jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2018/6/27 Ra 2017/15/0019

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2018

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

KStG 1988 §8 Abs2;
UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamts St. Veit Wolfsberg in 9300 St. Veit an der Glan, Sponheimerstraße 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Oktober 2016, Zl. RV/4100566/2013, betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 sowie Umsatzsteuer 12/2012 (mitbeteiligte Partei: W GmbH in G, vertreten durch die Confida St. Veit Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. in 9300 St. Veit an der Glan, Klagenfurter Straße 32 A), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts im Oktober 2005 gegründet wurde und deren alleinige Gesellschafterin eine Gemeinde ist. Geschäftsgegenstand der Mitbeteiligten ist u.a. der Ankauf und die Vermietung von Grundstücken, insbesondere die Vermietung von Gebäuden für Schulzwecke und für Zwecke eines Kindergartens.

2 Die Gemeinde übertrug der mitbeteiligten Gesellschaft das Grundstück mit dem Kindergarten und der Volksschule ins Eigentum und verpflichtete sie, die Gebäude auf diesem Grundstück einer Generalsanierung zu unterziehen. Dieser Verpflichtung kam die mitbeteiligte Gesellschaft nach und vermietete sodann der Gemeinde das Grundstück mit dem Kindergarten und der Volksschule ab dem Jahr 2005 (inklusive der Streitjahre 2009 bis 2012). Gemäß Mietvertrag vom 14. November 2005 wurde als Mietdauer eine Überlassung "auf unbestimmte Zeit, kündbar zum 31.12. eines jeden Jahres unter Einhaltung einer einjährigen Frist" vereinbart. Betreffend Mietzins vereinbarten die Vertragsparteien 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 Bedarfszuweisungen gemäß § 12 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz aufweisen. Die Betriebskosten seien von der Mieterin zu tragen.

3 Im Einvernehmen mit der Gemeinde kürzte die mitbeteiligte Gesellschaft die Mietenbemessungsgrundlage betreffend das Volksschulgebäude um Schulbaufondsmittel von 1,175.000 EUR, die der Kärntner Schulbaufonds an die Gemeinde zum Zwecke der Sanierung des Schulgebäudes bezahlt hat und die durch die Gemeinde der mitbeteiligten Gesellschaft weitergeleitet wurden, weil sie mit den Kosten der Sanierung des Schulgebäudes belastet war.

4 Nach Durchführung einer Außenprüfung hielt der Prüfer fest, dass nur Förderungen und Zuschüsse die Mieten-Berechnungsgrundlage kürzen dürften, die auch aus einkommensteuerrechtlicher Sicht die Anschaffungs- und Herstellungskosten kürzten. Dies setze voraus, dass der ausgegliederte Rechtsträger auch tatsächlich Förderungswerber bzw. Förderungsempfänger (Zuschussberechtigter) sei. Zuschussberechigter 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 würden, seien nicht abziehbar. Dasselbe gelte zB für Zuschüsse eines eigenständigen Fonds, auch wenn dieser Fonds aus Mitteln der Länder oder des Bundes gespeist werde. Entsprechend Punkt III vorletzter Absatz des Mietvertrages sei die bisher zu gering berechnete Miete daher nach zu verrechnen.

5 Das Finanzamt machte daraufhin im Zusammenhang mit der Vermietung des Schulgebäudes die Kürzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um die Schulbaufondsmittel rückgängig und erhöhte diese beginnend ab dem Veranlagungsjahr 2009 um 1,5 % von 1,175.000 EUR, dh. um

17.625 EUR jährlich. Die von der mitbeteiligten Gesellschaft verlangte Miete für den Kindergarten (5.244,40 EUR) und die beweglichen Wirtschaftsgüter (14.258,13 EUR) ließ es unbeanstandet.

6 Dagegen erhob die mitbeteiligte Gesellschaft Beschwerde. 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und änderte die vor ihm bekämpften Bescheide ab. Begründend führte es aus, bei der Vermietung des Schulgebäudes umfasse die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, die die mitbeteiligte Vermieterin für diese Vermietungstätigkeit von der Mieterin (Gemeinde) tatsächlich erhalte (Art. 73 MwStSyst-RL). Diese Gegenleistung sei der zwischen den Parteien des Mietverhältnisses vereinbarte und tatsächlich erhaltene Wert, und nicht ein nach objektiven Kriterien geschätzter Wert (Hinweis auf EuGH 26.4.2012, C-621/10 und C-129/11, Balkan and Sea Properties und Provadinvest Rn 43). Art. 73 MwStSyst-RL sei Ausdruck eines fundamentalen Grundsatzes, aus dem folge, dass die Finanzverwaltung bei der Besteuerung nicht über die Bemessungsgrundlage hinausgehen dürfe, die dem tatsächlich vereinbarten und bezahlten Entgelt entspreche.

8 Die Parteien des Mietvertrages hätten 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 seien, somit auch abzüglich der Subventionen in Höhe von 1,175.000 EUR gemäß § 14 Kärntner Schulbaufondsgesetz) betrage. Daher hätten die Parteien des Mietvertrages (Mitbeteiligte und Gemeinde) eine Jahresmiete in Höhe von 10.700 EUR für das Schulgebäude ermittelt.

9 Das Finanzamt sei der Ansicht, dass die Subvention gemäß Kärntner Schulbaufondsgesetz nach Punkt III des Mietvertrages nicht von der Mietenbemessungsgrundlage hätte abgezogen werden dürfen. Daher habe es die Mietenbemessungsgrundlage um 1,175.000 EUR auf 1,887.259,80 EUR erhöht und daraus eine seiner Ansicht nach fremdübliche Miete von 28.400 EUR jährlich (1,5 % der Mietenbemessungsgrundlage laut Finanzamt von 1,887.259,80 EUR) ermittelt. Diese seiner Ansicht nach fremdübliche Miete habe es an Stelle der tatsächlichen Jahresmiete von 10.700 EUR der Umsatzsteuerberechnung zu Grunde gelegt. Dieses Vorgehen des Finanzamtes entspreche nicht der MwStSyst-RL und auch nicht dem UStG 1994. Der Besteuerung sei ausnahmslos das durch die Parteien des Mietvertrages einvernehmlich festgelegte Entgelt (10.700 EUR pro Jahr) zu Grunde zu legen.

10 Es gebe 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 EUR höher als das tatsächlich zwischen den Parteien des Mietvertrages einvernehmlich festgelegte jährliche Entgelt gewesen wäre, ändere dies nichts daran, dass gemäß Art. 73 MwStSyst-RL das zwischen den Parteien des Mietvertrages einvernehmlich festgelegte Entgelt der Besteuerung zu Grunde zu legen gewesen sei,

weil Art. 80 MwStSyst-RL (Normalwertregelung) durch den Gesetzgeber mit Wirksamkeit für den Streitzeitraum nicht in den Rang eines österreichischen Gesetzes erhoben worden sei. Ohne innerstaatliche Umsetzung habe Art. 80 MwStSyst-RL im Streitzeitraum in Österreich keine Geltung erlangen können.

11 Auf Grund des abgeschlossenen Mietvertrages, der Nutzungsüberlassung und der tatsächlich entrichteten Miete sei von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen. Die mitbeteiligte Gesellschaft habe für die Vermietung der gegenständlichen Volksschule ein jährliches Entgelt in Höhe von 10.700 EUR erhalten. Art. 74 und 75 der MwStSyst-RL ebenso wie § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a, § 3a Abs. 1a iVm § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 fänden nur auf unentgeltliche Tätigkeiten Anwendung. 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 MwStSyst-RL). Der gegenständliche, strittige Umsatz sei einem unentgeltlichen Umsatz nicht vergleichbar (Hinweis auf EuGH 9.6.2011, C-285/10, Campsa, Rn 26 bis 30; 20.1.2005, C-412/03, Scandic, Rn 22; VwGH 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 werde, als Verwendungseigenverbrauch iSd § 3a Abs 1a UStG 1994 anzusehen wären, würde der MwStSyst-RL widersprechen (Hinweis auf EuGH vom 20.1.2005, C-412/03, Scandic, Rn 30).

12 Auch ein fremdunüblich niedriges, sogar unter den Selbstkosten liegendes Entgelt wäre der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn es auf einer geschäftlichen Disposition beruhe. Nur wenn die Unentgeltlichkeit eines Umsatzes beabsichtigt sei und zum Schein ein symbolisches Entgelt in Rechnung gestellt werde, könnte 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. Gegenständlich könne jedoch von einem Scheinentgelt nicht die Rede sein.

13 Die mitbeteiligte Gesellschaft habe neben anderen selbständig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten das Volksschulgebäude selbständig zur jahrelangen Vermietung, somit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, somit zu einer unternehmerischen Tätigkeit genutzt (Art. 9 Abs. 1 MwStSys-RL). 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 selbständige wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 9 MwStSyst-RL gewesen wäre.

14 Der österreichische Gesetzgeber habe es in der Hand gehabt, für Fälle, in denen ein marktunüblich niedriges Entgelt zwischen Personen mit einem Nahverhältnis vereinbart worden sei, von denen die Leistungsempfängerin nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei, eine Normalwertregelung iSd Art. 80 MwStSyst-RL einzuführen. Er habe allerdings im Streitzeitraum davon nicht Gebrauch gemacht. Daher wäre in diesem Fall jedenfalls Art. 73 MwStSyst-RL selbst dann direkt anzuwenden, wenn das vereinbarte Entgelt niedriger als marktüblich gewesen wäre. Die Vermietung des Schulgebäudes durch die mitbeteiligte GmbH habe auch nichts mit einer hoheitlichen Nutzung zu tun (Hinweis auf EuGH vom 21.5.2008, C-456/07, Mihal).

15 Bemessungsgrundlage des strittigen Umsatzes (Vermietung des Schulgebäudes) sei somit das zwischen den Parteien des Mietvertrages tatsächlich festgelegte Entgelt von 10.700 EUR pro Jahr (Art. 73 MwStSyst-RL), selbst wenn das marktübliche Entgelt höher gewesen wäre, weshalb kein Anlass bestehe, von den durch die mitbeteiligte Gesellschaft erklärten Umsätzen abzuweichen.

16 Im Übrigen halte das zwischen den Parteien des Mietvertrages vereinbarte Entgelt ohnedies einem Fremdvergleich stand. Es sei nämlich grundsätzlich marktüblich, die Mieten im Schulwesen iSd UStR 2000 Rz 274 zu berechnen, weil sich die meisten Mietvertragsparteien in Österreich, die Schulgebäude mieteten und vermieteten, daran hielten. Soweit die Subventionen nicht durch Bedarfszuweisungen der Länder, sondern durch den Kärntner Schulbaufonds finanziert würden (hiebei handle es sich um eine Kärntner Besonderheit, die es in den anderen Bundesländern nicht gebe, in welchen die Subventionen laut dem unwidersprochenen Beschwerdevorbringen nur durch Bedarfszuweisungen der Länder erfolgten), komme es zu folgendem Ablauf: Die Mittel des Fonds würden durch die Gemeinden (zu 55% über Mittel, die die Gemeinden aus dem Finanzausgleich erhielten) und durch das Land Kärnten (zu 45%) finanziert. Die Fondsmittel würden 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 weitergebe, der mit den Kosten des Schulbaus, der Sanierung oder der Anschaffung der Schulimmobilie belastet gewesen sei. Diese Subventionen des Schulbaufonds würden von den meisten Vermietern im

Kärntner Schulwesen nicht von der Mietenberechnungsgrundlage abgezogen, weil die meisten Vermieter sich insoweit an Rechtsauskünfte der Finanzämter hielten, wonach der Abzug dieser Subventionen von der Mietenbemessungsgrundlage nicht im Sinne der Rz 274 der UStR sei. Lediglich ein kleiner Teil der ausgegliederten Rechtsträger ziehe auch die Subventionen des Schulbaufonds von der Mietenberechnungsgrundlage ab.

17 Bei wirtschaftlicher Betrachtung bestehe zwischen der einen (Bedarfszuweisung des Landes) und der anderen Art der Finanzierung (Subvention des Schulbaufonds) allerdings kein wesentlicher Unterschied. Es sei jedenfalls zulässig, von der Mietenberechnungsgrundlage im Schulwesen die Bedarfszuweisungen der Länder iSd UStR 2000 Rz 274 abzuziehen, weil dies in Österreich marktüblich sei. Daher müsse 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 Bedarfszuweisungen des Landes unterscheide. Der Abzug der Subventionen des Schulbaufonds von der Mietenberechnungsgrundlage entspreche ebenso einem Fremdvergleich, weil sich diese Art der Subventionierung nicht wesentlich von der Subventionierung durch Bedarfszuweisungen des Landes unterscheide.

18 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit wird in der Revision u.a. ausgeführt, mit der rechtlichen Beurteilung, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit auch bei einem nicht marktüblichen Entgelt vorliege, sofern dieses nicht nur symbolisch sei, und dass damit im Ergebnis ein Fremdvergleich gar nicht vorzunehmen sei, habe sich das Bundesfinanzgericht in evidenten Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Vermietung von Immobilien einer Privatstiftung an den Stifter/Begünstigten bzw. zur Vermietung von Immobilien von Kapitalgesellschaften an deren Gesellschafter zu Wohnzwecken gestellt (Hinweis auf VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284, mwN; vgl. hierzu auch Zorn, RdW 2016, 298). Sei man (wie offenbar das Bundesfinanzgericht) der irrigen Meinung, dass die Judikatur zur Vermietung von Immobilien für Wohnzwecke von Kapitalgesellschaften an deren Gesellschafter für den vorliegenden Fall der Vermietung eines Schulgebäudes der mitbeteiligten Partei an deren 100%igen Gesellschafter (Körperschaft öffentlichen Rechts) für hoheitliche Zwecke nicht einschlägig sei, so liege ebenfalls eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weil eine (spezielle) höchstgerichtliche Judikatur zu Fragen der Marktüblichkeit eines Mietverhältnisses zwischen einem ausgegliederten Rechtsträger einer Gebietskörperschaft und ebendieser Gebietskörperschaft als Gesellschafterin fehle.

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

20 Die Revision ist zulässig und begründet.

21 Liegt eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der mitbeteiligten Partei vor, ist im Bereich der Überlassung von Räumlichkeiten durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt, was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann (vgl. dazu VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F).

22 Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten "Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne ... der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind," nämlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

23 Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006).

24 Bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft ist dabei grundsätzlich zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden zu unterscheiden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (vgl. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215), wobei es für die letztere Fallkonstellation im Revisionsfall keine Anhaltspunkte gibt.

25 Im Revisionsfall kommt - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284 ausgeführt hat - der Angemessenheit der Miete besondere Bedeutung zu.

26 Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der marktkonformen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5 § 12 Rz 175).

27 Ist der Vorsteuerabzug für die bezogene Leistung nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 ausgeschlossen, gilt die Leistung aber spiegelbildlich auch nicht für das Unternehmen ausgeführt. Die Weitergabe der Leistung an den Gesellschafter erfolgt danach nicht im Rahmen des Unternehmens und es unterliegt ein solches Entgelt (unter der Hälfte der marktkonformen Miete) nicht der Umsatzsteuer (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5 § 12 Rz 175).

28 Ergibt sich aus den Subventionsbedingungen der öffentlichen Förderungen (gleich welchen öffentlichen Ursprungs), dass die von der Gemeinde an die Mitbeteiligte weitergereichten Förderungen in ihren damit überbundenen Bedingungen als Auflage den Ansatz einer günstigeren Miete voraussetzen, so besteht gegen deren Heranziehung als angemessene Miete kein Einwand, wenn sich eine solcherart reduzierte Miete - angesichts des durch die öffentliche Subvention insofern niedrigeren privaten Kapitaleinsatzes des Vermieters - als ihrerseits marktkonform in dem Sinne darstellt, dass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor bereit wäre, Objekte (mit vergleichbaren Kosten) zu errichten bzw. zu sanieren und am Markt unter den gegebenen Förderbedingungen gewinnbringend zu vermieten.

29 Enthalten die Subventionsbedingungen dagegen keine Auflagen bezüglich der ansetzbaren Miete, ist Maßstab der anzustellenden Fremdvergleichsprüfung die am gesamten Mietenmarkt (ohne Abstellen auf bloße Schulvermietungen) für vergleichbare Gebäudekomplexe erzielbare Miete.

30 Indem das Bundesfinanzgericht dies verkannt hat, hat es das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb dieses gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

31 Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 27. Juni 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2017150019.L00

Im RIS seit

08.08.2018

Zuletzt aktualisiert am

10.10.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at