

STELLUNGNAHME

Thema: **Überprüfung von Bestandverträgen**

1. Auftrag

Seitens des OÖ Gemeindebundes wurden uns die Muster-Bestandverträge betreffend die Überlassung von Kindergartengebäuden zur Durchsicht aus steuerlicher Sicht übermittelt. Geprüft werden soll insbesondere, ob die notwendigen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges gegeben sind, sowie ob im Fall des noch im heurigen Jahr erfolgenden rückwirkenden Abschlusses eines Bestandvertrages für das Kindergartenjahr 2007/2008 die Verrechnung einer betriebskostendeckenden Miete als ausreichend angesehen werden kann.

2. Rechtliche Ausführungen

2.1. Entwurf „Mietvertrag“

2.1.1. Mietzins

Gemäß dem Umsatzsteuer-Wartungserlass 2007 wurde die Rz 265 der Umsatzsteuer-richtlinien (UStR) dahingehend geändert, dass mit Beginn ab 1.1.2008 für die **Anerkennung als Bestandverhältnis** nicht mehr die Verrechnung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten iSd §§ 21 - 24 MRG ausreicht, sondern **zusätzlich zu den Betriebskosten** auch die **Verrechnung einer mindestens 1,5 %-igen AfA-Tangente** zu erfolgen hat.

Im Fall von **Neubauten** sind als **Bemessungsgrundlage** der AfA-Tangente die für die Errichtung des Mietgegenstandes angefallenen **Anschaffungs- bzw Herstellungskosten** heranzuziehen. Dies gilt auch im Fall von Sanierungen an bestehenden Gebäuden, wobei hier neben dem für die Sanierungsaufwendungen anfallenden Mietzins wohl auch eine Miete für die bestehende Altsubstanz zur Verrechnung gelangen muss.

Fraglich ist, wie der Mietzins im Fall von **bestehender Altsubstanz** zu ermitteln ist. UE ist davon auszugehen, dass auch für die Überlassung von bereits bestehenden Gebäuden die Miete in Höhe einer AfA-Tangente zur Verrechnung gelangen muss. Fraglich ist jedoch, welche Bemessungsgrundlage zur Mietzinsermittlung heranzuziehen ist, da sich

12_17s_Verträge

aus der Rz 265 UStR diesbezüglich keine Anhaltspunkte gewinnen lassen. Insofern ist auch **unklar**, ob in **analoger Anwendung der Rz 274 UStR** (enthält Regelungen für ausgliederte Rechtsträger von Gemeinden) im Fall von Direktvermietungen einer Gemeinde für die Ermittlung des Mietzinses für den Altbestand eine Unterscheidung zwischen bisher hoheitlich bzw unternehmerisch genutzten Gebäuden getroffen werden kann. Diesfalls könnte bei bisher hoheitlicher Nutzung für die Altsubstanz der Einheitswert des Gebäudes herangezogen werden. Im Fall von unternehmerisch genutzten Gebäuden wären hingegen die historischen Anschaffungskosten vermindert um die bisherige Abschreibung als Mietzinsbemessungsgrundlage anzusetzen.

Eine betragliche Festlegung des Mietzinses in dem uns von Ihnen übermittelten Vertragsentwurf ist somit nicht möglich, da die Anschaffungskosten je nach Einzelfall in unterschiedlicher Höhe anfallen und bei Bestehen einer Altsubstanz uE auch diese für die Berechnung des Mietzinses zu berücksichtigen ist.

Für **Vertragsmuster**, die lediglich die **Neuerrichtung** von zu vermietenden Gebäuden betreffen, kann jedoch folgende Ergänzung zum Berechnungsmodus des Mietzinses aufgenommen werden:

Pkt III Abs 1: *„Der jährliche/ monatliche Mietzins beträgt 1,5 %/ 1/12 von 1,5 % der für die Errichtung des Gebäudes angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen, das sind EUR zzgl Betriebskosten und 20 % Umsatzsteuer. Der Mietzins ist im Vorhinein“*

2.1.2. Arbeitsübereinkommen

Betreffend das in Pkt II Abs 4 genannte Arbeitsübereinkommen möchten wir Folgendes festhalten:

Sofern sich die Gemeinde verpflichtet dem Mieter des Kindergartengebäudes eine Subvention zu gewähren, könnte seitens der Finanzverwaltung das Vorliegen eines Mietverhältnisses mit dem Argument angezweifelt werden, dass der Mietzins letztlich von der Gemeinde im Wege von Zuschüssen selbst getragen wird. Nach Auffassung von Herrn Hofrat Dr. Sarnthein, Vorstand des bundesweiten Fachbereichs für Umsatzsteuer, ist die Gewährung einer pauschalen Aufwandsförderung bzw einer Abgangsdeckung zwar als unschädlich anzusehen. UE könnte es im Rahmen von Außenprüfungen aber dennoch dazu kommen, dass das Bestehen eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Mietverhältnisses nicht ohne Weiteres anerkannt wird. Sofern das in Pkt II Abs 4 genannte Arbeitsübereinkommen auch die Gewährung von Zuschüssen beinhaltet, sollte uE vor diesem Hintergrund der Hinweis auf ein derartiges Übereinkommen im Mietvertrag unterlassen werden.

2.1.3. Betriebskostendeckung

Die Neuregelung der Rz 265 UStR tritt mit 1.1.2008 in Kraft. Auf Mietverhältnisse, die noch vor diesem Stichtag begonnen werden (dh Übergabe des Mietgegenstandes an den Mieter), kann grundsätzlich noch die Rz 265 UStR in der alten Fassung zur Anwendung gelangen. Mietverhältnisse die noch im Jahr 2007 rückwirkend für das im Jahr 2007 begonnene Kindergartenjahr geschlossen werden, fallen uE demnach noch unter die Anwendbarkeit der in den UStR bisher vertretenen betriebskostendeckenden Miete.

Festzuhalten ist jedoch, dass die Betriebskostendeckung bereits in der Vergangenheit im Rahmen von Außenprüfungen häufig nicht mehr uneingeschränkt anerkannt wurde und derartige Mietverhältnisse verstärkt verteidigt werden mussten. UE ist es deshalb durchaus denkbar, dass kurz vor Jahreswechsel abgeschlossene Mietverhältnisse, für die grundsätzlich noch das Merkmal der Betriebskostendeckung ausreichend wäre, im Rahmen von Außenprüfungen aufgegriffen und thematisiert werden.

2.1.4. Mieterinvestition

Gemäß Pkt V des Vertragsentwurfes sind auf Kosten der Mieterin durchgeführte Mieterinvestitionen nach Wahl der Vermieterin entweder kostenlos im Mietgegenstand zu belassen oder es ist auf Kosten der Mieterin der frühere Zustand wieder herzustellen.

Mieterinvestitionen sind dann nicht als entgeltliche Leistung anzusehen, wenn die Investition keinen Einfluss auf den Mietzins hat und auch für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses keine Ablösen vereinbart werden. Eine Leistung erfolgt allenfalls im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses; diese ist aber mangels Ablöse nicht steuerpflichtig (vgl *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 50).

Festzuhalten ist, dass im gegenständlichen Vertragsentwurf das Wahlrecht, ob die Investition auf den Vermieter übergeht, dem Vermieter zusteht. Aus steuerlicher Sicht sollte uE das Wahlrecht dem Mieter zugewiesen werden, da es ansonsten der Vermieter in der Hand hat, ob und wann die Investition auf ihn übergeht und damit uU im Rahmen von Außenprüfungen das Vorliegen einer zusätzlichen Leistung thematisiert werden könnte.

2.2. Entwurf „Pachtvertrag“ (sog Überlassungs-BgA)

Die Verrechnung eines Mietzinses in Höhe der AfA-Tangente zzgl Betriebskosten ist dann nicht erforderlich, wenn die entgeltliche Nutzungseinräumung als Überlassung eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) iSd § 2 Abs 2 KStG qualifiziert werden kann. Von einem derartigen Überlassungs-BgA ist insbesondere dann auszugehen, wenn von der Gemeinde im Rahmen der Vermietung zB zusätzliche betriebstypische Einrichtungsgegenstände und Anlagen mitvermietet werden. Dieser Voraussetzung wird in Pkt I. des vorliegenden Pachtvertrages entsprochen, sodass uE bei entsprechenden Einnahmen von einem Überlassungs-BgA ausgegangen werden kann.

Damit ein Überlassung-BgA vorliegt, müssen nach derzeitiger Verwaltungspraxis ua die Umsätze aus der Überlassung im Durchschnitt jährlich mindestens EUR 2.900,00 zzgl 20 % Umsatzsteuer übersteigen. Eine Betriebskostendeckung soll in diesem Fall nicht erforderlich sein (vgl USt-Protokoll 2001). Darüber hinaus besteht das Erfordernis, dass auch der Pächter (Pfarrcaritas) aus dem überlassenen Betrieb Einnahmen iHv mindestens EUR 2.900,00 netto p.a. erzielt. Die Grenze von EUR 2.900,00 stellt jedoch den absoluten Mindestbetrag dar, ab dem von einer unternehmerischen Tätigkeit der Gemeinde gesprochen werden kann. UE sollte deshalb eine Erhöhung der **Einnahmen auf zumindest EUR 3.000,00 netto jährlich** angedacht werden.

Die unter Pkt 2.1. zum Arbeitsübereinkommen sowie zu Mieterinvestitionen getroffenen Ausführungen gelten entsprechend auch für die Überlassung eines eingerichteten Kindergartens.

2.3. Entwurf „Gewerbliche Vermietung“

Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens stellt idR keine gewerbliche Tätigkeit dar. Ein Gewerbebetrieb ist aber grundsätzlich dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende Nebenleistungen umfasst, wie etwa die Reinigung, Zurverfügungstellung von Einrichtung und Geschirr (vgl *Quantschnigg/Schuch*, EStG § 28 Tz 4.2). Dies müsste uE somit auch im Fall der mit Nebenleistungen verbundenen Vermietung durch eine Gemeinde gelten.

Nach Auffassung von Teilen der Finanzverwaltung (zB Frau Mag. Bartalos, Finanzamt für Körperschaften öffentlichen Rechts in Wien) wird jedoch im Fall von Körperschaften öffentlichen Rechts eine **gewerbliche Vermietung nicht anerkannt**. Vielmehr können Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen von Gebäudeüberlassungen eine unternehmerische Tätigkeit nur durch eine vermögensverwaltende Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs 3 UStG) oder durch Überlassung eines eingerichteten BgA (§ 2 Abs 2 Z 2 KStG) entfalten.

UE ist die von Teilen der Finanz vertretene Auffassung nicht nachvollziehbar, da die allgemein für das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung anerkannten Voraussetzungen, wohl auch im Fall von Gemeinden zur Anwendung kommen müssen. Ungeachtet dessen besteht im Fall von gewerblichen Vermietungen vor dem Hintergrund dieser Auffassung der Finanzverwaltung eine gewisse Rechtsunsicherheit. Aus unserer Sicht sollte deshalb der Begründung eines Überlassungs-BgA (Pkt 2.2.) bzw einer "normalen" Vermietung (Pkt 2.1.) der Vorzug gegeben werden, um den Vorsteuerabzug sicherzustellen.

Sofern dennoch die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer gewerblichen Vermietung gewünscht wird, möchten wir darauf hinweisen, dass **die im gegenständlichen Vertragsentwurf aufgenommenen Nebenleistungen** für die Anerkennung der Vermietung als gewerbliche Tätigkeit uE **nicht ausreichend** sind, da es sich dabei um Leistungen

handelt, die nach Auffassung der Finanzverwaltung noch der vermögensverwaltenden Tätigkeit zuzurechnen sind. Zur **Begründung einer gewerblichen Tätigkeit**, sollte deshalb bspw noch die **Überlassung von Inventar und die Reinigung** als Nebenleistung in den Vertragsentwurf aufgenommen werden.

Ebenso ist auch betreffend die gewerbliche Vermietung eine **Anhebung des Mietzinses auf zumindest EUR 3.000,00 netto jährlich** zu empfehlen, um der Voraussetzung der Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht zu entsprechen.

Die unter Pkt 2.1. zum Arbeitsübereinkommen sowie zu Mieterinvestitionen getroffenen Ausführungen gelten entsprechend auch für die gewerbliche Vermietung des Kindergartens.

Die vorstehende Stellungnahme sowie die Lösungsansätze basieren auf der im Zeitpunkt der Erstellung geltenden Rechtslage, Verwaltungspraxis und Judikatur. Die Ausführungen sind vorbehaltlich von Änderungen in der Rechtsprechung, der Gesetzgebung und der Praxis der Finanzverwaltung. Eine Überprüfung der übermittelten Vertragsentwürfe aus zivilrechtlicher Sicht wurde nicht vorgenommen.

Wir hoffen, Ihnen damit gedient zu haben. Für weitere Auskünfte und Informationen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüße

Markus Achatz
Universitätsprofessor
und Steuerberater

Andrea Huber
Steuerberaterin

CC: Frau Maria Heitzendorfer, OÖ Gemeindebund