

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. **az dk** in der Beschwerdesache der **Bf- Bff- und Bfff Dorf GmbH**, vertreten durch die **Confida St. Veit Wirtschaftstreuhand-GmbH, 9300 St. Veit**, gegen die Bescheide des Finanzamtes F **A Stadt** betreffend Umsatzsteuer 2009-2011 und betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2012

zu Recht erkannt:

**Ad Umsatzsteuer 2009 :** Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Gutschrift betragen:

114.658,11 € steuerpflichtige Entgelte 20%

22.931,62 € Umsatzsteuer (20%)

-28.238,50 € Vorsteuern

-5.306,88 € Gutschrift

**Ad Umsatzsteuer 2010:**

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Gutschrift betragen:

70.140,84 € steuerpflichtige Entgelte 20%

14.028,17 € Umsatzsteuer (20%)

-14.819,15 € Vorsteuern

-790,98 € Gutschrift

**Ad Umsatzsteuer 2011:** Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

77.948,22 € steuerpflichtige Entgelte 20%

3.011,53 € steuerpflichtige Entgelte 10%

15.589,64 € Umsatzsteuer (20%)

301,15 € Umsatzsteuer 10%

15.890,79 Summe Umsatzsteuer

-7.362,16 € Vorsteuern

8.528,63 € Zahllast

**Ad Umsatzsteuerfestsetzung 12/ 2012:** Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

49.637,40 € steuerpflichtige Entgelte 20%  
191,53 € steuerpflichtige Entgelte 10%  
9.927,48 € Umsatzsteuer (20%)  
19,15 € Umsatzsteuer 10%  
9.946,63 € Summe Umsatzsteuer  
-162,77 € Vorsteuern  
+301,95 € Vorsteuerberichtigung  
10.085,81 € Zahllast

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

## Entscheidungsgründe

### Ablauf des Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin (FN **12345** p) wurde im Oktober 2005 gegründet. Ihre alleinige Gesellschafterin ist die Gemeinde **Dorf**. Ihr Geschäftsgegenstand ist u.a. der Ankauf und die Vermietung von Grundstücken, insbesondere die Vermietung von Gebäuden für Schulzwecke und für Zwecke eines Kindergartens (Fragebogen Verf 15 , ausgefüllt 24.10.2005; Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005, Firmenbuchauszug **12345** p).

**Die Bf verzichtete mit Schreiben vom 24.10.2005** auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (Dauerbeleg im Akt des Finanzamtes betreffend die Bf).

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens strittig, ob bestimmte Subventionen im Zusammenhang mit der Sanierung und Errichtung von Schulgebäuden die Bemessungsgrundlage für die Miete des Schulgebäudes kürzen dürfen. Das Finanzamt verneint dies und hat deshalb die Umsatzsteurbemessungsgrundlagen entgegen den Steuererklärungen der Bf 2009 -2011 und 12/2012 erhöht.

### Der gegenständliche Mietvertrag vom 14.11.2005 lautet:

- I.) Mietgegenstand: Parzelle 182 KG ....mit der Volksschule und dem Kindergarten.
- II.) Mietdauer:....auf unbestimmte Zeit, kündbar zum 31.12. eines jeden Jahres unter Einhaltung einer einjährigen Frist.
- III.) Mietzins: Die Vertragsparteien vereinbarten einen Mietzins, der in Übereinstimmung mit den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2000 Rz 274 festgesetzt werde. Dieser müsse eine Höhe von 1,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7 EStG 1988 abzüglich eventueller Bedarfzuweisungen gem. § 12 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz aufweisen... Die Betriebskosten seien von der Mieterin zu tragen.
- IV.) ...

V.) Erhaltungspflichten der Mieterin: Die Mieterin hat den Mietgegenstand in ordnungsgemäßem Zustand übernommen. Die Mieterin verpflichtet sich, diesen Zustand zu erhalten, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und diesen nach Beendigung des Mietgegenstandes in gleich gutem Zustand zurückzustellen. Eine auch bei sorgsamster Behandlung eingetretene Abnutzung gilt mit dem Mietzins als abgegolten. Die Mieterin verpflichtet sich, den Mietgegenstand und sämtliche Einrichtungen zu warten und instand zu halten bzw zu erneuern. Kleinere Reparaturen gehen zu Lasten der Mieterin, größere Reparaturen und Instandhaltungen gehen zu Lasten der Vermieterin.

....“

Soweit der wesentliche Text des Mietvertrages.

**Im E-Mail des BMF vom 5. 11.2010 heißt es in Bezug auf eine andere steuerpflichtige Person:**

„Bedarfsszuweisungen der Länder nach § 11 Abs 1 FAG 2008, die von den Gemeinden an den ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet werden, dürfen von der nach RZ 274 zu ermittelnden Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Zuschüsse, die von Ländern, vom Bund oder von der EU für ein bestimmtes Bauvorhaben gewährt werden, kürzen die Bemessungsgrundlage nur, wenn der ausgegliederte Rechtsträger Empfänger der Förderung (Zuschussberechtigter) ist. Von der Gemeinde an den ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitete Bedarfsszuweisungen bzw weitergeleitete Förderungen (echte, nicht steuerbare Zuschüsse), stellten keine umsatzsteuerpflichtige Mietzinsvorauszahlung dar“.

**in einem Schreiben des BMF an den Österreichischen Städtebund, Landesgruppe Kärnten, vom 13.3.2014 heißt es:**

„Für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage im Rahmen der UStR RZ 274 dürfen nach dieser Bestimmung Bedarfsszuweisungen der Länder nach § 12 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2001 bzw § 11 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2005, die von den Gemeinden an die ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet werden, abgezogen werden. Gem. § 14 Abs 1 lit b iVm Abs 3 Kärntner Schulbaufondsgesetz werden die Mittel des Kärntner Schulbaufonds durch jährliche Beiträge der Gemeinden iHv 55 Prozent des jährlichen Finanzerfordernisses aufgebracht, wobei diese Beiträge vom Land von den Ertragsanteilen der Gemeinden an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben einzubehalten sind. Derartige Kostenbeiträge der Gemeinden sind allerdings von Bedarfsszuweisungen nach § 12 Abs 1 FAG 2001 und § 11 Abs 1 FAG 2005 ( wie auch nach § 11 Abs 1 FAG 2008) zu unterscheiden. Daher pflichtet die Fachabteilung der rechtlichen Beurteilung durch das Finanzamt ....bei, dass nach dargelegter Sachverhaltslage keine Bedarfsszuweisungen der Länder iSd UStR RZ 274 vorliegen. Generell sei angemerkt, dass der Anlassfall derzeit beim Bundesfinanzgericht anhängig ist und das Urteil daher abzuwarten ist.“

**Für das Jahr 2009 erklärte** die Bf einen Umsatz von 114.658,11 €, darunter Mieterträge 20% von 39.852,84 € (Jahresabschluss 2009; Umsatzsteuererklärung 2009)

**Für das Jahr 2010 erklärte** die Bf einen Umsatz von 70.140,84 €, darunter Mieterträge 20% von 39.925,15 € (Umsatzsteuererklärung 2010; Jahresabschluss 2010).

**Für das Jahr 2011 erklärte** die Bf einen Umsatz von 80.959,75 €, darunter Mieterträge 20% von 39.745,32 € (Umsatzsteuererklärung 2011; Jahresabschluss 2011).

**Für das Jahr 2012 erklärte** die Bf einen Umsatz von 88.167,93 €, darunter Mieterträge 20% von 39.750 € (Umsatzsteuererklärung 2012; Jahresabschluss 2012).

#### **BP-Bericht vom 3.7.2013:**

Die Gesellschafterin (Gemeinde) habe der Bf das Schulgebäude samt Kindergarten samt Grundstück ins Eigentum übertragen. Die Bf sei mit Gemeinderatsbeschluss verpflichtet worden, eine Generalsanierung der Immobilie durchzuführen.

Die Bf habe der Gesellschafterin diese Immobilie mit Mietvertrag vom 14.11.2005 vermietet.

Gemäß dem Mietvertrag (Punkt III) werde das Mietentgelt wie folgt berechnet: Die Miete habe 1,5% der einkommensteuerlichen AfA-Bemessungsgrundlage (ohne § 3 Abs 1 Z 6 EStG 1988) zu betragen. Bei diesem Mietvertrag sei auf die UStR Rz 274 Bezug genommen worden.

#### **Die UStR Rz 274 laute:**

***...Die ausgegliederten Rechtsträger (Anm. des Gerichtes: darunter auch die Bf) hätten das Recht, von den auf diese Weise ermittelten Beträgen neben den Bedarfszuweisungen der Länder nach § 12 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2001 bzw § 11 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2005, die von den Gemeinden an die ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet worden seien, alle anderen öffentlichen Förderungen (Zuschüsse), die von den Ländern, vom Bund oder von der EU für ein bestimmtes Bauvorhaben gewährt worden seien, abzuziehen.“***

Das Finanzamt erklärte (TZ 1 BP-Bericht):

Generell alle Förderungen und Zuschüsse würden die Mieten-Berechnungsgrundlage kürzen, die auch aus einkommensteuerrechtlicher Sicht die Anschaffungs- und Herstellungskosten kürzen würden. Dies setzte voraus, dass der ausgegliederte Rechtsträger auch tatsächlich der Förderungswerber bzw Förderungsempfänger (Zuschussberechtigter) sei. Zuschussberechtigter bei Fördermitteln aus dem Schulbaufonds sei jedoch nur der jeweilige gesetzliche Schulerhalter (Gemeinde). Bloß weitergeleitete Zuschüsse und Förderungen (außer weitergeleitete Bedarfszuweisungsmittel-weil direkt in UStR 2000 RZ 274 angeführt) kürzten die AfA-Bemessungsgrundlage und daher auch die Mietenberechnungsgrundlage nicht.

Zuschüsse, die von der Gemeinde selbst oder von einer anderen Gemeinde an den ausgegliederten Rechtsträger der Gemeinde gewährt werden, seien nicht abziehbar. Dasselbe gelte zB für Zuschüsse eines eigenständigen Fonds, auch wenn dieser Fonds

aus Mitteln der Länder oder des Bundes gespeist werde (Scheiner/Kolacny/Caganek, Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 2 Anm. 447/1, Stichwort „Zuschüsse“).

Durch das Finanzamt werde daher entsprechend dem Punkt III vorletzter Absatz des Mietvertrages die bisher zu gering berechnete Miete nachverrechnet. Daraus ergebe sich die Umsatzerhöhung beginnend ab dem Veranlagungsjahr 2009 von 17.625 € jährlich (TZ 1 BP-Bericht) Soweit der BP-bericht.

Die Bf hat im Wesentlichen im Einvernehmen mit der Gemeinde die Mietenbemessungsgrundlage betreffend das Volksschulgebäude um die Schulbaufondsmittel von 1.175.000 €, eine Subvention des Schulbaufonds, gekürzt. Das Finanzamt machte diese Kürzung rückgängig und erhöhte die USt-Bemessungsgrundlage im Zusammenhang mit der Vermietung des Schulgebäudes um 1,5% von 1.175.000 €, d.s. 17.625 €. Die von der Bf verlangte Miete für den Kindergarten (5.244,40 €) und für die beweglichen Wirtschaftsgüter (14.258,13 €) ließ das Finanzamt unbeanstandet (Berechnung des Prüfers im Arbeitsbogen „Berechnung Miete VS, Kindergarten“).

**Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.7.2013** : Das Finanzamt brachte vor, dass Schulbaufondsmittel bei der Mietenberechnung nicht abziehbar seien.

#### **Beschwerde vom 31.7.2013:**

**Die Bf erhab Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2012. Sie begründete ihre Beschwerde wie folgt:**

Infolge der Mittel aus dem Schulbaufonds (§ 14 Kärntner Schulbaufondsgesetz) sei die AfA-Bemessungsgrundlage zu mindern. Die Rechtsansicht, dass die Zuschussmittel aus dem Schulbaufonds nur dann die Bemessungsgrundlage für die AfA kürzen dürfen, wenn der ausgegliederte Rechtsträger (hier die Bf) Zuschussberechtigter sei, sei unrichtig.

Abnutzbares Anlagevermögen sei mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten , vermindert um die AfA, anzusetzen. Bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von steuerfreien Subventionen angeschafft oder hergestellt worden seien, seien nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusehen (§ 6 Z 1 und Z 10 EStG 1988).

Die steuerfreien Mittel des Schulbaufonds seien Subventionen. Die AfA-Bemessungsgrundlage sei daher um diese Zuschüsse zu mindern.

Dieses Problem gebe es hauptsächlich in Kärnten, weil nur hier ein Schulbaufonds eingerichtet sei. In den meisten anderen Bundesländern würden die Schulen direkt über Bedarfszuweisungen gefördert werden. In wirtschaftlicher Betrachtung sei es geboten, den gleichen Sachverhalt auch gleich zu behandeln. In allen anderen Bundesländern könne bei gleichem Sachverhalt die Bemessungsgrundlage für die AfA im Zusammenhang mit Ausgliederungen gem. Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 (Anm. des Gerichtes: Diese gesetzliche Bestimmung ist im gegenständlichen Fall nicht einschlägig) errechnet werden.

Die Bf beantragte, die Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen wieder abzuschreiben .

**Mit Schreiben vom 14.8.2013** wurde durch den Prüfer bestätigt, dass die Schulbaufondsmittel gem. § 14 Kärntner SchulbaufondsG durch die Gemeinde an die Bf weitergeleitet worden seien. Zuschüsse , die von Ländern, vom Bund oder von der EU für ein bestimmtes Bauvorhaben gewährt werden würden, kürzten die Bemessungsgrundlage nur, wenn der ausgegliederte Rechtsträger Empfänger der Förderung sei.

Hinsichtlich eines angeblichen Gesprächs des steuerlichen Vertreters mit dem ehemaligen Leiter der Umsatzsteuerabteilung im BMF könne der Prüfer nicht Stellung nehmen, da es keine Aufzeichnungen über den Inhalt dieses Gesprächs gebe. Aus der Sicht der BP könne der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt sein, wenn man im Detail den Gesprächsinhalt nicht mehr kenne, um diesen beurteilen zu können. Bei bedeutsamen Rechtsfragen sei es üblich, Aktenvermerke zu fertigen, die man nachweislich den Gesprächsteilnehmern zur Kenntnis bringe.

**Im Vorlagebericht Verf 46 brachte das Finanzamt vor:**

Strittig sei, ob die von der Gemeinde an den ausgegliederten Rechtsträger weitergeleiteten Schulbaufondsmittel die AfA-Bemessungsgrundlage und davon abgeleitet die Miete iSd RZ 274 UStR mindern oder ob dies nur für solche Zuschüsse gelte, hinsichtlich derer der ausgegliederte Rechtsträger selbst Empfänger der Förderung (Zuschussberechtigter) sei.

Für die Frage, ob eine Miete zwischen Gemeinde und ausgegliedertem Rechtsträger der Höhe nach fremdüblich sei, komme es rechtlich nicht unmittelbar auf die ertragsteuerlichen Bestimmungen über Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw die AfA-Bemessungsgrundlage an. Es werde beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

**In einem Telefongespräch teilte der Prüfer dem Richter am 25.8.2016 mit :** Die Höhen der Mieten im Kärntner Schulwesen würden üblicherweise in Steuerberatungskanzleien berechnet werden (**StB GmbH, F A, Dr. SteuB GmbH, Dorf2, Steuerb, Stadt2/Land**) . Der Geschäftsführer der steuerlichen Vertreterin der Bf, Herr Dr. **Hermann Huber**, sei der einzige, der sich nicht an die Vorgaben des BMF halten wolle (AV vom 25. 8.2016).

**In ihrem Schreiben vom 18.10.2016** zog die steuerliche Vertreterin ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**I.) Feststellungen und deren Begründung:**

**1.) Sanierung des Kindergartens und der Volksschule:**

Die einzige Gesellschafterin der Bf ist die Gemeinde.

Die Gemeinde übertrug der Bf das Grundstück mit dem Kindergarten und der Volksschule ins Eigentum. Die Gemeinde verpflichtete die Bf, die Gebäude auf diesem Grundstück einer Generalsanierung zu unterziehen (BP-Bericht, TZ 1). Die Bf kam dieser Verpflichtung nach und vermietete sodann dieses Grundstück der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang erhielt die Bf Subventionen, von welchen strittig ist, ob

sie die Mietenberechnungsgrundlage kürzen dürfen. Die Bf hat der Gemeinde das Grundstück mit dem Kindergarten und der Volksschule ab dem Jahr 2005 jahrelang (jedenfalls auch in den Jahren 2009-2012) vermietet. Die strittigen Subventionen waren die Subventionen des Kärntner Schulbaufonds an die Gemeinde zum Zwecke der Sanierung des Schulgebäudes, die durch die Gemeinde der Bf weitergeleitet worden sind, weil die Bf mit den Kosten der Sanierung des Schulgebäudes belastet war. Die Bf hat noch andere Subventionen als Bedarfszuweisungen des Landes erhalten, um die Sanierungskosten des Schulgebäudes bezahlen zu können, die im vorliegenden Fall nicht strittig sind (Vermerk des Prüfers im Arbeitsbogen „Berechnung Miete VS, Kindergarten“).

## **2.) Mietzins:**

### **a.) Höhe:**

Die Bf vereinbarte mit der Gemeinde einen Mietzins in folgender Höhe:

„ Die Vertragspartner vereinbaren einen Mietzins , der in Übereinstimmung mit den UStR 2000 RZ 274 festgesetzt wird. Dieser muss eine Höhe von 1,5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 7 EStG 1988 abzüglich eventueller Bedarfszuweisungen gem. § 12 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz aufweisen. Die Betriebskosten sind von der Mieterin zu tragen.“ (Mietvertrag vom 14.11.2005, Punkt III.)

**Randziffer 274 der UStR 2000 lautet:**

**Der wesentliche Text der UStR 274 lautet:**

*„Ein Mietverhältnis zwischen einer Gebietskörperschaft und einem ihrer ausgegliederten Rechtsträger ( Anm. des Gerichtes: die Bf ist ein ausgegliederter Rechtsträger der Gemeinde) werde unter folgenden Voraussetzungen anerkannt:*

“....

( Anm. des Gerichtes: Zum Mietentgelt führen die UStR aus:)

*-Bei der Übertragung eines bereits bestehenden Gebäudes seien pro Jahr mindestens 1,5% des Wertes anzusetzen, der einkommensteuerrechtlich (ohne § 3 Abs 1 Z 6 EStG 1988) als Afa-Bemessungsgrundlage gelte.*

...

**Von den auf diese Weise ermittelten Beträgen dürfen nach Ansicht des BMF die ausgegliederten Rechtsträger von Gemeinden neben den Bedarfszuweisungen der Länder nach § 12 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2001 bzw § 11 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2005, die von den Gemeinden an die ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet worden seien, alle anderen öffentlichen Förderungen (Zuschüsse) , die von den Ländern, vom Bund oder von der EU für ein bestimmtes Bauvorhaben gewährt worden seien, abziehen.“**

Soweit der wesentliche Teil der UStR RZ 274.

Ausgehend von Punkt III des Mietvertrages und in Anlehnung an die UStR des BMF (RZ 274) legten die Bf und die Gemeinde einvernehmlich die Mietzinse wie folgt fest:

10.700 € Jahresmiete Volksschule (VS) in den Jahren 2009-2012

5.244,40 € Jahresmiete Kindergarten (KG) in den Jahren 2009-2012

14.258,13 Jahresmiete bewegliche Anlagegüter VS, KG, Bibliothek 2009-2012

**30.202,53 €** Jahresmiete 2009-2012 betreffend VS, KG und Bibliothek (Aktenvermerk des Prüfers im Arbeitsbogen „Berechnung Miete VS, Kindergarten“).

Die hier strittige Jahresmiete für die Volksschule (VS) ermittelten die Parteien des Mietvertrages einvernehmlich wie folgt:

1.887.259,80 € Anschaffungs-und Herstellungskosten VS abzüglich nicht str.

Subventionen

-1.175.000 € str. Subventionen nach § 14 Kärntner Schulbaufondsgesetz,

**712.259,8 €** Mietenbemessungsgrundlage nach der Ansicht der Bf und der Gemeinde davon 1,5%: 10.700 € : jährliche Miete, auf die sich die Bf und die Gemeinde (Mieterin) geeinigt haben (Aktenvermerk des Prüfers im Arbeitsbogen „Berechnung Miete VS, Kindergarten“).

Die gesamten, in den Jahren 2009-2012 erwirtschafteten Umsätze der Bf aus Vermietungen und anderen Tätigkeiten betrugen (Umsatzsteuererklärungen 2009-2012):

114.658,11 € 2009

70.140,84 € 2010

80.959,75 € 2011

88.167,93 € 2012

**b.) Scheingeschäft? Motiv (subjektive Tatseite) der Parteien des Mietvertrages für die Vereinbarung gerade dieser Höhe des Mietzinses betreffend Volksschule :**

**aa.) negative Feststellungen:**

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Parteien des Mietvertrages Unentgeltlichkeit vereinbart haben und nur zum Schein ein symbolisches Entgelt vereinbart haben.

Es kann auch nicht festgestellt werden, dass das Motiv der Parteien für die nach Ansicht des Finanzamtes zu stark verbilligte Vermietung des Schulgebäudes in der Gesellschafterposition der Gemeinde liegt,

dh,

es kann nicht festgestellt werden, dass

die Bf der Gemeinde das Schulgebäude nicht zur Verfügung gestellt hat, um Einnahmen zu erzielen, und

es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf der Gemeinde das Schulgebäude zur Verfügung gestellt hat, um der Gemeinde einen nicht marktüblichen Vorteil zuzuwenden.

**bb.) Diese negativen Feststellungen werden wie folgt begründet:**

Auch das Finanzamt spricht in seinem Vorbringen nicht von einem Scheinentgelt. Auch aus den vorliegenden Beweismitteln lässt sich kein Verdacht auf das Vorliegen eines nur zum Schein vereinbarten Entgeltes erkennen.

Die Parteien des Mietvertrages wollten in Bezug auf die Vereinbarung des Mietzinses nichts anderes als keinen Streit mit der Finanzverwaltung; dies ist daraus zu schließen, dass sie sich bei der Vereinbarung der Höhe der Miete grundsätzlich den Umsatzsteuerrichtlinien, RZ 274 unterworfen haben (siehe Punkt III des Mietvertrages, in welchem auf die RZ 274 UStR Bezug genommen worden ist).

Die Parteien haben einen Mietvertrag mit einem einvernehmlich festgelegten Entgelt abgeschlossen. Die Parteien haben in Punkt III des Mietvertrages das Mietentgelt grundsätzlich vereinbart, wobei sie sich grundsätzlich an den Umsatzsteuerrichtlinien des BMF (RZ 274) orientiert haben. Sie haben das Mietentgelt grundsätzlich so berechnet wie es in den UStR (Rz 274) vorgeschlagen wird (1,5% der Anschaffungs- und Herstellungskosten, wobei von den Anschaffungs- und Herstellungskosten Subventionen abgezogen werden ) Sie haben lediglich die Umsatzsteuerrichtlinien in einem Teilbereich in denkmöglicher Weise anders ausgelegt als das Finanzamt:

Der von den Parteien des Mietvertrages und dem Finanzamt unterschiedlich ausgelegte Absatz der UStR (RZ 274) lautet:

**„Von den auf diese Weise ermittelten Beträgen dürfen ausgegliederte Rechtsträger von Gemeinden neben den Bedarfsszuweisungen der Länder nach § 12 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2001 bzw § 11 Abs 1 Finanzausgleichsgesetz 2005, die von den Gemeinden an die ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet werden, alle anderen öffentlichen Förderungen (Zuschüsse), die von den Ländern, vom Bund oder von der EU für ein bestimmtes Bauvorhaben gewährt werden, abziehen.“**

Strittig ist zwischen dem Finanzamt und der Bf, ob die Subventionen, die durch den Kärntner Schulbaufonds der Gemeinde für die Sanierung des Schulgebäudes bezahlt worden sind, und die damals durch die Gemeinde an die Bf weitergeleitet worden sind, weil die Bf mit den Sanierungskosten des Schulgebäudes belastet war, gemäß Rz 274 UStR von der Mietenberechnungsgrundlage abgezogen werden dürfen.

Jedenfalls ist der Schulbaufonds nicht ident mit dem Land Kärnten . Die Mittel dieses Fonds und damit auch die strittigen Subventionen wurden zu einem Anteil von 45 % vom Land Kärnten und zu einem Anteil von 55 % von den Gemeinden finanziert (§ 14 Schulbaufondsgesetz). Der Anteil der Gemeinden stammt aus den Einnahmen aus den gemeinschaftlichen Bundesabgaben, die durch den Bund an die Gemeinden weitergeleitet werden (§ 14 leg.cit).

Es ist nicht einzusehen, warum einerseits nach der Ansicht des BMF Bedarfsszuweisungen der Länder an die Gemeinden, die durch die Gemeinden an deren ausgegliederte Rechtsträger weitergeleitet werden, um den ausgegliederten Rechtsträgern die Tragung der Investitionskosten betreffend die Schulgebäude zu ermöglichen, von der Mietenberechnungsgrundlage abgezogen werden sollen, warum ebenso alle

Subventionen, die von den Ländern, vom Bund oder von der EU für ein Bauvorhaben betreffend die Schulen gewährt werden, ebenso von der Mietenberechnungsgrundlage abgezogen werden können , während andererseits eine Subvention des Kärntner Schulbaufonds an die Gemeinde, die durch die Gemeinde an den ausgegliederten Rechtsträger (Bf) weitergeleitet wurde, damit die Bf das Bauvorhaben finanzieren konnte, um dessentwillen die Subvention überhaupt ursprünglich an die Gemeinde bezahlt worden ist, nicht abziehbar sein soll. Ob die Subvention direkt für den ausgegliederten Rechtsträger, der mit den Kosten der Sanierung des Schulgebäudes belastet war, bestimmt war oder , wie im vorliegenden Fall, für die Gemeinde bestimmt war und durch die Gemeinde an den ausgegliederten Rechtsträger (Bf) weitergeleitet worden ist, macht keinen erkennbaren wesentlichen Unterschied zu den Bedarfszuweisungen der Länder, die ebenso an die Gemeinden bezahlt worden sind und durch die Gemeinden an die ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet worden sind.

Die Bf hat somit im Einvernehmen mit der Gemeinde die als Vertragsgrundlage vereinbarte RZ 274 der UStR, die den Charakter einer Empfehlung des BMF hat, in einer denkmöglichen Weise ausgelegt, indem sie die strittige Subvention des Schulbaufonds von der Mietenberechnungsgrundlage abgezogen hat und dadurch einen entsprechend niedrigeren Mietzins ermittelt hat. Allein dies ist der Grund für die Höhe der Miete, die zwischen den Parteien des Mietvertrages vereinbart und bezahlt worden ist. Dieser Sachverhalt lässt keinen Grund für die Feststellung eines nur zum Schein vereinbarten Entgeltes und auch keinen Grund für die Feststellung erkennen, dass das Motiv für die angeblich (nach Ansicht des Finanzamtes) stark verbilligte Leistung in der Gesellschafterposition der Gemeinde liege. Diese Vorgänge (Vereinbarung der RZ 274 UStR als Vertragsgrundlage, einvernehmliche Auslegung dieser RZ 274 durch die Parteien) lassen erkennen: Die Bf wollte der Gemeinde im Zusammenhang mit der Überlassung des Gebäudes keinen nicht marktüblichen Vorteil zuwenden. Die Parteien des Mietvertrages beabsichtigten bei der einvernehmlichen Festlegung des Mietzinses i.S. der UStR (RZ 274) vielmehr nichts anderes, als sich an die Umsatzsteuerrichtlinien des BMF zu halten, um keinen Konflikt mit dem Finanzamt zu haben, wobei sie diese unverbindlichen Richtlinien in denkmöglicher Weise ausgelegt haben.

**cc.)** Es kann daher nicht festgestellt werden,

- dass die Überlassung der Liegenschaft durch die Bf an die Gemeinde nicht deshalb erfolgte, um Einnahmen zu erzielen, und

es kann daher auch nicht festgestellt werden,

dass die Überlassung der Liegenschaft durch die Bf an die Gemeinde erfolgt ist, um der Gemeinde einen nicht marktüblichen Vorteil zuzuwenden.

**dd.)** Aus diesen Gründen , sowie auf Grund des Mietvertrages und seiner tatsächlichen Durchführung (Bezahlung des Mietentgeltes, Überlassung der Immobilie) war die zwischen den Parteien vereinbarte Miete für die Volksschule (Punkt III des Mietvertrages) eine echte, ernst gemeinte Gegenleistung der Gemeinde für die Überlassung des

Schulgebäudes durch die Bf . Die Bf hat das Schulgebäude zur jahrelangen Vermietung seit 2005 genutzt (Mietvertrag, Jahresabschlüsse 2008-2012, Steuererklärungen 2009-2012).

**ee.)** Eine Subventionierung des Mietentgeltes dergestalt, dass die Bf zusätzlich zum Mietentgelt, das die Gemeinde bezahlt hat, noch von dritter Seite eine Subvention erhalten hat, um das Mietentgelt niedrig halten zu können, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Die strittige Subvention des Schulbaufonds an die Gemeinde, die die Gemeinde an die Bf weiterleitete, weil die Bf mit den Sanierungskosten des Schulgebäudes belastet war, war zur Unterstützung der Durchführung der Sanierungsarbeiten des Schulgebäudes gedacht.

#### **ff.)selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit**

Die Bf hat ihre Tätigkeiten (Vermietung des Schulgebäudes u a. nicht str. Tätigkeiten) selbstständig ausgeübt . Dies ist nicht strittig.

Ein Schulgebäude wie das gegenständliche Volksschulgebäude, das tatsächlich als Schulgebäude verwendet wird, dient keiner privaten Nutzung. Die Vermietung dieses Schulgebäudes durch die Bf, eine GmbH, hat jedenfalls auch nichts mit einer hoheitlichen Nutzung zu tun . Die Nutzungsüberlassung dieses Gebäudes gegen Entgelt indiziert daher das Vorliegen einer selbstständigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf.

Eine bloß gelegentlich ausgeübte Vermietungstätigkeit in Bezug auf das Schulgebäude liegt jedenfalls nicht vor. Das Schulgebäude wird seit Beginn der Laufzeit des Mietvertrages im Jahr 2005 schon seit vielen Jahren und jedenfalls auch in den Jahren des Streitzeitraumes vermietet (Umsatzsteuererklärungen der Bf betreffend den Streitzeitraum; Jahresabschlüsse 2008-2012, TZ 1 BP-Bericht). Eine nachhaltige, der Einnahmenerzielung dienliche Tätigkeit wird daher in Bezug auf das Schulgebäude festgestellt.

Es ist auch nicht strittig, dass auch die Vermietung des Schulgebäudes durch die Bf an die Gemeinde von Anfang an im Rahmen des Unternehmens (i.e. einer wirtschaftlichen Tätigkeit) der Bf erfolgt ist. Dies ergibt sich konkludent aus dem Verhalten des Finanzamtes, das darin bestanden hat, die Miete des Schulgebäudes für zu gering zu erachten und deshalb die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in Höhe der Differenz zwischen der vom Finanzamt für fremdüblich erachteten Miete und der tatsächlichen Miete des Schulgebäudes zu erhöhen. Wäre das Finanzamt der Ansicht gewesen, dass die Vermietung des Schulgebäudes von Anfang an nichts mit der unternehmerischen Tätigkeit der Bf zu tun gehabt hätte, hätte das Finanzamt von Anfang an diese Vermietung nicht der Umsatzsteuer kraft Leistung unterworfen und in diesem Zusammenhang auch keinen Vorsteuerabzug zugelassen. Das Finanzamt hat jedoch den Vorsteuerabzug aus der Sanierung des Schulgebäudes zum Abzug zugelassen und es hat auch die Vermietung des Gebäudes von Anfang an kraft Leistung und nicht etwa nur kraft Rechnungslegung besteuert. Dies spricht für die Richtigkeit der Annahme, dass das Finanzamt die Vermietung des Schulgebäudes von Anfang an als unternehmerische Tätigkeit angesehen hat.

Das Finanzamt hat auch nicht behauptet, dass die Vermietung des Volksschulgebäudes außerhalb der unternehmerischen Tätigkeit der Gemeinde erfolgt sei.

Das Finanzamt hat auch nicht behauptet, dass die Vermietung des Schulgebäudes eine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke i.S. eines Verwendungseigenverbrauchs darstelle. Dies wäre angesichts der Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung auch nicht richtig gewesen.

Es ist somit jedenfalls nicht strittig, dass auch die Vermietung des Schulgebäudes durch die Bf an die Gemeinde von Anfang an im Rahmen der selbstständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten (i.e. unternehmerischen Tätigkeiten) der Bf erfolgt ist.

Die vorliegenden Beweismittel legen auch nicht das Gegenteil nahe: Das Schulgebäude wird seit 2005 gegen Entgelt zur Nutzung überlassen. Das ist eine Nutzung des Gebäudes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Es gibt auch keinen Anhaltspunkt für mangelnde Selbstständigkeit der Bf.

Das Finanzamt hat lediglich sinngemäß behauptet, dass die Höhe des Mietzinses nicht marktüblich sei (Vorlagebericht vom 24.9.2013). Dies alleine wäre, selbst wenn diese Behauptung des Finanzamtes richtig wäre, kein ausreichender Grund für die Richtigkeit der Annahme, dass die Vermietung des Schulgebäudes keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der MWSt-RL sei.

Im Ergebnis hat somit jedenfalls die Bf auch die Vermietung des Schulgebäudes im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit selbstständig ausgeübt.

### **c.) Entspricht die Höhe der Miete des Volksschulgebäudes einem Fremdvergleich?**

Dies ist die einzige Streitfrage in diesem Verfahren (BP-Bericht, Vorlagebericht, Berufungsschriftsatz).

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Jahresmiete betreffend die VS in Höhe von 10.700 € einem Fremdvergleich nicht standhalte. Nach der Ansicht des Finanzamtes sei die Miete betreffend die VS um 17.625 € niedriger als eine fremdübliche Jahresmiete (BP-Bericht, Vorlagebericht Verf 46).

Das Finanzamt berechnete die seiner Ansicht nach fremdübliche Miete der VS wie folgt:

1.887.259,80 € Anschaffungs- und Herstellungskosten VS abzügl. nicht str. Subventionen davon 1,5%: 28.400 € fremdübliche Miete nach der Ansicht des Finanzamtes.

Das Finanzamt zog somit bei der von ihm für fremdüblich erachteten Mietenberechnung die strittige Subvention des Schulbaufonds nicht von der Mietenbemessungsgrundlage ab und ermittelte daher eine höhere Miete, die es für fremdüblich hielt.

Daher erhöhte das Finanzamt die jährliche Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um 17.625 €.

Diese Berechnung ist nur insoweit strittig, als die Bf bei ihrer Mietenberechnung von den nicht str. Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich der nicht str. Subventionen (1.887.259,80 €) zum Unterschied von der Berechnung des Finanzamtes auch noch die

strittigen Subventionen des Kärntner Schulbaufonds (1,175.000 €) abgezogen hat und erst von der dadurch entstehenden Differenz 1,5% als Miete errechnet hat.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes entspricht die von den Parteien des Mietvertrages vereinbarte Miete (Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich nicht strittiger Subventionen abzüglich der Subventionen des Schulbaufonds, davon 1,5%) jedoch einem Fremdvergleich, wie die nachstehenden Ausführungen zeigen:

**Die Parteien brachten zu diesem Thema wie folgt vor:**

**Die Bf brachte vor (Beschwerde vom 31.7.2013):**

Das gegenständliche Problem gebe es hauptsächlich in Kärnten, weil nur hier ein Schulbaufonds eingerichtet sei. In den meisten anderen Bundesländern würden die Schulen direkt über Bedarfsszuweisungen gefördert werden. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei es geboten, den gleichen Sachverhalt auch gleich zu behandeln.

**Der Prüfer teilte mit (Telefongespräch vom 25.8.2016):** Die Höhen der Mieten (Anmerkung des Gerichtes: damit waren die Mieten im Schulwesen gemeint) würden üblicherweise von Steuerberatungskanzleien (**StB GmbH, F A; Dr. SteuB GmbH Dorf2, Steuerb + Steuerbe KG 678910 Stadt2**) berechnet. Die **Confida GmbH St. Veit**, vertreten durch ihren Geschäftsführer **Dr Huber** sei die einzige Steuerberatungsgesellschaft, die sich nicht an die Vorgaben des BMF halten wolle.

Aus diesen Darstellungen folgt:

Bei der Vermietung von Schulgebäuden in Österreich wird die Miete üblicherweise grundsätzlich nach den UStR 2000, Rz 274 errechnet, Dh, es wird grundsätzlich von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Käufers, Errichters oder Sanierers der Schulgebäude (ausgegliederter Rechtsträger) die Gesamtheit der Bedarfsszuweisungen der Länder abgezogen, die an die Gemeinden bezahlt worden sind und durch die Gemeinden an den Errichter oder Sanierer weitergeleitet wurden. 1,5% des Differenzbetrages entspricht der Miete, die die Gemeinde ihrem ausgegliederten Rechtsträger zu bezahlen hat. So wird idR die Miete in allen anderen Bundesländern mit Ausnahme von Kärnten ermittelt (Beschwerdevorbringen, unbestritten).

Auch in Kärnten wird die Miete von Schulgebäuden, die die ausgegliederten Rechtsträger (Errichter, Sanierer oder Erwerber der Schulgebäude) der Gemeinden von den Mieterinnen, den Gemeinden, erhalten, grundsätzlich in gleicher Weise berechnet. Allerdings werden die Anschaffungs-, Errichtungs-, oder Sanierungskosten der Schulgebäude, mit denen die ausgegliederten Rechtsträger in Kärnten belastet werden, nicht nur durch Bedarfsszuweisungen der Länder gefördert, sondern auch durch Subventionen des Kärntner Schulbaufonds, der zu 45% vom Land, und zu 55 % von den Gemeinden aus Mitteln des Finanzausgleiches finanziert wird (§ 14 Kärntner Schulbaufondsgesetz). Der Schulbaufonds zahlt die Subventionen zur Förderung der Errichtung oder Anschaffung der Schulgebäude an die Gemeinden, die diese Mittel an den

jeweiligen Errichter oder Erwerber der Schulgebäude (ausgegliederter Rechtsträger der Gemeinde) weiterleiten.

Üblicherweise ziehen die meisten ausgegliederten Rechtsträger in Kärnten die Subventionen des Schulbaufonds nicht von der Mietenbemessungsgrundlage (idR: Anschaffungs – oder Herstellungskosten) ab, weil sie von den jeweiligen Finanzämtern dahingehend informiert worden sind, dass dies nicht im Sinne der UStR 2000, RZ 274 sei. Lediglich ein kleiner Teil der ausgegliederten Rechtsträger, vertreten durch die **Confida St. Veit GmbH**, zieht auch die Subventionen des Schulbaufonds von der Mietenberechnungsgrundlage ab (telefonische Auskunft des Prüfers vom 25.8.2016).

#### **Hiezu wird bemerkt:**

Es ist grundsätzlich marktüblich, die Mieten im Schulwesen iS. der UStR 2000 RZ 274 zu berechnen, weil sich die meisten Mietvertragsparteien in Österreich, die Schulgebäude mieten und vermieten, daran halten. Die Mieten im Schulwesen werden daher in Österreich üblicherweise wie folgt berechnet:

Anschaffungs- und Herstellungskosten  
abzüglich Bedarfsszuweisungen (Subventionen) der Länder an die Gemeinden für Zwecke des Schulbaus , der Anschaffung oder Sanierung von Schulgebäuden,  
die durch die Gemeinden an die ausgegliederten Rechtsträger der Gemeinden weitergeleitet werden, weil die ausgegliederten Rechtsträger mit den Kosten der Anschaffung, Errichtung oder Sanierung der Schulgebäude belastet worden sind. 1,5% der so ermittelten Differenz entspricht der üblichen Miete im Schulwesen.

Soweit die Subventionen nicht durch Bedarfsszuweisungen der Länder , sondern durch den Kärntner Schulbaufonds finanziert werden (hiebei handelt es sich um eine Kärntner Besonderheit, die es in den anderen Bundesländern nicht gibt, in welchen die Subventionen laut dem unwidersprochenen Beschwerdevorbringen nur durch Bedarfsszuweisungen der Länder erfolgen), kommt es zu folgendem Ablauf: Die Mittel des Fonds werden durch die Gemeinden (zu 55% über Mittel, die die Gemeinden aus dem Finanzausgleich erhalten) und durch das Land Kärnten (zu 45%) finanziert. Die Fondsmittel werden zur Finanzierung des Schulbaus , der Sanierung eines Schulgebäudes oder der Anschaffung von Immobilien im Bereich des Schulwesens an eine Gemeinde bezahlt, die diese Mittel an ihren ausgegliederten Rechtsträger weitergibt, der mit den Kosten des Schulbaus, der Sanierung oder der Anschaffung der Schulimmobilie belastet war.

Diese Subventionen des Schulbaufonds werden von den meisten Vermietern im Kärntner Schulwesen nicht von der Mietenberechnungsgrundlage abgezogen, weil die meisten Vermieter sich insoweit an Rechtsauskünfte der Finanzämter halten, wonach der Abzug dieser Subventionen von der Mietenbemessungsgrundlage nicht im Sinne der RZ 274 der UStR sei (AV über Telefonat mit dem Prüfer vom 25.8.2016).

**Hiezu wird bemerkt:** Gleichgültig, ob es sich um eine Bedarfsszuweisung des Landes an die Gemeinde, die durch die Gemeinde an ihren ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet wird, damit dieser die Anschaffung, Errichtung oder Sanierung eines Schulgebäudes finanzieren kann oder um eine Subvention des Kärntner Schulbaufonds handelt, die an die Gemeinde ausbezahlt wird und durch die Gemeinde an ihren ausgegliederten Rechtsträger weitergeleitet wird, damit dieser die Anschaffung, Errichtung oder Sanierung einer Schulimmobilie finanzieren kann,

in beiden Fällen wird Geld der öffentlichen Hand hin und hergeschoben, bis es schließlich bei jener Körperschaft landet, die mit der Anschaffung, Errichtung oder Sanierung einer Schulimmobilie belastet ist. Bei wirtschaftlicher Betrachtung besteht zwischen der einen (Bedarfsszuweisung des Landes) und der anderen Art der Finanzierung (Subvention des Schulbaufonds) kein wesentlicher Unterschied.

Es ist jedenfalls zulässig, von der Mietenberechnungsgrundlage im Schulwesen die Bedarfsszuweisungen der Länder i.S. von RZ 274 der UStR 2000 abzuziehen, weil dies in Österreich marktüblich ist. Daher muss es jedenfalls auch zulässig sein, von der Mietenberechnungsgrundlage die Subventionen des Kärntner Schulbaufonds abzuziehen, weil sich diese Art der Finanzierung nicht wesentlich von der Finanzierung durch Bedarfsszuweisungen des Landes unterscheidet. Der Abzug der Subventionen des Schulbaufonds von der Mietenberechnungsgrundlage entspricht ebenso einem Fremdvergleich, weil sich diese Art der Subventionierung nicht wesentlich von der Subventionierung durch Bedarfsszuweisungen des Landes unterscheidet.

## **II.) rechtliche Beurteilung:**

**Die folgenden Ausführungen in den Punkten 1 -6 der rechtlichen Beurteilung haben den Zweck, darzulegen, dass die Rechtsansicht des Finanzamtes selbst für den Fall, dass das strittige Mietentgelt einem Fremdvergleich nicht standgehalten hätte, unrichtig wäre.**

### **1.) entgeltlicher Vorgang:**

Bei der Vermietung des Schulgebäudes umfasst die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die die Vermieterin (Bf) für diese Vermietungstätigkeit von der Mieterin (Gemeinde) tatsächlich erhält (Art 73 MWStRL = Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11.2006). Diese Gegenleistung ist der subjektive, zwischen den Parteien des Mietverhältnisses vereinbarte und tatsächlich erhaltene Wert, und nicht ein nach objektiven Kriterien geschätzter Wert (EuGH 26.4.2012, C-621/10 und C-129/11 Balkan and Sea Properties und Probadinvest RN 43).

Art 73 MWStRL ist Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes, aus dem folgt, dass die Finanzverwaltung bei der Besteuerung nicht über die Bemessungsgrundlage hinausgehen darf, die dem tatsächlich vereinbarten und bezahlten Entgelt entspricht (EuGH 26.4.2012, C-621/10 und C-129/11 Balkan and Sea Properties und Probadinvest RN 44).

Die Parteien des Mietvertrages haben sich darauf geeinigt, dass Punkt III des Mietvertrages so auszulegen sei, dass die Miete 1,5 % der Mietenbemessungsgrundlage (Anschaffungs – und Herstellungskosten des Schulgebäudes abzüglich aller Subventionen, die der Vermieterin zugänglich gemacht worden sind, somit auch abzüglich der Subventionen in Höhe von 1.175.000 € gemäß §14 Kärntner Schulbaufondsgesetz) betrage. Daher ermittelten die Parteien des Mietvertrages (Bf, Gemeinde) eine Jahresmiete in Höhe von 10.700 € für das Schulgebäude.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Subvention gem. Kärntner Schulbaufondsgesetz gem. Punkt III des Mietvertrages nicht hätte von der Mietenbemessungsgrundlage abgezogen werden dürfen. Daher erhöhte das Finanzamt die Mietenbemessungsgrundlage um 1.175.000 € auf 1.887.259,80 € und ermittelte daraus eine seiner Ansicht nach fremdübliche Miete von 28.400 € jährlich (1,5% der Mietenbemessungsgrundlage laut Finanzamt von 1.887.259,80 €). Diese seiner Ansicht nach fremdübliche Miete legte das Finanzamt an Stelle der tatsächlichen Jahresmiete von 10.700 € der Umsatzsteuerberechnung zu Grunde .

Dieses Vorgehen des Finanzamtes entspricht jedenfalls nicht der MWStRL und auch nicht dem UStG 1994. Der Besteuerung ist ausnahmslos das durch die Parteien des Mietvertrages einvernehmlich festgelegte Entgelt (10.700 € pro Jahr) zu Grunde zu legen. Es gab im gesamten Streitzeitraum keinerlei unionsrechtliche und keinerlei österreichische Rechtsgrundlage für eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer durch das Finanzamt. Selbst wenn das fremdübliche jährliche Entgelt um ca 17.700 € höher als das tatsächlich zwischen den Parteien des Mietvertrages einvernehmlich festgelegte jährliche Entgelt gewesen wäre, ändert dies nichts daran, dass gemäß Art 73 MWStRL das zwischen den Parteien des Mietvertrages einvernehmlich festgelegte Entgelt der Besteuerung zu Grunde zu legen war, da Art 80 MWStRL (Normalwertregelung) durch den Gesetzgeber mit Wirksamkeit für den Streitzeitraum nicht in den Rang eines österreichischen Gesetzes erhoben worden ist. Ohne innerstaatliche Umsetzung konnte Art 80 MWStRL im Streitzeitraum in Österreich keine Geltung erlangen.

Zum Vergleich: Im Fall Provadinvest betrug das vereinbarte und tatsächlich entrichtete Entgelt zwischen nahe stehenden Vertragspartnern nur ca 1/5 des gemeinen Wertes (RN 27-32). Dennoch war in diesem Fall als Bemessungsgrundlage das tatsächlich vereinbarte und bezahlte Entgelt anzusetzen, wenn nicht doch Art 80 MWStRL anzuwenden gewesen sein sollte, was im Fall Provadinvest nicht abschließend geklärt worden ist (Art 73 MWStRL; EuGH 26.4.2012, C-621/10 und C-129/11 Balkan and Sea Properties und Provadinvest ).

Auf Grund des abgeschlossenen Mietvertrages , der Nutzungsüberlassung und der tatsächlich entrichteten Miete ist von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen. Die Bf erhielt für die Vermietung der gegenständlichen Volksschule ein jährliches Entgelt in Höhe von 10.700 € . Die Art 74 und 75 der MWStRL ebenso wie § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a, § 3a Abs 1a iVm § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 finden nur auf unentgeltliche Tätigkeiten Anwendung (EuGH vom 20.1.2005, C/412/03 Scandic RN 23,24 ;vgl. EuGH

9.6.2011, C-285/10 Campsa insb RN 26-30). Selbst wenn der tatsächlich vereinbarte und bezahlte Preis für die Vermietung des Schulgebäudes unter dem normalen Marktpreis gelegen wäre, wäre als Bemessungsgrundlage die tatsächlich vereinbarte und erhaltene Gegenleistung anzusehen (Art 73 MWStRL). Der gegenständliche, strittige Umsatz ist einem unentgeltlichen Umsatz nicht vergleichbar (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, S. 191, TZ 306; vgl. EuGH 9.6.2011, C-285/10 Campsa insb RN 26-30; vgl. Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, 281,286 TZ 493 und 507 m.w.N.; Vgl. EuGH vom 20.1.2005, C-412/03 Scandic, RN 22; vgl. VwGH vom 17.12.2008, 2006/13/0054).

Eine nationale Regelung, wonach Umsätze, für die eine tatsächliche Gegenleistung, wenn auch unter den Selbstkosten oder unterhalb des Marktpreises bezahlt wird, als Verwendungseigenverbrauch i.S von § 3a Abs 1a UStG 1994 anzusehen wären, würde der MWStRL (Art 73-75 MWStRL) widersprechen (EuGH vom 20.1.2005, C-412/03 Scandic RN 30).

Auch ein fremdunüblich niedriges, sogar unter den Selbstkosten liegendes Entgelt wäre jedenfalls der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn es auf einer geschäftlichen Disposition beruht. Nur wenn die Unentgeltlichkeit eines Umsatzes beabsichtigt ist und zum Schein ein symbolisches Entgelt in Rechnung gestellt wird, könnte möglicherweise nach der Ansicht mancher Autoren von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen sein, der als einer sonstigen Leistung gleichgestellter Vorgang (Eigenverbrauch) mit den auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten der Umsatzsteuer unterliegen könnte (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 7. Auflage, S. 236, TZ 402; vgl. Kirchmair/Achatz, Zweifelsfragen , taxlex 2010, 133; Gurtner, SWK 2016, 605; § 3 Abs 2 UStG , § 3a Abs 1a UStG 1994; a.A. EuGH vom 20.1.2005, C-412/03 Scandic RN 25,26).

Gegenständlich kann jedoch von einem Scheinentgelt jedenfalls nicht die Rede sein (siehe oben die Feststellungen und deren Begründung).

Nach Ansicht von Ruppe/Achatz, UStG, § 3 TZ 198, 269, 270,308 seien Fälle, in denen dem Gesellschafter Leistungen zu einem unangemessen niedrigen Entgelt überlassen werden, grundsätzlich Leistungen zu unternehmensfremden Zwecken i.S. von § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a UStG 1994 oder i S von § 3a Abs 1a iVm § 12 Abs 3 Z 4 , allenfalls iVm § 12 Abs 10 UStG 1994. Der EuGH vertritt jedoch in der Rs Campsa, wie oben dargestellt, sowie in der Rs Scandic C-412/03 RN 23, 24-26 erkennbar die gegenteilige Rechtsansicht : Eigenverbrauchstatbestände setzen unentgeltliche Leistungen voraus ( EuGH 9.6.2011, C-285/10 Campsa). Eine unentgeltliche Leistung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

**2.) Motiv für die Vereinbarung der strittigen Miete:** Auch Achatz und Ruppe räumen ein, dass in Fällen, in denen das Motiv für eine verbilligte Leistung nicht in der Gesellschafterposition liege, der Leistungstatbestand ( Art 73 MWStRL) erfüllt sei (Achatz/Ruppe, UStG, § 3 TZ 198, 269, 4. TS; EuGH vom 20.1.2005, C-412/03 Scandic). Der gegenständliche Sachverhalt lässt selbst für den Fall, dass das vereinbarte Entgelt

niedriger als marktüblich gewesen wäre, keinen Grund für die Feststellung erkennen, dass das Motiv für die Leistung der Bf an die Gemeinde in der Gesellschafterposition der Gemeinde gelegen wäre. Die Parteien des Mietvertrages beabsichtigten bei der einvernehmlichen Festlegung des Mietzinses vielmehr nichts anderes, als sich an die Umsatzsteuerrichtlinien des BMF zu halten. Sie legten die rechtlich unverbindlichen UStR lediglich in denkmöglicher Weise anders aus als das Finanzamt (siehe oben Feststellungen und deren Begründung).

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Überlassung der Liegenschaft durch die Bf an die Gemeinde nicht mit der Absicht erfolgt ist, Einnahmen zu erzielen. Die Überlassung der Liegenschaft durch die Bf an die Gemeinde ist auch nicht mit der Absicht erfolgt, der Gemeinde einen nicht marktüblichen Vorteil zuzuwenden. Ein Fall, wie er dem Erk. des VwGH vom 10.2.2016, 2013/15/0087 zu Grunde lag, liegt hier nicht vor.

**3.)** Die Bf hat jedenfalls neben anderen selbstständig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten das Volksschulgebäude selbstständig zur jahrelangen Vermietung, somit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, somit zu einer unternehmerischen Tätigkeit genutzt (Art. 9 Abs 1 MWStRL). Selbst wenn der Mietzins marktunüblich niedrig gewesen wäre, wäre dies allein kein Grund für die Feststellung gewesen, dass die Vermietung des Schulgebäudes an die Gemeinde keine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit i.S. von Art 9 MWStRL gewesen wäre ( vgl.VwGH vom 10.2.2016, 2013/15/0087; vgl. EuGH 9.6.2011, C-285/10 Campsa ; vgl. EuGH vom 20.1.2005, C-412/03 Scandic ; vgl. EuGH 26.4.2012, C-621/10 und C-129/11 Balkan and Sea Properties und Provadinvest).

**4.)** Der österreichische Gesetzgeber hatte es in der Hand, für Fälle, in denen ein marktunüblich niedriges Entgelt zwischen Personen mit einem Nahverhältnis vereinbart worden ist , von denen die Leistungsempfängerin nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen ist, eine Normalwertregelung iS von Art 80 MWStRL einzuführen. Er hat allerdings im Streitzeitraum davon nicht Gebrauch gemacht. Daher wäre in diesem Fall jedenfalls Art 73 MWStRL selbst dann direkt anzuwenden, wenn das vereinbarte Entgelt niedriger als marktüblich gewesen wäre (EuGH vom 26.4.2012, C 621/10 und C-129/11 Balkan and Sea Properties und Provadinvest).

**5.)** Die Vermietung dieses Schulgebäudes durch die Bf, eine GmbH, hat jedenfalls auch nichts mit einer hoheitlichen Nutzung zu tun (EuGH vom 21.5.2008, C-456/07).

**6.)** Bemessungsgrundlage des strittigen Umsatzes (Vermietung des Schulgebäudes) wäre somit jedenfalls das zwischen den Parteien des Mietvertrages tatsächlich festgelegte Entgelt von 10.700 € pro Jahr (Art 73 MWStRL), selbst wenn das marktübliche Entgelt höher gewesen wäre.

**7.)** Allerdings hält das zwischen den Parteien des Mietvertrages vereinbarte Entgelt ohnedies einem Fremdvergleich stand (siehe oben Feststellungen und deren Begründung). Im ursächlichen Zusammenhang mit der vereinbarten Miete des Schulgebäudes besteht somit jedenfalls kein Anlass, von den durch die Bf erklärten Umsätzen abzuweichen.

**Bemessungsgrundlagen:****Ad Umsatzsteuer 2009 :**

132.283,11 € steuerpflichtige Entgelte (20%) laut Finanzamt  
-17.625 € Minderung laut BFG  
114.658,11 € steuerpflichtige Entgelte 20% laut BFG  
22.931,62 € Umsatzsteuer (20%)  
-28.238,50 € Vorsteuern  
-5.306,88 € Gutschrift

**Ad Umsatzsteuer 2010:**

87.765,84 € steuerpflichtige Entgelte (20%) laut Finanzamt  
-17.625 € Minderung laut BFG  
70.140,84 € steuerpflichtige Entgelte 20% laut BFG  
14.028,17 € Umsatzsteuer (20%)  
-14.819,15 € Vorsteuern  
-790,98 € Gutschrift

**Ad Umsatzsteuer 2011:**

95.573,22 € steuerpflichtige Entgelte (20%) laut Finanzamt  
-17.625 € Minderung laut BFG  
77.948,22 € steuerpflichtige Entgelte 20% laut BFG  
3.011,53 € steuerpflichtige Entgelte 10% laut Finanzamt  
15.589,64 € Umsatzsteuer (20%)  
301,15 € Umsatzsteuer 10%  
  
15.890,79 Summe Umsatzsteuer  
-7.362,16 € Vorsteuern  
8.528,63 € Zahllast

**Ad Umsatzsteuerfestsetzung 12/ 2012:**

67.262,40 € steuerpflichtige Entgelte (20%) laut Finanzamt  
-17.625 € Minderung laut BFG  
49.637,40 € steuerpflichtige Entgelte 20% laut BFG  
191,53 € steuerpflichtige Entgelte 10%  
  
9.927,48 € Umsatzsteuer (20%)  
19,15 € Umsatzsteuer 10%  
  
9.946,63 € Summe Umsatzsteuer  
-162,77 € Vorsteuern  
+301,95 € Vorsteuerberichtigung  
10.085,81 € Zahllast

**Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:**

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 der Höchstgerichte abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung der Höchstgerichte nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde ein Schulgebäude durch eine GmbH an ihre alleinige Gesellschafterin (eine Gebietskörperschaft) vermietet . Die Gesellschafterin war nicht zur Gänze vorsteuerabzugsberechtigt. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass das vereinbarte Entgelt niedriger als marktüblich gewesen sei und erhöhte daher die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten und dem vom Finanzamt für marktüblich erachteten Entgelt.

#### **Zur Rechtsfrage:**

Das Finanzamt vertritt erkennbar die Rechtsansicht, dass es berechtigt sei, für den Fall, dass die Parteien des Mietvertrages, die zueinander in einem gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnis stehen, einen Mietzins vereinbart hätten, der niedriger als der marktübliche Mietzins gewesen wäre, die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zu erhöhen.

Dass diese Rechtsansicht dem UStG 1994 und der MWStRL widerspricht, bedarf keiner Erörterung durch den VwGH. Das UStG 1994 enthielt mit Wirksamkeit für den Streitzeitraum 2009-2011 und 12/2012 keine Norm, die eine Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für den Fall eines marktunüblich niedrigen Entgeltes anordnete.

Die MWStRL enthielt zwar eine derartige Norm (Art 80 MWStRL), deren Geltung für Österreich allerdings vorausgesetzt hätte, dass Österreich diese Norm innerstaatlich umgesetzt hätte. Dies ist mit Wirksamkeit für den Streitzeitraum nicht erfolgt. Daher galt Art 80 MWStRL im Streitzeitraum in Österreich nicht. Daher hätte das Finanzamt nicht von der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage abweichen dürfen, die die Parteien des Mietvertrages selbst einvernehmlich festgelegt haben (Art 73 MWStRL; EuGH vom 20.1.2005, C-412/03 Scandic; EuGH 9.6.2011, C-285/10 Campsa EuGH 26.4.2012, C-621/10 und C-129/11 Balkan and Sea Properties und Provadinvest ).

Insoweit wird keine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt.

#### **Zur Tatfrage:**

Die Feststellungen und deren Begründung haben zudem ergeben, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes ein marktübliches Entgelt vereinbart worden ist. Entscheidend für die Lösung des gegenständlichen Falles war somit die Beantwortung einer Tatfrage und keiner Rechtsfrage. Daher wird eine Revision für nicht zulässig erklärt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Oktober 2016