



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde GemeindeX, vertreten durch LL, vom 3. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 25. Mai 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie Bescheid vom 4. April 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 (ursprünglich gerichtet gegen den Bescheid über die Umsatzsteuerfestsetzung 12/2003 vom 25. Mai 2004, der Umsatzsteuerbescheid 2003 tritt an die Stelle des Festsetzungsbescheides) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe beträgt

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr/Zeit- raum	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	9.076.173,12 S	Umsatzsteuer (20%)	106.025,56 S
			Umsatzsteuer (10%)	854.604,53 S
			Umsatzsteuer gesamt	960.630,09 S
			abziehbare Vorsteuer	-1.205.893,72 S
Gutschrift in S				-245.264,00 S
Gutschrift in €				-17.824,02 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr/Zeit- raum	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	655.442,99 €	Umsatzsteuer (20%)	7.174,80 €
			Umsatzsteuer (10%)	61.956,90 €
			Umsatzsteuer gesamt	69.131,70 €
			abziehbare Vorsteuer	-94.706,03 €
Gutschrift in €				-25.574,33 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr/Zeit- raum	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	731.910,15 €	Umsatzsteuer (20%)	11.248,23 €
			Umsatzsteuer (10%)	67.566,90 €
			Umsatzsteuer gesamt	78.815,13 €
			abziehbare Vorsteuer	-131.010,79 €
Gutschrift in €				-52.195,66 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. – einer Gemeinde – wurde im Jahr 2004 eine Betriebsprüfung (BP) der Jahre 2001 bis 2003 durchgeführt. Die BP

- korrigierte geringfügig den Vorsteuerabzug im Bereich „Kindergarten“ (Pkt 1; nicht berufungsanhängig),
- stellte bezüglich des Eigenverbrauches (EV) auf die nationale Rechtslage (unechte Steuerbefreiung) ab (Pkt 2: EV Gemeindezentrum bisher Bemessungsgrundlage 13.695,77 €, nach BP 0,00 €; Pkt 3: EV Volksschule/Kindergarten bisher Bemessungsgrundlage 17.095,21 €, nach BP 0,00 €) und

- führte die von der Gemeinde selbst bis 2001 angesetzte Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG 1994 mit jeweils 16.795,55 € für 2002 und 12/2003 weiter.

2. Mit Schreiben vom 3. Juni 2004 wurde gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide

- Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25. Mai 2004 (eingelangt am 27. Mai 2004),
- Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 25. Mai 2004 (eingelangt am 27. Mai 2004) und
- Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2003 vom 25. Mai 2004 (eingelangt am 28. Mai 2004)

Berufung eingelegt (Auszug):

(a) Die obige Berufung richte sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer im Jahr 2001 iHv – 1.028,47 € (Gutschrift), im Jahr 2002 iHv – 8.778,78 € und weiters gegen die Festsetzung für den Zeitraum 12/2003 iHv – 16.213,95 €.

Beantragt würden Gutschriften für 2001 mit – 126.731,71 €, für 2002 mit – 19.382,18 € und für 12/2003 mit – 26.817,35 €.

(b) Gemeindezentrum:

Im Jahr 1993 habe man ein Gemeindezentrum eröffnet, das für hoheitliche und unternehmerische Zwecke genutzt werde. Die Fertigstellung sei 1997 erfolgt. Einen Teil des Gebäudes nutze die Gemeinde, ein Teil werde vermietet. Der Vorsteueraufteilungsschlüssel sei bei der letzten BP akkordiert worden (73,83% unternehmerische Nutzung).

Aus den Errichtungskosten seien 1993 bis 1997 auf Basis der EuGH-Judikatur (Armbrecht, Lennartz) Vorsteuern im Ausmaß von 100% geltend gemacht worden.

Im Jahr 1997 sei der Eigenverbrauch besteuert worden (Bemessungsgrundlage AfA-Tangente 1,5% und 26,17% hoheitliche Nutzung).

Da der Nutzungseigenverbrauch von Gebäuden ab 1998 der zwingenden unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG unterworfen worden sei, habe die damalige BP (für die Jahre 1997 bis 1999) eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs 10 UStG vorgenommen. Diese Korrektur habe die Gemeinde für 2000 und 2001 (mit jeweils 16.795,55 €) fortgeführt. Für 2002 und 2003 habe man anstelle der Vorsteuerberichtigung eine Besteuerung des Eigenverbrauchs auf Basis der EuGH-Rspr „Seeling“ angesetzt. Mit den angefochtenen Bescheiden sei die 2002 und 2003 geltend gemachte Eigenverbrauchsbesteuerung gestrichen und stattdessen eine Vorsteuerberichtigung durchgeführt worden. Das Finanzamt habe demgemäß die EU-widrigen nationalen Bestimmungen angewendet.

(c) Volksschul- und Kindergartengebäude:

Die Gemeinde habe 1998 mit dem Zu- und Umbau des Volksschul- und Kindergartengebäudes begonnen. Dieses werde für hoheitliche (Volksschule) und unternehmerische Zwecke (Kindergarten) genutzt. Die Fertigstellung sei 2000 erfolgt.

Für den Unternehmensbereich habe man 1998 bis 2001 den Vorsteuerabzug in vollem Umfang vorgenommen, nicht aber für den Hoheitsbereich. Mit Antrag vom 22. Januar 2004 habe man auf Basis der Rspr „Seeling“ nach § 299 BAO den Vorsteuerabzug auch für den hoheitlich genutzten Gebäudeteil geltend gemacht und die Eigenverbrauchsbesteuerung beantragt. Für die Jahre 2002 und 2003 habe man bereits in der Jahreserklärung (2002) bzw in der UVA (12/2003) die Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen.

Im Zuge der BP sei die unternehmerische Nutzung mit 43,80% festgelegt worden. Weiters sei die Eigenverbrauchsbesteuerung für 2002 und 2003 rückgängig gemacht worden. Aufgrund der Änderung des Vorsteuerschlüssels habe sich eine geringfügige Vorsteuerdifferenz ergeben, die 2001 berücksichtigt worden sei.

(d) Die angefochtenen Bescheide seien rechtswidrig, weil sie gegen die Sechste MWSt-Richtlinie verstoßen würden. Zu verweisen sei auf das EuGH-Urteil vom 8.5.2003, Rs C-269/00, „Seeling“. Der Anwendung dieses Urteils stehe auch Art. 17 Abs 6 der Sechsten Richtlinie nicht entgegen. Ab 1998 könnten gemischt genutzte Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden, ab 2000 erfolge die Zuordnung von Gesetzes wegen. Mit der Neuregelung durch das AbgÄG 1997 sei auch die „Stand-Still-Regelung“ durchbrochen worden. Zudem wären auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken unter den Begriff „innerstaatliche Vorschriften“ zu subsumieren (EuGH vom 8.1.2002, Rs C-409/99, „Metropol Treuhand und Stadler“); hätten die Behörden den Vorsteuerabzug einmal zugelassen, finde dessen spätere Einschränkung keine Deckung mehr in der Richtlinie. Auch die Änderung des UStG durch BGBl I 134/2003 lasse darauf schließen, dass der Gesetzgeber im gegenständlichen Fall keinen Anwendungsfall der „Stand-Still-Regelung“ gesehen habe.

Die in § 6 Abs 1 Z 16 UStG idF vor dem BGBl I 134/2003 vorgesehene unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches habe dem Gemeinschaftsrecht widersprochen und sei von der Behörde nicht anzuwenden. Da der Eigenverbrauch steuerpflichtig sei, stehe im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung auch der Vorsteuerabzug zu. Es werde angeregt, diese Frage durch den UFS dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens vorzulegen.

(e) Beim Gemeindezentrum habe das Finanzamt in den Jahren 2002 und 2003 aufgrund der nationalen Rechtslage (unecht steuerbefreiter Nutzungseigenverbrauch) eine Vorsteuerkorrektur von jeweils 16.795,55 € vorgenommen.

Dies sei EU-widrig und rückgängig zu machen. Stattdessen müsse eine Eigenverbrauchsbesteuerung durchgeführt und der Eigenverbrauch für 2001 bis 2003 mit jeweils 13.695,77 € besteuert werden (USt 2.739,15 €).

(f) Kindergarten/Volksschule:

Letzte Arbeiten beim Volksschul- und Kindergartengebäude seien noch 2001 durchgeführt worden. Das Gebäude sei ex lege dem Unternehmensbereich zugeordnet. Eine schriftliche Mitteilung, wonach das Gebäude nur anteilig dem Unternehmensbereich zugeordnet werde, sei nicht erfolgt. Hinsichtlich des Volksschulbereiches sei ein Eigenverbrauch gegeben, der steuerpflichtig sei. Aufgrund der anlässlich der BP festgestellten Baukosten bzw der Nutzungsanteile, ergebe sich für die Gemeinde ein zusätzlicher Vorsteuerabzug iHv 115.099,84 € (= ATS 1.583.808,34; Baukostenanteil Volksschule ATS 9.502.850,06 brutto).

Bei der Ermittlung des Eigenverbrauches sei von den anteiligen Baukosten Volksschule (ATS 7.919.041,72 netto = 575.499,21 €) auszugehen. Bei einem Satz von 3 % ergebe sich eine AfA von 17.264,98 € und eine USt auf den Eigenverbrauch von 3.453,00 €.

(g) Anträge:

Eine Abänderung der Bescheide werde wie folgt beantragt.

In Euro	2001	2002	2003
Bescheid laut BP	-1.028,47	-8.778,78	-16.213,95
a. Gemeindezentrum			
EV BMGL 13.695,77	2.739,15	2.739,15	2.739,15
Wegfall Vorsteuer-Berichtigung	-16.795,55	-16.795,55	-16.795,55
b. VS, Kindergarten			
EV BMGL 17.264,98	3.453,00	3.453,00	3.453,00
Vorsteuerkorrektur	-115.099,84		
Beantragte Festsetzung	-126.731,71	-19.382,18	-26.817,35

3. Die Berufung wurde am 10. September 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

4. Anlässlich einer Erörterung der neuen VNLTO-Rspr des EuGH und VwGH am 17. August 2009 wurden die nunmehr gültige Rechtslage und der Sachverhalt bei der Bw. ausführlich besprochen.

5. Mit Schreiben vom 25. August 2009 teilte die Bw. der Berufungsbehörde folgendes mit (Auszug):

(a) Ein in früheren Veranlagungszeiträumen unrechtmäßig gewährter Vorsteuerabzug könne nicht durch eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG in späteren Veranlagungszeiträumen rückgängig gemacht werden. Es liege keine Änderung der Verhältnisse vor, sondern lediglich eine Änderung der Rechtsauffassung des Finanzamtes (aufgrund der VwGH-Entscheidung 2007/15/0192). Eine solche Änderung der Rechtsauffassung stelle aber keine wirksame Grundlage für eine Berichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG dar.

Aus diesem Grund beantrage man, die mit Berufung angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für 2001 bis 2003 dahingehend abzuändern, dass beim Gemeindezentrum keine Eigenverbrauchsbesteuerung stattfinde und keine Vorsteuerberichtigung. Die Gutschriften laut BP wären jeweils um die Vorsteuerberichtigung iHv 16.795,55 € zu erhöhen.

(c) Zur Berechnung der Umsatzsteuer 2003 dürfe man auf die beiliegenden Berechnungsblätter verweisen. Wie man daraus ersehen könne, sei im Rahmen der Jahreserklärung abweichend vom UVA-Bescheid 12/2003 laut BP die Vorsteuerkorrektur Gemeindezentrum sowie die Eigenverbrauchsbesteuerung Gemeindezentrum berücksichtigt worden. Die Veranlagung sei mit Bescheid vom 4. April 2005 erklärungsgemäß erfolgt. Im Sinne der Ausführungen wäre richtigerweise die Eigenverbrauchsbesteuerung auszuscheiden, womit sich das Umsatzsteuerguthaben um 2.739,15 € erhöhe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. (a) Von der Bw. wurde in der Berufung vom 3. Juni 2004 der Abzug einer zusätzlichen Vorsteuer iHv. 115.099,84 € für den Hoheitsbereich im Jahr 2001 beantragt. Die Bw. stütze sich dabei auf die bis zur Berufung ergangene „Seeling-Rechtsprechung“ und die österreichische Rechtslage, wonach die Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmen und der Vorsteuerabzug zu 100% (auch für den hoheitlichen Bereich) möglich sein sollte.

Dagegen ging die Finanzverwaltung davon aus, dass zum Beitrittszeitpunkt ein Vorsteuerausschlussrecht bestanden hat.

(b) Im Schreiben vom 25. August 2009 beantragte die Bw. die Korrektur der Berichtigung der Vorsteuer für 2001 und 2002 sowie die Nichtansetzung des Eigenverbrauchs 2003.

2. Die nach Einbringung der Berufung vom 3. Juni 2004 ergangene Rspr des EuGH und VwGH hat die Rechtslage wie folgt neu interpretiert:

(a) Im EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009, C-515/07, „VNLTO“ (eine Gesellschaft, die die Interessen des Agrarsektors fördert), prüfte der EuGH die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern, die in Bezug auf Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder entstanden waren. In der „Antwort des Gerichtshofes“ (Rz 26 ff) finden sich folgende Aussagen:

Soweit der Steuerpflichtige bezogene Gegenstände und Dienstleistungen

- für Zwecke steuerbefreier Umsätze oder
- für Zwecke solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer umfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (Rz 28).

Die VNLTO führt besteuerte und nicht besteuerte Tätigkeiten (Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder) aus (Rz 30). Dabei steht außer Frage, dass Tätigkeiten wie die Wahrnehmung der Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung keine der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeiten im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie sind, da sie nicht in der entgeltlichen Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen bestehen (Rz 34). Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten fallen nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie (Rz 36). Führt ein Unternehmer zugleich steuerpflichtige oder steuerfreie wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche (nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallende) Tätigkeiten durch, ist der Abzug der Vorsteuer nur soweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten zuzurechnen sind (Rz 37).

Im vorliegenden Fall geht es um die nicht besteuerten Umsätze der VNLTO, die in der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder bestehen und nicht als unternehmensfremd betrachtet werden können, da sie den Hauptzweck dieser Vereinigung darstellen (Rz 39). Die entsprechenden Umsätze sind aber den Zwecken anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet, sodass die dafür geschuldete Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist (Rz 40).

(b) Die bezeichnete „VNLTO-Entscheidung“ des EuGH ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates offenkundig so zu verstehen, dass bestimmte Zwecke zwar nicht unternehmensfremd (also „privat“) sind, aber trotzdem nichtunternehmerisch sein können

und die Verwendung von Gegenständen für nichtunternehmerische Zwecke (für „Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze“, zB die Wahrnehmung von Mitgliederinteressen) zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt. Dies eröffnet nicht eine „dritte umsatzsteuerliche Sphäre“, sondern präzisiert lediglich – innerhalb der den Unternehmensbereich berührenden Tätigkeiten – jene Bereiche, die nicht dem Regime der Richtlinie unterstehen und somit keinen Vorsteuerabzug vermitteln (s auch Korn, ÖStZ 2009/531).

(c) Der Verwaltungsgerichtshof hat die bezeichnete Rspr des EuGH zum Anlass genommen, den Vorsteuerabzug bei Gemeinden im Bereich der Hoheitsverwaltung zu untersuchen und kommt bei einer Gemeinde, die einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich aufweist, zu folgenden Ergebnissen (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192):

(1) Angesprochen wird zunächst die Rs „Securenta“ (C-437/06), wonach den Mitgliedstaaten ein Ermessen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge eingeräumt wurde, welches so auszuüben ist, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt. Die Berechnung durch die Mitgliedstaaten muss objektiv widerspiegeln, welcher Teil der Aufwendungen jedem dieser beiden Bereiche zuzurechnen ist.

(2) Nach der VNLTO-Entscheidung des EuGH besteht bei der Verwendung von Gegenständen für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Soweit in den Regelungen des Abgabenänderungsgesetzes 1997 und des BGBl I Nr. 27/2004 der Vorsteuerausschluss für Grundstücke (bei nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken) normiert wurde, hat der Gesetzgeber einer Verpflichtung zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie entsprochen.

(3) Es begegnet nach der vorangehend geschilderten Auslegung des Gemeinschaftsrechtes keinen rechtlichen Zweifeln, dass Körperschaften öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden darf, als diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen hoheitlichen Bereich dienen. Beim Erwerb vertretbarer Sachen, die beiden Bereichen dienen (zB Heizöl), ist eine Zuordnung zu diesen Bereichen vorzunehmen und die Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufzuteilen. Dabei ist ein Maßstab zu wählen, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt.

(d) In einer weiteren Entscheidung, die eine zu 46% schulisch (und damit hoheitlich) und zu 54% zu Vermietungszwecken (unternehmerisch) genutzte Sporthalle betraf, hat der Gerichtshof seine vorangehend dargestellte Rspr bestätigt. Hinsichtlich der schulischen

Nutzung der Sporthalle liegt eine nichtwirtschaftliche Betätigung vor, insoweit kann kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden (VwGH 8.7. 2009, 2006/15/0231).

3. (a) Im vorliegenden Fall weist die Gemeinde einen unternehmerischen und einen hoheitlichen Bereich auf.

(1) Das Gemeindezentrum wird laut Berufung vom 3. Juni 2004 zu 73,83% unternehmerisch und zu 26,17% hoheitlich genutzt.

(2) Das Volksschul- und Kindergartengebäude erfährt eine Aufteilung von 43,80% unternehmerisch (Kindergarten) und 56,20% hoheitlich (Volksschule).

(3) Da ein Teil des Gemeindezentrums und die Volksschule zum Hoheitsbereich zu zählen sind und deren Verwendung nach der Rspr des EuGH (und diesem folgend des VwGH) insoweit – zwar nicht unternehmensfremden, aber – nichtunternehmerischen Zwecken dient, erfolgt weder eine Eigenverbrauchsbesteuerung (da die genannten Zwecke keine besteuerten Umsätze betreffen), noch kann die auf diesen Bereich entfallende Vorsteuer abgezogen werden.

(b) Eine Eigenverbrauchsbesteuerung für das Gemeindezentrum iHv. 2.739,15 € jährlich und für die Volksschule iHv. 3.453,00 € jährlich ist nach der Rspr ebensowenig zulässig, wie ein Vorsteuerabzug iHv 115.099,84 € (2001) für den hoheitlichen Bereich.

(c) Dem Antrag auf Rückgängigmachung der Vorsteuerberichtigung iHv 16.795,55 € für 2001 bis 2002 (die Korrektur für 2003 wurde bereits im Rahmen der Jahressteuererklärung 2003 rückgängig gemacht, dh. Berichtigung mit 0,00 € angesetzt) und auf Nichtansetzung des Eigenverbrauchs 2003 iHv 2.739,15 € ist dagegen stattzugeben. Da aufgrund der neueren EuGH- und VwGH-Rspr ein Vorsteuerabzug für hoheitliche Bereiche (durchgehend) immer schon unzulässig war, kann von einer Änderung der Verhältnisse (wie sie sich aus dem Abstellen auf die rein innerstaatliche Rechtslage ergeben hat) nicht ausgegangen werden.

(1) Die bisherigen BP-Gutschriften 2001 und 2002 sind um 16.795,55 € zu erhöhen, die erklärte Gutschrift aus der Umsatzsteuererklärung 2003 ist um 2.739,15 € zu erhöhen.

(2) Damit ergeben sich folgende Gutschriften laut Berufungsentscheidung in Euro:

	bisher	Korrektur	Berufungsentscheidung
Gutschrift 2001 laut BP	-1.028,47	-16.795,55	-17.824,02
Gutschrift 2002 laut	-8.778,78	-16.795,55	-25.574,33

BP			
Gutschrift 2003 laut Umsatzsteuerbescheid	-49.456,51	-2.739,15	-52.195,66

4. Ergänzend wird hinzugefügt, dass der Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 4. April 2005 an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzung 12/2003 vom 25. Mai 2004 tritt, weil er von der Wirkung des § 274 BAO betroffen ist:

Der Berufung war aus den bezeichneten Gründen teilweise stattzugeben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 30. September 2009