



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde X. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei einer im November 2005 begonnenen und im April 2006 abgeschlossenen Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Berufungswerberin, eine Gemeinde, in den Jahren 2002 und 2003 in ihrem Ortszentrum eine Parkplatzanlage errichtet hatte. Eine Besichtigung des gesamten Platzes durch die Prüfer habe ergeben, dass nicht nur Stellplätze für Personenkraftwagen und Busse, sondern auch eine öffentliche Toilettenanlage, eine Grünanlage sowie Gehsteige, Bänke und diverse Beleuchtungsanlagen vorhanden gewesen seien. Bis zum Prüfungsabschluss seien keine Einnahmen aus einer Bewirtschaftung des Platzes erzielt worden. Es könne daher nicht von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit ausgegangen werden. Im Einreichplan vom 27. August 2002 seien ein Eislaufplatz, eine Eisstockbahn, ein kleiner Spielplatz, ein Ruheplatz, ein Platz für eine Veranstaltungsbühne sowie Gemeindeparkplätze mit Stellplatzangebot für 92 Personenkraftwagen und sechs Busse eingezeichnet. Nach Ansicht des Finanzamtes liege eine Tätigkeit vor, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt diene. Dafür sprächen der Parkplatzmangel in der Gemeinde, die Nutzung des Platzes als Ruheraum mit Grünanlage und Bänken, die Errichtung

einer allgemein zugänglichen WC-Anlage sowie der Beschluss des Gemeinderates vom 11. April 2002 betreffend Umwidmung in „Sonderfläche für multifunktionalen Dorfplatz für verschiedene Nutzungen wie Parkplatz, Veranstaltungsplatz, Eislaufplatz und verschiedene Freizeiteinrichtungen“. An der Errichtung und Gestaltung des Platzes habe daher ein „gesteigertes öffentliches Interesse“ bestanden. Der geltend gemachte Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten der Anlage (für das Streitjahr 2003: 48.400 €) stehe der Gemeinde somit nicht zu (Tz 2 des Prüfungsberichtes zu ABNr. x/05).

Mit Ausfertigungsdatum 18. Mai 2006 erließ das Finanzamt entsprechend diesen Prüfungsfeststellungen einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2003, der mit Bescheid vom 30. Mai 2006 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt wurde. Gegen den Bescheid vom 30. Mai 2006 erhob die Gemeinde durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung mit dem Antrag, die Vorsteuer für den Zentrumsparkplatz von 48.400 € abzuziehen. Wie bereits bei der Schlussbesprechung dargetan, sei seitens der Gemeinde geplant gewesen, den Parkplatz neben der Verwendung als kostenpflichtige Kurzparkzone zumindest im Ausmaß von 15 % bis 20 % einer unternehmerischen Nutzung in Form der privatwirtschaftlichen Vermietung als Dauerparkplätze für umliegende Betriebe, als Busparkplätze, als Taxistände etc. zuzuführen. Wider Erwarten sei es noch zu keinen Abschlüssen entsprechender Mietverträge gekommen, doch halte die Berufungswerberin nach wie vor an ihrem Vorhaben fest und trachte danach, dieses Vorhaben nunmehr durch Installation einer Schrankenanlage zu verwirklichen. Angebote von Fachfirmen seien bereits eingeholt worden. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften gelte gemäß § 2 Abs. 3 UStG stets als ein Betrieb gewerblicher Art bzw. als eine unternehmerische Tätigkeit. Der Berufungswerberin stehe daher der Vorsteuerabzug zu, und zwar „zu 100 %“, ungeachtet der bloß teilweisen unternehmerischen Nutzung.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 9. Februar 2010 ergänzend mit, die geplante privatwirtschaftliche Vermietung habe nur umgesetzt werden können, wenn der gesamte Parkplatz einer Parkregulierung durch kostenpflichtige Kurzparkzonen (mit Schrankenanlage oder Parkautomaten) zugeführt wurde. Die technischen Voraussetzungen für die Parkregulierung durch eine Schrankenanlage seien bereits bei Errichtung des Parkplatzes in den Jahren 2002 und 2003 geschaffen worden. So seien im Zuge der Parkplatzerrichtung bereits die Inseln für die Schrankenanlage und sämtliche Strom- und Datenanschlüsse installiert worden. Aus Kostengründen habe die Schrankenanlage erst im Jahr 2006 angeschafft werden können. Ende 2006 sei es dann mit der Errichtung der Schrankenanlage zu einer endgültigen Realisierung der Parkplatzregulierung gekommen. Über die immer schon beabsichtigte privatwirtschaftliche Vermietung könnten der damalige Bürgermeister Mag. G. und der Gemeinderat Dr. A. Auskunft geben; diese Personen

würden hiermit auch als Zeugen angeboten. Mit Datum 1. Dezember 2006 habe die Gemeinde die ersten Mietverträge abgeschlossen. Eine Liste der Mietverträge samt Vertragskopien liege dem Schreiben bei. In rechtlicher Hinsicht werde die (im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 25. Jänner 2010 zitierte) Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.2.2009, Rs. C-515/07, *VMLTO*) und des VwGH (Erkenntnis vom 24.6.2009, 2007/15/0192) von der Berufungswerberin zur Kenntnis genommen.

Die dem Schreiben vom 9. Februar 2010 in Kopie angeschlossenen, im Wesentlichen gleich lautenden Mietverträge beziehen sich jeweils auf einen oder mehrere Pkw-Standplätze auf dem Zentrumsparkplatz, wobei dem Mieter kein bestimmter Parkplatz zugeteilt wird. Die Mietverträge wurden jeweils befristet abgeschlossen. Die Miete beträgt 180 € jährlich pro Pkw-Standplatz und ist im Voraus zu entrichten. Aus den Mietverträgen ergibt sich auch, dass dem jeweiligen Mieter eine Dauerparkkarte ausgehändigt wird, die jedoch an Veranstaltungstagen nicht gelte, weil an solchen Tagen der Zentrumsparkplatz gesperrt werde und das Abstellen von Fahrzeugen nicht erlaubt sei (§ 2 der Verträge). Nach Ablauf des Mietverhältnisses hat der Mieter die Dauerparkkarte beim Gemeindeamt abzugeben.

Über diesbezügliches Ersuchen wurde mit weiterem Schreiben vom 25. März 2010 mitgeteilt, das Ausmaß der Nutzung des Parkplatzes (mit insgesamt 92 Pkw-Abstellplätzen) für privatwirtschaftliche Zwecke liege im Durchschnitt bei knapp über 10 %: Ende 2007 seien neun Plätze und Ende 2008 gleichfalls neun Plätze vermietet gewesen, aktuell würden zehn Plätze vermietet. Zur Frage, ob die verrechnete Miete kostendeckend sei, sei festzuhalten, dass mit den privatwirtschaftlich vermieteten (Dauer-)Parkplätzen fast keine laufenden Betriebskosten verbunden seien. Die Herstellungskosten für die gesamte Anlage hätten ca. 260.000 € netto betragen, die Anschaffungskosten für den im Jahr 1989 erworbenen Grund und Boden ca. 870.000 €. Bei einer Schätzung des Anteils der Parkflächen (92 Abstellplätze) mit ca. 90 % der gesamten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage und einer Nutzungsdauer von 67 Jahren errechneten sich ein AfA-Anteil pro Abstellplatz von 38 € und eine Amortisationsrate für die Anschaffungskosten des Grund und Bodens von 128 €, welche Beträge in der Jahresmiete von 180 € für einen Abstellplatz Deckung fänden. Laut ergänzender telefonischer Auskunft des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin vom 14. April 2010 beliefen sich die Kosten der Schrankenanlage auf 65.000 € netto, woraus sich bei einer Nutzungsdauer von geschätzten 20 Jahren ein (weiterer) AfA-Anteil pro Abstellplatz von rund 35 € errechnet. Die Schrankenanlage wurde inzwischen wieder entfernt und durch Parkautomaten ersetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Gemäß Art. 2 Z. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. MwSt-RL) unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Nach Art. 4 Abs. 2 der 6. MwSt-RL sind dies alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die Nutzungen von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfasst.

Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke den Dienstleistungen gegen Entgelt gleich, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat.

Art. 17 Abs. 2 der 6. MwSt-RL normiert das grundsätzliche Recht des Steuerpflichtigen, von der von ihm geschuldeten Steuer die Vorsteuerbeträge abzuziehen, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

II.) Das Urteil des EuGH vom 12. Februar 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*, behandelt den Vorsteuerabzug einer juristischen Person, die einerseits wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, welche unter die 6. Sechste MwSt-RL fallen, andererseits aber auch "nichtwirtschaftliche" Tätigkeiten, also solche, die nicht vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie erfasst werden. In den Rn. 37 ff des zitierten Urteils führte der EuGH (unter Hinweis auf sein Urteil vom 13. März 2008, C-437/06, *Securenta*) aus, dass die Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden dürfe, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehe, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der 6. MwSt-RL fallen; für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, sei der Abzug der Vorsteuer nur insoweit zulässig, als die betreffenden Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Der EuGH ist daher zu

dem Ergebnis gelangt, dass Art. 6 Abs. 2 Buchstabe a und Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie „auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind“ (Rn 40 des Urteils).

II.) Im Erkenntnis vom 24.6.2009, 2007/15/0192, hat der VwGH daraufhin ausgesprochen, es begegne keinen rechtlichen Zweifeln, dass Körperschaften öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden darf, als diese Gegenstände dem hoheitlichen Bereich dienen (siehe dazu auch RdW 2009/540, 550).

III.) Im Berufungsfall ist davon auszugehen, dass der im Jahr 2003 fertig gestellte Parkplatz in der Folge zur Gänze „nichtwirtschaftlich“ im Sinne des EuGH-Urteils *VNLTO* verwendet wurde, hat doch die Gemeinde vor 2006 für das Abstellen von Kraftfahrzeugen auf dem neu errichteten Zentrumsparkplatz keinerlei Entgelt verlangt. Auf Grund dieser Art der Nutzung war ein Vorsteuerabzug im Streitjahr 2003 jedenfalls ausgeschlossen.

IV.) Daran könnte die Absicht der Berufungswerberin, den Parkplatz - zu einem bei der Errichtung noch nicht feststehenden Zeitpunkt und in einem bei der Errichtung noch nicht bestimmten Ausmaß - einer unternehmerischen Nutzung zuzuführen, nichts ändern, weshalb sich auch eine Befragung der zu diesem Thema angebotenen Zeugen erübrigte. Nur der Vollständigkeit halber sei angefügt, dass die genannten Zeugen, der ehemalige Bürgermeister sowie der Vizebürgermeister der Berufungswerberin, ohne Zustimmung des Gemeinderates keine Entscheidung über die „Parkplatzregulierung“ (bzw. die hiefür notwendigen Investitionen) treffen konnten. Eine Willensbildung des Gemeinderates wäre aber noch nicht erwiesen, wenn die angebotenen Zeugen (nach telefonischer Auskunft des steuerlichen Vertreters vom 14. April 2010) lediglich bestätigen könnten, dass die Dauervermietung von Parkplätzen seitens der Gemeindeführung (Bürgermeister und Vizebürgermeister) stets beabsichtigt war.

V.) Auch die Frage, ob eine Jahresmiete von nur 180 € für einen Autoabstellplatz kosten-deckend bzw. fremdüblich sein kann und ob insoweit von der Berufungswerberin im Dezember 2006 überhaupt eine Vermietung im Sinne des österreichischen Umsatzsteuer-gesetzes (§ 2 Abs. 3 zweiter Satz UStG 1994) aufgenommen wurde, kann dahingestellt bleiben. Ob beim Wechsel von der - in der Diktion des EuGH - nichtwirtschaftlichen, aber nicht unternehmensfremden Nutzung der Parkplatzanlage zu einer steuerpflichtigen Vermietung eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Betracht kommt (siehe dazu Ehrke-Rabel, *Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen*, ÖStZ 2010/216, 97), war im Rahmen dieses Berufungsverfahrens nicht zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Mai 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei