



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Otto Galehr, 6923 Lauterach, Alter Bahnhof, vom 30. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 5. August 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist ein Kloster einer kontemplativen Ordensgemeinschaft. Neben Gebet, geistlichen Übungen und Seelsorge zählen verschiedene Dienste in Kirche, Haus und Garten zu ihren Tätigkeiten. Haupteinnahmequellen sind die Herstellung von Hostien, die Besorgung der Kirchenwäscherei in einigen Pfarreien sowie Spenden.

In den Jahren 2001 bis 2004 wurden umfassende Umbau- und Sanierungsarbeiten in der Klosteranlage durchgeführt. Dabei wurde v.a. das Wirtschaftsgebäude neu gestaltet und die Hostienbäckerei, die zuvor auf das Haupt- und Wirtschaftsgebäude verteilt war, zur Gänze im Erdgeschoß des Wirtschaftsgebäudes untergebracht. Durch den Umbau wurden im Wirtschaftsgebäude auch Räume frei, die ab dem Jahr 2003 als Meditations- und Gesprächsraum vermietet wurden. Diese Nutzung entsprach einem Anteil an der Gesamtfläche in Höhe von 12,45 %.

In den im April 2004 abgegebenen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 machte die Berufungswerberin sämtliche auf die Investitionskosten entfallenden Vorsteuern (2002: 91.307,96 €; 2003: 124.067,58 €) geltend.

Das Finanzamt gewährte mit Umsatzsteuerbescheiden 2002 und 2003 vom 5. August 2004 die Vorsteuern lediglich im Ausmaß der betrieblichen Nutzung (12,45%), da die mit dem unecht steuerfreien Eigenverbrauch in Zusammenhang stehenden Vorsteuern (das entspricht der nichtbetrieblichen Nutzung im Ausmaß von 87,55 %) nicht abzugsfähig seien und eine Option in die Steuerpflicht nicht möglich sei.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 24. September 2004 Berufung. Zur Begründung führte ihr steuerlicher Vertreter zusammengefasst aus, bereits zum Beitritt Österreichs zur Europäischen Union habe aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen die Möglichkeit bestanden, gemischt genutzte Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen. Dies sei durch die Urteile des EuGH C-291/92, *Armbrecht*, und C-415/98, *Bakcsi*, klargestellt worden. Das berufungsgegenständliche Wirtschaftsgebäude sei von der Berufungswerberin zur Gänze ihrem Unternehmen zugeordnet worden. Die Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 2. Unterabsatz der 6. EG-RL sei nicht anwendbar, da eine solche umfassende Ausnahmeregelung nicht bestanden habe. Aber selbst unter der Annahme einer Beibehaltung des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 über den EU-Beitritt Österreichs am 1.1.1995 hinaus sei dieses Beibehaltungsrecht jedenfalls mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl I 9/1998, verwirkt worden. Der mit diesem Gesetz eingeführte Vorsteuerauschluss durch die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sei durch das Urteil des EuGH C-269/00, *Wolfgang Seeling*, klar als gemeinschaftswidrig eingestuft worden. Somit sei für die hier maßgeblichen Jahre 2002 und 2003 der Vorsteuerabzug von den gesamten Investitionskosten möglich.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, die Berechnung des betrieblichen Anteils des Gebäudes, für welchen der Vorsteuerabzug gewährt worden sei, sei nicht beeinträchtigt worden. Die Beurteilung, ob die betreffenden Regelungen im österreichischen Umsatzsteuergesetz dem Gemeinschaftsrecht entsprächen oder nicht, obliege nicht dem Finanzamt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die katholische Kirche und sämtliche ihrer Einrichtungen wie zB Klöster sind Körperschaften öffentlichen Rechts (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 217).

Die Körperschaften öffentlichen Rechts sind gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig.

Im Bereich des Umsatzsteuerrechts gilt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften jedoch stets als Betrieb gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 UStG 1994).

Die Berufungswerberin ist somit eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit unternehmerisch tätig ist.

Der Unternehmer kann die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen (§ 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994).

Leistungen im Zusammenhang mit einem unternehmerisch genutzten Gebäude gelten seit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, mit Wirkung ab 1.1.2000, grundsätzlich zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit.a UStG 1994).

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF BGBl. I 9/1998 ist der Eigenverbrauch von Grundstücken unecht von der Steuer befreit. Insoweit eine Steuerfreiheit vorliegt, ist der Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 ausgeschlossen. Der Vorsteuerabzug steht daher auch bei einer gänzlichen Zuordnung eines Grundstückes/Gebäudes zum Unternehmen nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung zu.

Die Frage ist nun, ob zur Gänze dem Unternehmen zugeordnete gemischt genutzt Gebäude auch aufgrund des Gemeinschaftsrechts zum vollen, also über den unternehmerischen Anteil hinausgehenden, Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht.

Diese Frage ist zwischenzeitig durch Vorabentscheidungen durch den EuGH bzw. durch Erkenntnisse des VwGH geklärt worden.

Zunächst hat der EuGH mit Urteil vom 23.4.2009, C-460/07, *Sandra Puffer*, festgestellt, dass die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I 9/1998, vorgenommene Gesetzesänderung, mit der der frühere Vorsteuerausschluss bei grundsätzlich bestehender Mehrwertsteuerpflicht in eine unechte Steuerbefreiung umgewandelt wurde, nicht mehr vom Beibehaltungsrecht des Art. 17 Abs. 6 6. EG-RL umfasst sei. Die Frage, ob von dieser Änderung auch die beibehaltene Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 betroffen sei, hänge davon ab, ob diese mit der Mischnutzregel des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in einer

Wechselbeziehungen stehe oder autonom anzuwenden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese Frage mit Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, entschieden, dass der Vorsteuerauschluss für ertragsteuerrechtlich nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 weiter autonom anzuwenden sei. Dies bedeutet, dass der Vorsteuerabzug bei einem gemischt genutzten Gebäudes nur für den unternehmerisch genutzten Teil zusteht und die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen hat.

Mit einem weiteren Urteil vom 12.2.2009, C-515/07, *Vereinigste Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*, hat der EuGH zum Vorsteuerauschluss einer juristischen Person festgestellt, dass die 6. EG-RL in der Frage des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden zwischen der Verwendung

- a) für unternehmensfremde Zwecke im Sinne einer Privatnutzung im engeren Sinne (zB Lebensführung des Unternehmers) und
- b) für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (zB satzungsmäßige Zwecke von Körperschaften) unterscheide und im Fall b) bereits das Richtlinienrecht den Vorsteuerabzug verbiete.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dieses Urteil mit Erkenntnis vom 26.6.2009, 2007/15/0192, umgesetzt. Zum Vorsteuerabzug für Körperschaften öffentlichen Rechts führt der Verwaltungsgerichtshof wörtlich aus:

„Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen begegnet es 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. Wie der EuGH in Rn 37 des Urteils vom 12. Februar 2009, C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO), ausgeführt hat, ist der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen (nicht steuerbefreiten) Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.“

Der hoheitliche Bereich Körperschaften öffentlichen Rechts ist somit als nichtunternehmerischer Bereich im Sinne der Rechtsprechung des EuGH anzusehen. Für diesen Bereich ergibt sich der Vorsteuerauschluss bereits aus der 6. EG-RL, ohne dass es hierfür einen Rückgriff auf die Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 dieser Richtlinie bedürfte.

Dieser wäre nur im Falle der einer Privatnutzung im engeren Sinn erforderlich (vgl. RdW 2009, 550 f.). Der Vorsteuerausschluss, wie er durch das Abgabenänderungsgesetz BGBl. I 9/1998, normiert worden ist, ist daher, insoweit er die nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Verwendung eines Gebäudes betrifft, durch die 6. EG-RL geradezu geboten und somit nicht gemeinschaftswidrig.

Auf den Berufungsfall bezogen bedeutet dieses Erkenntnis somit, dass der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes zusteht. Denn unzweifelhaft liegt eine Privatnutzung im engeren Sinn (siehe oben Fall lit. a) im Berufungsfall nicht vor. Bei der nichtunternehmerischen Tätigkeit der Berufungswerberin handelt es sich vielmehr um eine hoheitliche Tätigkeit, die nach dem Vorgesagten auch bei gänzlicher Zuordnung des Wirtschaftsgebäudes zum unternehmerischen Bereich der Berufungswerberin gemäß aufgrund der unechten Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs hinsichtlich des nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteils nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der unternehmerisch genutzte Anteil am Wirtschaftsgebäude des Klosters beträgt unstrittig 12,45 %. In diesem Ausmaß wurden die Vorsteuer für die Investitionskosten bereits in den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 auch berücksichtigt. Das von der Berufungswerberin in der Berufung beantragte Mehrbegehren war aber aus den vorgenannten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. September 2009