertigen. Wie die Gemeinde die Höhe der Zuwendung errechnet hat, ist nicht ausschlaggebend. Ausschlaggebend ist auch nicht, ob der Beschwerdeführer seine Leistung als Last empfunden hat oder nicht.

Die Leistung des Beschwerdeführers stellt sich als sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG 1972 dar. Daß sie (auch) im öffentlichen Interesse lag, vermag am Vorliegen eines Leistungsaustausches nichts zu ändern.

Die Beschwerde zeigt sohin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBI. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1997:1997140100.X00

**Im RIS seit**

07.06.2001

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)