

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schmied-Blab Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH, Wiener Straße 34, 3100 St.Pölten, über die Beschwerde vom 6. September 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 3. August 2018 bzw. 13. September 2019 betreffend Umsatzsteuer 2016 und 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. März 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2016** bzw. Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden 1-7/2017 vom 3. August 2018 sowie **Umsatzsteuerbescheid 2017** vom 13. Dezember 2019 wurden die jeweiligen Umsatzsteuern abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt. Begründend wurde auf die Niederschrift bzw. den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen.

Begründung:

Die Besteuerungsgrundlagen für 2017 seien analog der Besteuerungsgrundlagen für 2016 unter Einbezug der Feststellungen der vorgelagerten Umsatzsteuersonderprüfung lt. AB Nr.

1 mit den Änderungen für die Kennzahlen

000 Änderungsbetrag :65.586,75 €

020 Änderungsbetrag: 60.000,00 €

022 Änderungsbetrag: 5.586,75 €

060 Änderungsbetrag: 21.534,53 €

Restbetrag zu den bisher geltend gemachten Vorsteuerbeträgen aus dem Umbau des Feuerwehrhauses in ***2*** zu gesamt 75.229,65 € und Bericht zur AB Nr. ***1***, veranlagt worden. Die bisher eingebrachten Beschwerden gegen die Festsetzungen der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juli 2017 würden sich somit automatisch gegen den folgenden Jahresbescheid 2017 richten.

Der Jahresbescheid 2016 sei aufgrund der Feststellungen lt. Niederschrift und Bericht vom 24. Juli 2018 betreffend die Monate 2/2016 bis 12/2016 integrierend korrigiert worden.

Seitens der belangten Behörde sei der gesamte neu errichtete Gebäudekomplex der Feuerwehr ***2*** als Einheit betrachtet worden (Garage, Zentrale inkl. Mannschafts- und Nebenräume).

Die Ausnahmeregelung, wonach Umsätze aus der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten und Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art von der Steuerbefreiung ausgenommen seien, sei somit auf die Vermietung der Garagen nicht anwendbar.

Mit Eingabe vom 6. September 2018 wurde **Beschwerde** gegen die jeweiligen Bescheide eingereicht. Die Begründung wurde mit Datum 21. Dezember 2018 nachgereicht.

Begründend wurde folgendes ausgeführt:

„1. Sachverhalt:

*Im Anlagevermögen der Beschwerdeführerin befindet sich die Liegenschaft ***3***, welches von der Feuerwehr ***2*** genutzt wird. Die Gesamtfläche des Grundstückes hat ein Flächenausmaß von 1.152m². Die verbaute Fläche beträgt 733,76m², die sich aus einem Altbestand mit 208,01m² und einen Zubau mit 424,44m² zusammensetzt. Laut Baubeschreibung vom 15.10.2015 war geplant, den Altbestand des damalig bestehenden Feuerwehrhauses umzubauen und zu vergrößern. Die in dieser Baubeschreibung detailliert geplanten Umbaumaßnahmen wurden folglich nicht umgesetzt, da sich herausstellte, dass die bauliche Substanz in ihrer Sachgesamtheit in einem so schlechten baulichen Zustand war, dass das bestehende Gebäude nunmehr abgerissen werden musste und folglich ein neues Feuerwehrgebäude und eine separate Garagenhalle errichtet wurde. Für die anteiligen Errichtungskosten des Garagengebäudes wurde ein Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt 75.229,65 € geltend gemacht, für die restlichen Baukosten erfolgte kein Vorsteuerabzug. Nach Fertigstellung des neuen Feuerwehrgebäudes sowie der Garagenhalle im November 2016 erfolgte auf Basis des Generalmietvertrages eine Verrechnung der Miete an die Stadt ***4***, für die Garagenhalle mit 20% Umsatzsteuer und für das restliche Feuerwehrgebäude mit 0% Umsatzsteuer unter Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 16 UStG. Als Bemessungsgrundlage der Miete sowohl für die Garagenhalle als auch das Feuerwehrgebäude werden 1,6% von den*

Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich aktivierungspflichtigen Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen herangezogen und zuzüglich der Betriebskosten gem. § 21 bis 24 MRG verrechnet.

Bei dem neu errichteten Feuerwehrgebäude handelt es sich um einen Gebäudekomplex, der aus zwei voneinander unabhängigen Gebäudeteilen besteht.

Im allgemeinen Gebäudeteil für die Verwaltung sind laut Plan des Planungsateliers A folgende Räumlichkeiten untergebracht:

Erdgeschoß:

- Herrengarderobe 46,60m²*
- WC Herren 7,33m²*
- Behinderten WC 4,76m²*
- Schutzschleuse 7,48m²*
- Charge & Journal 18,94m²*
- Bereitschaftsraum mit Küche 40,02m²*

Obergeschoß:

- Lehrsaaal 59,80m²*
- Lehrmittel und Sessellager 11,88m²*
- Bekleideraum 10,90m²*
- Kommando 13,70m²*
- Archiv/Lager 10,29m²*
- WC Herren 5,77m²*
- WC Damen 3,56m²*

Im zweiten Gebäudeteil befindet sich die Fahrzeughalle, die über die Schmutzschleuse vom anderen Gebäude aus erreichbar ist. Die Garage kann aber auch gesondert betreten werden. Die Garagenhalle verfügt über eine Fläche von 131,27m² und einer Garagenerweiterung mit 54,67m². In der Garage werden lediglich Fahrzeuge der Feuerwehr abgestellt. Aufgrund der Größe der Fläche wäre eine anderwärtige Nutzung als für das Abstellen der Einsatzfahrzeuge und untergeordnet der Einsatzgeräte nicht möglich. Festzuhalten ist, dass es sich um zwei eindeutig getrennte Gebäudekomplexe handelt, die für sich parifizierbar wären und voneinander getrennt genutzt werden können.

2. Ergänzende Beschwerdegründe:

Die steuerliche Außenprüfung argumentiert, dass im vorliegenden Fall von einer einheitlichen, der Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG unterliegenden, Vermietung eines Feuerwehrzentrums einschließlich der Garagen für die Einsatzfahrzeuge an die Stadtgemeinde auszugehen sei. Es wird darauf verwiesen, dass nach der Rechtsprechung des EuGH umsatzsteuerlich eine jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten sei, zum anderen darf eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, sei eine

Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine einheitliche Leistung liege nur dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden und dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. In diesem Zusammenhang wird von der Finanzverwaltung auf das VwGH-Urteil vom 27.2.2014, 2012/15/0044 verwiesen. Weiters wird vorgebracht, dass hinsichtlich der Frage des Vorliegens von mehreren selbstständigen Hauptleistungen oder einer einheitlichen Leistung auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen sei. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist es üblich und erforderlich, dass sich Mannschafts- und Büroräumlichkeiten und die Garagen für die Feuerwehrautos in ein und demselben Gebäudekomplex befinden und räumlich miteinander eng verbunden sind, um im Alarmfall eine möglichst rasche Ausrückung zu gewährleisten. Das Finanzamt vertritt hierbei die Auffassung, dass aus Sicht eines durchschnittlichen Mieters das Wesen des Umsatzes die Anmietung eines Feuerwehrzentrums einschließlich aller erforderlichen Einrichtungen und Garagen sei und es sich bei der Vermietung des Feuerwehrgebäudes sowie der Garagen um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang handeln würde und somit eine Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Sie vertritt weiters die Ansicht, dass dem Umstand, dass die Garage eventuell als baulich abgeschlossener, selbständiger Gebäudeteil angesehen werden könnte, in diesem Zusammenhang in Anbetracht des gemeinsamen Nutzungserfordernisses keine Bedeutung zukomme. Darüber hinaus sei die Ausnahmeregelung, wonach Umsätze aus der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten und Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art von der Steuerbefreiung ausgenommen sind, im gegenständlichen Sachverhalt mangels Vorliegens einer eigenständigen, in der Vermietung der Garagen bestehenden (Neben-)Leistung, nicht anwendbar.

Die Auffassung der steuerlichen Außenprüfung hinsichtlich des Vorliegens einer einheitlichen Leistung ist aus folgenden Gründen abzulehnen:

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann die Vermietung von Abstellplätzen nicht als unselbständige Nebenleistung zur (Wohnungs)Vermietung angesehen werden. Der VwGH hat in seinem Urteil vom 25.6.2014, 2010/13/0119 die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes für Garagen iZm Wohnungsmieten abgelehnt, weil der ermäßigte Steuersatz unionsrechtlich auf der Österreich im Beitrittsvertrag nur für Wohnzwecke zugestandenen Übergangsbestimmung beruht.

Eine Ausweitung auf Garagenplätze ist demnach nicht zulässig. Der VwGH verweist in seiner Begründung auf das EuGH-Urteil vom 6.7.2006, Talacre Beach Caravan Sales Ltd., C-251/05. Nach diesem Judikat ist es unionsrechtlich zulässig, dass der Gesetzgeber einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz zum Teil dem einen, zum Teil dem anderen Steuersatz unterwirft; somit wird der Grundsatz, dass die (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, durch das unionsrechtliche Aufteilungsgebot verdrängt. Warum dies bei Vermietung von anderen, gewerblich genutzten Räumlichkeiten (z. B. einem

Feuerwehrhaus mit räumlich getrennten Fahrzeugabstellplätzen) anders sein soll, ist nicht erkennbar.

Auch die Finanzverwaltung geht bei Garagenplätzen iZm Geschäftsraummieten davon aus, dass insoweit keine Nebenleistung vorliegt (vgl. Mayr, USt-Update, SWK 2014, 1188). Dies ist nach unserer Auffassung auch deshalb gerechtfertigt, weil Steuerbefreiungen auch nach der Rechtsprechung des VwGH eng auszulegen sind. Unseres Erachtens ist daher die Sondersituation Österreichs in Bezug auf den begünstigten Steuersatz bei Wohnraummieten nicht anders zu betrachten, als die Differenzierung zwischen steuerbefreiten und steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen.

Für die Frage, ob eine vermietete (zur Nutzung überlassene) Räumlichkeit oder Grundfläche tatsächlich dem Abstellen von Fahrzeugen dient, ist nicht nur die vertragliche Vereinbarung, sondern auch die tatsächliche Nutzung maßgebend. Ist der Vertragsinhalt auf die Garagierung (Abstellung) von Fahrzeugen gerichtet, so ist grundsätzlich dieser Vertragsinhalt der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen. Geht hingegen aus der vertraglichen Vereinbarung der Verwendungszweck der vermieteten Räumlichkeit (Grundfläche) nicht oder nicht eindeutig hervor oder scheint ein anderer Verwendungszweck als die Garagierung (Abstellung) von Fahrzeugen auf, dient aber die Räumlichkeit (Grundfläche) tatsächlich dem Abstellen von Fahrzeugen, so ist diese tatsächliche Verwendung maßgebend (vgl. Melhardt, Umsatzsteuerhandbuch (2018) § 6 Tz 898; UStR 2000, Rz 898). Im Falle einer gemischten Nutzung ist eine Aufteilung des einheitlichen Entgeltes vorzunehmen, es sei denn, dass dem Abstellen von Fahrzeugen im Rahmen der Vermietung (Nutzungsüberlassung) der Räumlichkeit (Grundfläche) nur eine sehr untergeordnete Bedeutung zukommt. Dies ist hier zweifelsfrei nicht der Fall, da die Anmietung der Garage zum Abstellen aller Einsatzfahrzeuge wesentlich ist und einen eigenen Zweck erfüllt und nicht bloß ein Mittel darstellt, um die Anmietung des Verwaltungskomplexes unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Von der Finanzbehörde wurde im Zuge der Außenprüfung vorgebracht, dass es sich im vorliegenden Sachverhalt bei der Vermietung des Feuerwehrgebäudes und der Fahrzeughalle um eine wirtschaftlich einheitliche Leistung handle, die nicht in mehrere getrennte Leistungen aufgeteilt werden könne. Es handle sich nach Ansicht der Außenprüfung um die Vermietung eines gesamten Gebäudekomplexes, in dem sich die Mannschafts- und Büroräumlichkeiten sowie die Garage für die Feuerwehr-Autos befinden, die derart eng miteinander verbunden sind, um im Alarmfall ein möglichst rasches Ausrücken zu gewährleisten, sodass aus Sicht des durchschnittlichen Mieters die Anmietung eines Feuerwehrzentrums vorliege.

Dem ist entgegen zu halten, dass jede Leistung in der Regel als eigene und selbstständige Leistung zu betrachten ist; in einer getrennten Beurteilung derartiger Leistungen liegt an sich noch keine künstliche Aufspaltung eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs (vgl. EuGH 17.1.2013, C-224/11, „BGZ Leasing“).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Anmietung des Verwaltungsgebäudes der Feuerwehr sowie um die Anmietung der Fahrzeughalle. Es handelt sich bei den Bestandsobjekten um zwei getrennte, baulich in sich abgeschlossene Gebäudeteile, die

grundsätzlich unabhängig voneinander vermietbar wären und an denen getrennt voneinander Wohnungseigentum begründet werden könnte (vgl. UStR 2000, Rz 899b). Dies ist eindeutig auf dem beigegeführten Bild bzw. Plan ersichtlich (Beilage 1). Wenn an derart trennbaren Gebäudeteilen eine unterschiedliche Optionsausübung hinsichtlich der Steuerpflicht der Vermietung möglich ist, muss dies umso mehr für die Frage des Vorliegens bzw. der Anwendung einer steuerpflichtigen Leistung gelten. Das von der Finanzverwaltung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO zitierte Erkenntnis iZm dem Vorliegen einer einheitlichen Leistung (VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044) beschäftigte sich mit der Frage von Verpflegungsleistungen bei grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen und ist uE im vorliegenden Sachverhalt weder einschlägig noch vergleichbar.

In diesem Zusammenhang stellt sich vorab die Frage, wie ein getrennter, baulicher Gebäudeteil genau zu verstehen ist. Unter den Grundstücksbegriff fallen nicht nur Grundstücke insgesamt, sondern auch selbständig nutzbare Grundstücksteile wie z. B. gewerbliche Flächen, Büroräume, usw..

Somit ist eine Optionsausübung zur umsatzsteuerpflichtigen Behandlung eines Mietumsatzes für jeden baulich abgeschlossenen, selbständigen Grundstücksteil, an dem Wohnungseigentum begründet werden könnte, möglich, (vgl. Fuhrmann/Kerbl in Handbuch Immobilientransaktionen, 2. Auflage 2015, 7.6.2.1.2. Umsatzsteuer, Rz 204ff). Dies muss daher im Umkehrschluss bedeuten, dass, wenn eine Optionsausübung für einzelne parifizierbare Flächen an denen Wohnungseigentum begründet werden kann, möglich ist, folglich für eine baulich abgeschlossene Grundstücksfläche eine gesonderte umsatzsteuerliche Beurteilung vorzunehmen ist. Vor allem vor dem Hintergrund, dass auch an Abstellplätzen selbständiges Wohnungseigentum begründet werden kann, wenn es sich um baulich abgeschlossene, selbständige Räumlichkeiten handelt. Darunter versteht man beispielsweise Tiefgaragen oder andere, räumlich abgetrennte Garagen. Wohnungseigentumsobjekte sind somit gem. § 2 Abs. 2 WEG Abstellplätze für Kraftfahrzeuge. Hierbei ist ein Abstellplatz für ein Kraftfahrzeug eine - etwa durch Bodenmarkierung - deutlich abgegrenzte Bodenfläche, die ausschließlich zum Abstellen eines Kraftfahrzeugs gewidmet und dazu nach ihrer Größe, Lage und Beschaffenheit, geeignet ist.

Im Beispiel 1 der Rz 899b UStR wird angeführt, dass bei einer Vermietung eines Standplatzes in der Eingangshalle eines Einkaufszentrums, obwohl eine Parifizierung des einzelnen Standplatzes nach WEG nicht möglich ist, dennoch der Vermieter hinsichtlich des konkreten Vermietungsumsatzes zur Steuerpflicht optieren kann, wenn der Mieter den Standplatz ausschließlich zur Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen verwendet. Demzufolge kann laut Ansicht der Finanzverwaltung bereits für kleine, einzelne Standflächen in einem großen Gebäudekomplex in eine Umsatzsteuerpflicht optiert werden, da diese als baulich abgeschlossener, selbständiger Grundstücksteil anzusehen sind. Wenn es sich bereits bei einzelnen Standflächen um baulich abgeschlossene, selbständige Grundstücksteile handelt, muss dies im vorliegenden Fall, wo es sich um zwei getrennte Gebäudeteile handelt, zweifelsohne

auch gelten, somit ist eine getrennte umsatzsteuerliche Behandlung verpflichtend vorzunehmen.

Es kann somit nicht von einer künstlichen Aufspaltung gesprochen werden. Vielmehr liegen hier zwei getrennte Hauptleistungen vor, die unabhängig voneinander umsatzsteuerlich zu beurteilen sind. Für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung aus umsatzsteuerlicher Sicht gibt es keine Regel mit absoluter Geltung, daher sind für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung alle Gesamtumstände zu berücksichtigen. Werden im vorliegenden Fall alle einzelnen Umstände zur Beurteilung herangezogen, kann nur die Schlussfolgerung gezogen werden, dass im Ergebnis von zwei getrennten Hauptleistungen auszugehen ist.

*Die Vermietung der räumlich getrennten Fahrzeughalle an die Stadt ***4*** unterliegt folglich dem Normalsteuersatz und ist getrennt von den übrigen Gebäuden zu beurteilen.“*

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 6. März 2020 wurden die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2016 und 2017 als unbegründet abgewiesen.

„Dem Beschwerdebegehren kann aus den folgenden Gründen kein Erfolg beschieden sein:

*Von der Außenprüfung wurde festgestellt, dass in ***4*** ***2*** ein Gebäude, das üblicherweise umgangssprachlich als Feuerwehrhaus bezeichnet wird, errichtet wurde. Dieses Feuerwehrhaus wird im Rahmen eines Generalmietvertrages von der Beschwerdeführerin an die Stadtgemeinde ***4*** zur Nutzung durch die freiwillige Feuerwehr ***2*** entgeltlich überlassen. Das Feuerwehrhaus besteht aus dem Verwaltungstrakt mit einem Keller-, Erd- und Obergeschoß, in dem sich Garderoben mit Spindraum, diverse Sanitäranlagen, Bereitschafts-, Gemeinschafts- und Journalräume samt Küche, Lehrsaal, Lehrmittel und Sessellager, Archiv- und Lagerräume, Jugend- und Kommandoraum befinden, und einer baulich direkt damit verbundenen, vom Verwaltungsgebäude über die Garderobe oder eine Schmutzschleuse erreichbare, Fahrzeughalle. Das Kellergeschoß, das den Verwaltungstrakt vollständig unterkellert, erstreckt sich auch teilweise unter die Fahrzeughalle. Strittig ist, ob die Vermietung der Fahrzeughalle umsatzsteuerlich eine gesondert von der Vermietung des Verwaltungsgebäudes anzusehende Leistung darstellt. Grundsätzlich ist die Umsatzsteuer für jede einzelne Leistung zu erheben. Verpflichtet sich daher ein Unternehmer zur Erbringung mehrerer selbständiger Leistungen, ist die Steuerpflicht für jede Leistung getrennt zu bestimmen. Ein Unternehmer führt dann mehrere gesondert zu beurteilende selbständige Leistungen aus, wenn er sie derart unabhängig voneinander anbietet, sodass die eine Leistung die andere nicht bedingt und die Leistung nicht so eng miteinander verbunden sind, dass sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Leistungen erbracht werden. Stellt sich demgegenüber jedoch ein Umsatz als Leistungsbündel dar, so ist, um feststellen zu können ob ein Unternehmer dabei mehrere selbständige Hauptleistungen oder nur eine einheitliche Leistung erbringt, eine Gesamtbetrachtung anzustellen und das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln. Dabei ist auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Eine einheitliche Leistung liegt nach der Rechtsprechung des EuGH dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher*

Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Wie oben bereits beschrieben, wurde das gesamte Gebäude modern und technisch zeitgemäß speziell zur Nutzung durch die Feuerwehr errichtet und speziell auf die Bedürfnisse der Feuerwehr abgestimmt. Das Gebäude wird auch letztendlich von der freiwilligen Feuerwehr ***2*** genutzt. Sinn und Zweck der Feuerwehr ist es, in Notfällen, wie Bränden, Unfällen, Überschwemmungen oder ähnlichen Notlagen rasch und entsprechend ausgerüstet Hilfe zu leisten. Im Rahmen der Hilfeleistung bei derartigen Notfällen kommt es oft buchstäblich auf jede Sekunde an. Es ist daher nicht nur einleuchtend, sondern auch unbedingt notwendig und erforderlich, dass ein Feuerwehrhaus nicht nur Mannschafts-, Schulungs-, Bereitschafts-, Sanitär- und Lagerräume, sondern auch die Räumlichkeiten für die Abstellung der zur Erfüllung der Aufgaben benötigten Gerätschaften, wie z. B. Feuerwehrfahrzeuge, umfasst, die noch dazu von den Mannschafts-, Journal, Kommando- und Umkleide, bzw. Spindräume leicht ohne große Umwege und ohne größeren Zeitaufwand schnell erreichbar sein müssen. Aus der Sicht des Finanzamtes ist es wirklichkeitsfremd, dass eine freiwillige Feuerwehr oder ein Mieter, der für eine freiwillige Feuerwehr unter Umständen, wie sie im vorliegenden Fall konkret vorliegen, ein Feuerwehrhaus ohne unmittelbar daran angeschlossene Halle, in der Fahrzeuge und andere Gerätschaften abgestellt werden können, anmietet, da eine Feuerwehr ohne räumlich schnell erreichbare sofort nutzbare Gerätschaften und Fahrzeuge ihrem Ziel, nämlich dem einer raschen Hilfeleistung, nicht nachkommen könnte. Aber auch aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers wäre die Anmietung eines Feuerwehrhauses ohne entsprechende Räumlichkeiten, in der die Einsatzfahrzeuge und Gerätschaften räumlich ohne großen Umweg und ohne Zeitverlust sofort greifbar abgestellt sind, sinnwidrig, da die sofortige und rasche Verfügbarkeit der Einsatzfahrzeuge ein wesentliches Element einer raschen Hilfeleistung durch die Feuerwehr darstellt. Die Anmietung eines Feuerwehrhauses ohne unmittelbar räumlich dazugehöriger Fahrzeughalle, in der die Einsatzfahrzeuge samt anderer Gerätschaften untergebracht sind, ist auch aus dem Blickwinkel, dass die Fahrzeuge und Gerätschaften laufend gewartet, instandgehalten und einsatzbereitgehalten werden müssen und zudem auch für Schulungszwecke und Übungen herangezogen werden, nicht sinnvoll. Tatsächlich sind im konkret vorliegenden Fall, sowohl der Gebäudetrakt mit den Verwaltungsräumlichkeiten als auch die unmittelbar damit baulich verbundene Halle zum Abstellen der Einsatzfahrzeuge und Gerätschaften Teil ein und desselben Gebäudes und werden auch von ein und demselben Vermieter an ein und demselben Mieter aus augenscheinlichen Gründen zur Verwendung eines Feuerwehrhauses überlassen. Die Vermietung der baulich verbundenen Fahrzeughalle steht somit laut Ansicht des Finanzamtes in derart enger Verbindung mit der steuerbefreiten Vermietung des übrigen Gebäudeteils, dass beide Vermietungen einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen (vgl. EuGH vom 13.7.1989, Henriksen, C-173/88). Die Beantwortung der Frage, ob die Fahrzeughalle im konkret vorliegenden Fall parifizierbar wäre oder nicht, ist aus dieser Sicht nicht entscheidungswesentlich. Das Finanzamt geht vor diesem Hintergrund daher weiterhin von einer einheitlichen, unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 fallende, Vermietungsleistung aus. Wenn in der Beschwerde weiter mit Hinweis auf

das VwGH Erkenntnis vom 25.6.2014, 2010/13/0119 und des EuGH Urteils vom 6.7.2006, Talacre Beach, C-251/05 vorgebracht wird, dass es unionsrechtlich zulässig sei, einen aus mehreren Komponenten bestehenden einheitlichen Umsatz zum Teil dem einen, zum Teil den anderen Steuersatz zu unterwerfen und der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung somit durch das unionsrechtliche Aufteilungsgebot verdrängt wurde, so sei dem entgegenzuhalten, dass dieser Rechtsprechung Sachverhalte zu Grunde lagen, bei denen es einerseits um die Frage der Höhe des Steuersatzes ging und andererseits in diesem Zusammenhang, im Gegensatz zum hier vorliegenden Fall, jeweils im jeweiligen nationalen Umsatzsteuergesetz konkret eine durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (bzw. 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) gedeckte gesetzliche Bestimmung zum anzuwendenden Steuersatz existierte, die eine Ausnahme vom Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung anordnete. Wie bereits oben ausgeführt, steht das Finanzamt auf dem Standpunkt, dass im konkreten Fall eine einheitliche Vermietungsleistung (Überlassung eines Feuerwehrhauses) vorliegt und die Überlassung der Halle selbst nur eine unselbständige Nebenleistung, die das rechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt, darstellt. Bezuggenommen auf diesen Sachverhalt gibt es im österreichischen Umsatzsteuergesetz keine gesetzliche Bestimmung, die hier eine Ausnahme vom Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung anordnet. Auch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie gibt in diesem Zusammenhang keine entsprechende Bestimmung vor. Nach Ansicht des Finanzamtes ist es hier auch nicht möglich durch analoge Rechtsauslegung zu einem anderen Ergebnis zu kommen. Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Mit **Eingabe vom 25. Mai 2020** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Die belangte Behörde würde in ihrer abweisenden Beschwerdevorentscheidung als Begründung vorbringen, dass im Falle eines Umsatzes, der sich als Leistungsbündel darstelle, eine Gesamtbetrachtung anzustellen und das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln sei, um feststellen zu können, ob ein Unternehmer mehrere Hauptleistungen oder nur eine einheitliche Leistung erbringen würde. Dabei sei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin würden diese Ausführungen ins Leere gehen, denn im Fall der Vermietung (Nutzungsüberlassung) unterschiedlich genutzter Flächen, für die unterschiedliche umsatzsteuerliche Regelungen in Bezug auf deren Steuerfreiheit oder Steuerpflicht bestehen, sei - wie oben aufgrund der Rechtsprechung gezeigt werden konnte - der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung durch ein Aufteilungsgebot verdrängt. Wenn die belangte Behörde dazu ausführt, dass die Verweise der Beschwerde auf die Rechtsprechung des VwGH und EuGH ins Leere gehen würden, weil diesen andere Sachverhalte zugrunde gelegen seien, bei denen es um die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes gegangen sei und eine durch die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie gedeckte gesetzliche Bestimmung zum anzuwendenden Steuersatz existiert hätte, die eine Ausnahme vom Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung angeordnet hätte, so würden gerade diese Grundlagen auch auf den hier zu beurteilenden Fall zutreffen. In § 6 Abs. 1 Z 16 TS 4 UStG werde explizit eine

Ausnahme von der Steuerbefreiung für die Vermietung von Flächen für das Abstellen von Fahrzeugen angeordnet. Gerade in der Rs 251/05, Talacre Beach, sei es um die Nichtanwendung eines „Nullsteuersatzes“ auf mit einer Hauptleistung als Einheit zu betrachtende Nebenleistungen gegangen. Auch im hier zu beurteilenden Fall würde für die Vermietung von Räumlichkeiten für andere als Wohnzwecke ein Nullsteuersatz bestehen, nämlich eine Steuerbefreiung, mit einer gesetzlich normierten Ausnahme. Würde im umgekehrten Fall beispielsweise der Anmietung einer Ordination eines Arztes mit angeschlossenen Parkflächen der Vermieter die Überlassung der Parkflächen steuerfrei behandeln wollen, würde die Finanzverwaltung aller Voraussicht nach eine steuerpflichtige Leistung unterstellen; ebenso wohl, wie wenn das „Feuerwehrzentrum“ - wie es die belangte Behörde bezeichne - nicht von der stadteigenen Immobiliengesellschaft, sondern von einer fremden dritten Leasinggesellschaft vermietet werden würde.

Mit **Vorlagebericht vom 5. Oktober 2020** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach umfassender Darstellung des Sachverhaltes und entsprechender Stellungnahme wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Eingabe vom 17. Februar 2022** wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Im Zuge der am **15. März 2022** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** bestärkte die Beschwerdeführerin nochmals ihre Ausführungen, dass es sich gegenständliche um zwei voneinander unabhängige Leistungen handle und somit auch eine unterschiedliche steuerliche Betrachtung möglich sei.

Für die Beschwerdeführerin sei von Beginn an klar gewesen, dass es sich um zwei getrennte Leistungen gehandelt hätte. Es seien auch zwei verschiedene Objektnummern in den Generalmietvertrag aufgenommen worden.

Nachdem eine Optionsmöglichkeit gegenständlich nicht möglich gewesen sei, sei klar gewesen, die Fahrzeughalle umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Lage sei eine steuerpflichtige Behandlung der Fahrzeughalle notwendig gewesen. Dies würde die explizite Ausnahme vom Gesetz vorgeben (Überlassung von Parkflächen).

Es würde also ein Gebäudekomplex mit zwei getrennten Gebäuden vorliegen, welche auch jedes für sich parifizierbar gewesen wäre.

Weiters werde auf die Darstellung im Vorlageantrag hinsichtlich des Ärztezentrums verwiesen. Zu beachten sei weiters, dass die Befreiungsbestimmungen grundsätzlich eng auszulegen seien, daher sei auch die steuerfreie Vermietung der Fahrzeughalle nicht in Betracht gezogen worden.

Zum Beispiel Ärztezentrum sei anzumerken, dass die Parkraumbewirtschaftung sehr wohl auch essentieller Bestandteil eines Ärztezentrums sein könne.

Der Amtsvertreter betonte, dass Österreich eine Ausnahmebestimmung eingeführt hätte. Diesbezüglich hätte es aber Vorgaben seitens der EU gegeben. In den Richtlinien sei bestimmt worden, dass die Vermietung von Grundstücken steuerfrei sein sollte, ausgenommen die Vermietung von Plätzen für Fahrzeuge. Daneben hätte es Bestimmungen gegeben, für welche der nationale Gesetzgeber Abweichungsmöglichkeiten gehabt hätte – wie zum Beispiel in der Rs Talacre Beach. In der Beschwerdevorentscheidung sei auf die Rs Henriksen verwiesen worden, auch hier hätte der EuGH festgestellt, dass die Einheitlichkeit der Leistung anzuwenden sei.

Gegenständlich würde es sich um baulich aufeinander abgestimmte Gebäudeteile handeln. Es seien hier auch Einrichtungen für Reinigung, Wartung, etc. der Fahrzeuge vorhanden. Es würde als nicht bloß eine Fläche für Fahrzeuge vermietet.

Nochmals werde auf die Rs Salix verwiesen – einheitliche Betrachtungsweise.

In Bezug auf den EuGH sei noch anzuführen, dass auf das Wesen und den Charakter der Umsätze abzustellen sei. Gegenständlich sei es immer Sinn und Zweck gewesen, das Feuerwehrgebäude für das Feuerwehrwesen zu nutzen.

Die zitierte Umsatzsteuerrichtlinie würde das gegenständliche Problem nicht treffen, da dort kein Leistungsbündel das Thema gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Ursprünglich wurden die strittigen Steuern mittels Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für die Monate Jänner bis Juli 2017 festgesetzt. Mit Datum 13. Dezember 2019 wurde der Jahressteuerbescheid für das Jahr 2017 erlassen.

Beschwerden gegen die Umsatzsteuerfeststellungsbescheide gelten auch gegen den nunmehr vorhandenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 (§ 253 BAO) gerichtet. Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 tritt an die Stelle (ersetzt) die jeweiligen Feststellungsbescheide.

Streitgegenständlich sind somit die Umsatzsteuerbescheide 2016 (vom 3. August 2018) und 2017 (vom 13. Dezember 2019).

Gegenständlich ist die Frage zu beantworten, ob eine steuerbefreite Vermietung eines Verwaltungsgebäudes einerseits und eine steuerpflichtige Vermietung der Garage eines Feuerwehrhauses andererseits zulässig ist, oder ob es sich dabei um eine einheitliche Leistung handelt und somit ein einheitlicher Steuersatz bzw. eine Steuerbefreiung auf das gesamte Gebäude anzuwenden ist.

Die Beschwerdeführerin vermietet den gesamten Gebäudekomplex – bestehend aus Verwaltungsteil und Garagenteil – an die Stadt ***4*** als Feuerwehrhaus.

Die Beschwerdeführerin wurde am 13.12.2005 als Unternehmen¹ gegründet und mit Firmenbucheintragung vom ***5*** in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt. Komplementär ist die B ***4*** GesmbH, Kommanditist die Stadt ***4***. Die Beschwerdeführerin übernahm von der Stadt ***4*** durch Einlage oder Ankäufe Liegenschaften und Objekte, die von der Beschwerdeführerin an Dritte oder an die Stadt ***4*** vermietet werden. Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung, die mit Niederschrift und Bericht vom 24. Juli 2018 abgeschlossen wurde (Dokument Niederschrift), wurde festgestellt, dass sich unter diesen Objekten auch ein Objekt befindet, welches von der Feuerwehr ***2*** genutzt wird (interne Buchführungs-Nummer ***6***). Die Grundstücksadresse lautet Straße¹ und umfasst eine Fläche von 1152m². Das sich darauf befindende Gebäude sollte ursprünglich saniert und vergrößert werden, wovon jedoch aufgrund der schlechten Bausubstanz Abstand genommen und das Gebäude abgerissen wurde, um es durch ein neues zu ersetzen (Dokument Auswechslungsplan und Grundrisse). Das neu errichtete Feuerwehrhaus setzt sich aus einem Verwaltungsgebäude, in dem sich die Garderoben, Sanitäranlagen, Bereitschaftsräume samt Küche und ein Lehrsaal befinden, und der, über eine Schmutzschleuse und auch von der Herrengarderobe aus begehbaren, direkt anschließenden Fahrzeuggarage (Dokument Grundrisse) zusammen. Der Keller erstreckt sich über den gesamten Verwaltungstrakt und unterkellert auch teilweise die Garage. Die insgesamt verbaute Fläche beträgt nun 424,44m², wovon 168,62m² auf das Erdgeschoss entfallen und 189,22m² auf die Garage. Das Obergeschoss hat eine Fläche von 173,30m², der Keller 248,76m² (Dokument Baubeschreibung).

Aus dem Vorsteuerkonto betreffend die Feuerwehr ***2*** ist ersichtlich, dass von März bis Dezember 2016 Vorsteuern iHv 47.066,43 € im Zusammenhang mit der Errichtung des Feuerwehrzentrums geltend gemacht wurden (siehe Aufstellung in der Niederschrift auf Seite 6ff). Weiters wurden im Zuge der Prüfung Unterlagen übergeben (siehe Beilagen zur Niederschrift), aus denen ersichtlich ist, dass im Jahr 2017 für die Garage der Feuerwehr ***2*** Vorsteuern iHv 20.119,77 €, sowie aus nur indirekt zuordenbaren Aufwand im Jahr 2017 ein Vorsteuerbetrag von 1.414,74 € (anteiliger Planungsaufwand) und 2016 ein Betrag in Höhe von 6.628,71 € abgezogen wurden. Insgesamt wurde daher bis zum Abschluss des Projektes in den UVAs bis August 2017 ein Betrag von 75.229,65 € als Vorsteuer geltend gemacht.

Die Höhe dieses Betrages ist unstrittig ebenso wie die Gesamtkosten der Investition:

- < Herstellungskosten Garage: rd. 283.000,00 €
- < Herstellungskosten Verwaltung: rd. 732.000,00 €

Unstrittig ist ebenfalls, dass die Miete für die Garage des Feuerwehrhauses nach Fertigstellung mit 20% Umsatzsteuer, die Miete für das Verwaltungsgebäude des Feuerwehrhauses hingegen unter Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerbefreit verrechnet wurde (Dokumente Bestandszinsvorschreibungen).

Dass die Fläche der Garage tatsächlich als Garage für die Fahrzeuge der Feuerwehr verwendet wird, ist ebenfalls unstrittig.

Gegenständlich ist von einer einheitlichen Vermietung des Feuerwehrzentrums, bestehend aus Verwaltungsgebäude **und** Garage, auszugehen und somit von einer insgesamt nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerbefreiten Vermietung.

Bei der Vermietung des Feuerwehrzentrums, somit dem Verwaltungsgebäude **und** der Garage, handelt es sich im Rahmen einer Gesamtbetrachtung um eine einheitliche Leistung.

Die Ausnahmeregelung, wonach die Vermietung von Fahrzeugabstellplätzen von der Steuerbefreiung ausgenommen ist, kommt im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung, da es sich **nicht** um eine eigenständige Vermietung einer Garage handelt.

Aus diesem Grund sind die Vorsteuerbeträge iHv 75.229,65 € nicht abzugsfähig.

2. Beweiswürdigung

Die tatsächliche Nutzung des streitgegenständlichen Gebäudes ist unstrittig und geht aus den jeweiligen Plänen unzweifelhaft hervor.

Warum davon auszugehen ist, dass gegenständlich eine einheitliche Betrachtung anzustellen ist, resultiert aus den Verfahrensabläufen und Nutzungen eines Feuerwehrhauses.

Die einzelnen Leistungen sind so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Für einen Durchschnittsverbraucher ist es durchaus üblich und auch erforderlich, dass sich Mannschafts- und Garagenräumlichkeiten in demselben Gebäudekomplex befinden, um im Alarmfall ein möglichst rasches Ausrücken zu gewährleisten.

Aus den vorliegenden Plänen (z. B. Erdgeschoss) geht klar hervor, dass die Garage unmittelbar an den als Verwaltungsgebäude bezeichneten Bereich anschließt.

Zugänge zu der Garage sind aus der Garderobe-Herren sowie durch die Schmutzschleuse und auch von außen möglich. Dem Gebäudeplan ist zu entnehmen, dass es sich hierbei um **einen Gebäudekomplex** mit unterschiedlicher Nutzung handelt.

Die Garage wird wohl ausschließlich in Verbindung mit dem übrigen Gebäudeteil genutzt werden. Vor einem Einsatz wird die Begehung durch die Garderobe passieren; nach einem Einsatz über die Schmutzschleuse.

Hier ist also jedenfalls von einer unmittelbar gegebenen Synergie auszugehen. Die Garderobe

wird nur bei Einsätzen bzw. Übungen genutzt werden, also unmittelbar in Verbindung mit den in der Garage befindlichen Fahrzeugen. Umgekehrt macht die Schmutzschleuse nur Sinn, damit man nach Einsätzen bzw. Übungen wieder zurück in den Verwaltungsbereich gelangt. Eine völlige Trennung dieser Nutzungsbereiche ist unter diesen Gegebenheiten nicht vorstellbar.

Eine unmittelbare Kombination wird auch bei Schulungen gegeben sein. Der Lehrsaal befindet sich im Obergeschoss des „Verwaltungstraktes“. Für Schulungszwecke iZm den Fahrzeugen wird es zweckmäßig sein, dass diese Fahrzeuge auch unmittelbar von den Schulungsräumlichkeiten zu erreichen sind.

Es wäre wirklichkeitsfremd ein Feuerwehrhaus ohne direkt angeschlossene Garage und Zeugs-Halle zu (ver-)mieten, da diese örtliche Nähe für eine rasche Hilfeleistung unerlässlich ist.

Der Verwaltungstrakt und die Garage sind Teil **ein** und **desselben Gebäudes** und werden von **ein** und **demselben Vermieter** an **ein** und **denselben Mieter** zur Verwendung **als Feuerwehrhaus** überlassen. Beide Vermietungen stellen somit einen einheitlichen Vorgang dar, der in enger Verbindung mit der steuerbefreiten Vermietung des Verwaltungstrakts steht.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung war es also für den erkennenden Richter jedenfalls schlüssig, gegenständlich von einer einzigen **Gesamtleistung** auszugehen. Obige Ausführungen lassen nicht erkennen, dass es sich hier um zwei (getrennte) Leistungen (Verwaltung und Garage) handeln könnte, da es hinsichtlich beider Teile wesentliche Synergien gibt und jeweils ein getrennter Teil für sich betrachtet keinen Sinn machen würde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994:

Von der unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätze sind steuerfrei:

...

Z 16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke;*
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;*
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;*
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;*
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecken;*

- ...

...

Ausnahme Abstellplätze:

Betroffen ist das Abstellen von Fahrzeugen aller Art, somit nicht nur von Kraftfahrzeugen, sondern auch von Fahr- und Motorrädern, Wohnwagen, Booten, Anhängern, Flugzeugen. Ob es sich um Parkplätze, offene Stellplätze, Einzel- oder Sammelgaragen, sonstige Räumlichkeiten handelt, ist gleichgültig (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁴, § 6 Tz 402).

Strittig ist, ob die Ausnahme von der Befreiung auch in den Fällen gilt, in denen die Überlassung von Abstellplätzen für Fahrzeuge eine unselbständige Nebenleistung zur Vermietung des Grundstückes ist. Der EuGH hat im Urteil 13.7.1989, 173/88 „Henriksen“ ausgesprochen, die Vermietung von Abstellplätzen sei vom Befreiungstatbestand mitumfasst, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken eng verbunden ist, so dass beide Vermietungen einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁴, § 6 Tz 403).

Aus EuGH vom 13.7.1989, Rs C.173/88, Henriksen:

*15. Daher kann die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen von diesem Befreiungstatbestand nicht ausgenommen werden, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken, z. B. von Grundstücken für Wohnzwecke oder für gewerbliche Zwecke, **eng verbunden ist**, so dass beide Vermietungen einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen.*

*16. Das ist dann der Fall, wenn der Platz für das Abstellen von Fahrzeugen und das für einen anderen Gebrauch bestimmte Grundstück Teil ein und **desselben Gebäudekomplexes** sind und diese beiden Gegenstände von **ein und demselben Vermieter an ein und denselben Mieter vermietet** werden.*

17. Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1988 (77/388) dahin auszulegen ist, dass der Begriff "Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen" die Vermietung aller für das Abstellen von Fahrzeugen bestimmten Flächen einschließlich geschlossener Garagen umfasst, dass diese Vermietung jedoch dann nicht von der Steuerbefreiung für die "Vermietung von Grundstücken" ausgeschlossen werden kann, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von Grundstücken, die für einen anderen Gebrauch bestimmt sind, eng verbunden ist.

Im Zusammenhang mit dem ermäßigten Steuersatz verneint der VwGH (vgl. VwGH 25.6.2014, 2010/13/0119) bei der Garagierung die Möglichkeit einer unselbständigen (steuersatzbegünstigten) Nebenleistung:

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Vermietung zu Wohnzwecken beruht nicht auf der MwSt-RL, sondern ist eine durch den Beitrittsvertrag zugestandene Ausnahme

und daher eng auszulegen. Der Grundsatz, dass die unselbständige Nebenleistung das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, wird in diesem Fall vom Aufteilungsgebot verdrängt (vgl. hierzu auch EuGH 6.7.2006, C-251/05 „Talacre Beach“).

Gemäß VwGH 26.6.2014, 2010/13/0119, war es damit zulässig, unabhängig von der in der Beschwerde relevierten Frage des Vorliegens eines einheitlichen Umsatzes, den ermäßigten Steuersatz nur auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke zu beziehen, wie dies im Übrigen bereits der Rechtsanwendung zur Wohnungsvermietung vor dem Beitritt Österreichs zu EU entsprach (vgl. Caganek, ÖStZ 2001/541, 279, auch mit Hinweis auf den umsatzsteuerrechtlich zu beachtenden Grundsatz der Neutralität, sowie Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, aaO, § 10 Rz 57).

Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (die Vermietung von Grundstücken aller Art ohne die angeführten Ausnahmen, idR als Geschäftsraumvermietung bezeichnet, aber auch die hier gegenständliche Vermietung des Verwaltungsgebäudes) hat diese Argumentation des VwGH jedoch keine Grundlage, weil diese Befreiungsbestimmung dem RL-Recht entspricht und keine im Beitrittsvertrag zugestandene Ausnahme ist (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁴, § 6 Tz 403).

Eine Option zur Steuerpflicht kommt nicht in Frage, weil gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nur zulässig ist, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Gegenständlich wurde das „Verwaltungsgebäude“ jedenfalls für Umsätze verwendet, welche den Vorsteuerabzug ausschließen.

Für den gegenständlichen Fall ist also festzuhalten, dass der EuGH zwar grundsätzlich von einer Einzelbetrachtung jeder Leistung ausgeht (vgl. z. B. EuGH 16.4.2015, C-42/14 „Wojskowa Agencja“).

Von diesem allgemeinen Grundsatz gibt es allerdings zwei Ausnahmen, nach denen mehrere Leistungen als eine einheitliche Leistung zu behandeln sind: einerseits

- die komplexe einheitliche Leistung und andererseits
- die einheitliche Leistung bestehend aus Haupt- und Nebenleistung.

Das erkennende Gericht sieht gegenständlich die erste (komplexe einheitliche Leistung) als relevant an.

Eine derartige Leistung liegt vor, wenn zwei Leistungen so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufteilung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH 18.1.2018, C-463/16 „Stadion Amsterdam“).

Das Ineinandergreifen der Leistungen lässt die einzelnen Leistungen als Teil einer

Gesamtleistung erscheinen (vgl. VwGH 27.2.2001, 99/13/0161).

Die Kombination der Leistung ist für den Erwerb der Leistung ausschlaggebend.

Wie schon oben ausgeführt, ist dieser Sachverhalt gegenständlich unzweifelhaft gegeben – die Garage für die Feuerwehrfahrzeuge macht nur in Kombination mit dem restlichen Gebäude Sinn und umgekehrt genauso – es liegt also eine komplexe einheitliche Leistung vor.

Das streitgegenständliche Gebäude wird einerseits zur allgemeinen Verwendung (Verwaltungszwecken) und als Garage für die Feuerwehrfahrzeuge genutzt. Würde es sich hierbei um zwei getrennte Gebäude handeln, wäre das zu Verwaltungszwecken genutzte Gebäude als (unecht) steuerfreier Grundstücksumsatz zu behandeln und jenes Gebäude, welches für Garagierzwecken genutzt wird, mit dem Normalsteuersatz von 20%.

Gegenständlich handelt es sich allerdings um **einen** Gebäudekomplex, welcher von **einem Vermieter** an **einen Mieter** vermietet wird.

Steuersubjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091).

Sollte eine Leistungseinheit anzunehmen sein, so richten sich die umsatzsteuerlichen Folgen dieser einen (einzigen) Leistung nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. im Falle von Haupt- und Nebenleistung nach der Hauptleistung (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).

Bei einem entsprechend engen wirtschaftlichen Zusammenhang (zusammenhängende Betrachtung des gesamten Feuerwehrwesens) sind mehrere Einzelleistungen umsatzsteuerrechtlich als einheitliche Leistung zu beurteilen. Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein Teil die Hauptleistung bildet und ein anderer Teil als Nebenleistung anzusehen ist.

Gegenständlich dient die Nutzung des Gebäudes jedenfalls Zwecken des allgemeinen Feuerwehrwesens. Sie dient zu Lagerungszwecken der Uniformen und Schutzanzüge, zu Schulungszwecken und natürlich auch zum Unterstellen von jeder Feuerwehr zugehörigen Fahrzeugen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist nach Ansicht des erkennenden Gerichtes davon auszugehen, dass sich beide „Gebäudeteile“ gegenseitig bedingen. Da ein Feuerwehrwesen ohne die dazugehörigen Fahrzeuge nicht denkbar ist, ist hier eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Da die Fahrzeuge schlussendlich jedenfalls dazu dienen, die von den Feuerwehrmännern/frauen ausgeübte Tätigkeit zu ermöglichen, sind sie als Bestandteil des allgemeinen Feuerwehrwesens zu betrachten.

Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt – hier Verwaltung und Garage – ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei bzw. mehrere Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059).

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung leitet sich vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO ab. Gehören Leistungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zusammen, wird die so entstehende wirtschaftliche Einheit umsatzsteuerlich als **eine** Leistung behandelt (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/15/0048; Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Rz 34).

Für den Leistungsempfänger ist die Kombination der Leistungen ausschlaggebend.

Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher zwei oder mehr Elemente liefert (hier: vermietet) oder Handlungen vornimmt, die so **eng miteinander verbunden** sind, dass sie objektiv **eine einzige untrennbare** wirtschaftliche Leistung bilden, deren **Aufspaltung wirklichkeitsfremd** wäre (vgl. VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044).

Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistung anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150).

Zu den Verweisen der Beschwerdeführerin auf EuGH 6.7.2006, C-251/05, „Talacre Beach“ und VwGH 25.6.2014, 2010/13/0119 ist anzumerken, dass hier grundsätzlich von einheitlichen Leistungen auszugehen war (Wohnwagen und Einrichtung; Wohnung und Garage). Allerdings waren in diesen Fällen **nationale Ausnahmeregelungen zu beachten**, welche zu getrennten Umsatzsteuersätzen geführt haben.

Diese Ausnahmeregelungen sind grundsätzlich „eng“ auszulegen. Zum VwGH Erkenntnis wurde dargestellt, dass Autoabstellplätze oder Garagen nicht dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen und insofern den persönlichen Wohnbedürfnissen zu dienen.

Im Urteil des EuGH wurde angemerkt, dass der Grundsatz, dass die (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, in diesem Fall von dem Aufteilungsgebot verdrängt wurde.

Unter Beachtung dieser Ausführungen spielt es keine Rolle, ob die Vermietung der Garage als eigene Leistung – allerdings als Nebenleistung – zu beurteilen ist oder ob die Vermietung des Gebäudes eine Gesamtleistung darstellt.

Da die Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung jedenfalls teilt, kommt dies zu demselben Ergebnis – (unechte) steuerfreie Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es eine klare Rechtsprechung in Bezug auf das Vorliegen einer einheitlichen Leistung im Zusammenhang mit Gebäudeteilen noch nicht gibt, ist eine ordentliche Revision zuzulassen.

Linz, am 15. März 2022