

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse1, vertreten durch Stb., Immobilien- und Wirtschaftstreuhänder, Adresse2, vom 7. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. März 2004 betreffend Umsatzsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft, die auf dem Gebiet der Grundstücksverwaltung tätig ist und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Im Jahr 1997 hat sie unter anderem Teile der Liegenschaft Adresse3 unecht steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 veräußert. An dieser Liegenschaft war im Jahr 1997, also im Jahr der Teilveräußerung, eine so genannte "Großreparatur" durchgeführt worden. Nach Auskunft der Bw. handelte es sich dabei um eine Generalsanierung des Gebäudes nach § 18 MRG. Es wurde eine Sanierung vom Keller bis zum Dachboden vorgenommen, also die Fassade, Fenster, Gasleitungen etc. erneuert. Da nach Ansicht der Bw. die Vorsteuerberichtigung, welche nach dem Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen ist, gegen das EU-Recht verstößt, wurde keine teilweise Rückverrechnung dieser Vorsteuern aus Großreparaturen für das Gebäude Adresse3 durchgeführt. Die Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 1997 erfolgte zunächst vorläufig und erklärungsgemäß, also ohne

Vorsteuerberichtigung für das Gebäude Adresse3.

Nach einem Ergänzungsverfahren erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 b BAO berichtigten (wiederum vorläufigen) Bescheid vom 9. Feber 1999 und brachte auch die Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit der Großreparatur betreffend die veräußerten Gebäudeteile zum Ansatz und erhöhte den Betrag der berichtigten Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 um diese Vorsteuern in der Höhe von S 353.440,56 (€25.685,53), was einem Anteil von 26,59 % der gesamten auf die Großreparatur entfallenden Vorsteuerbeträge entsprach. 26,59 % deshalb, weil 26,59 % der Liegenschaft Adresse3 im Jahr 1997 veräußert worden war. Als Begründung führte das Finanzamt § 12 Abs. 10 UStG 1994 an, wonach Vorsteuerbeträge aus Großreparaturen zu berichtigen seien, wenn eine Änderung der Verhältnisse eintrete.

Der Umsatzsteuerbescheid vom 9. Feber 1999 wurde mit Bescheid vom 28. Jänner 2004 gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Bescheid erklärt und gegen diesen Bescheid – wie schon gegen den vorläufigen Bescheid – gegen den Punkt "Vorsteuerberichtigung aus Großreparaturen" die Liegenschaft Adresse3 betreffend Berufung erhoben und wurde im Wesentlichen ausgeführt: Die Berufung richte sich gegen die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes. Die inhaltliche Rechtswidrigkeit gründe sich auf die EU-Widrigkeit jener Norm, welche die Behörde zur Anwendung gebracht habe.

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 normiere die Vorsteuerberichtigung aus Großreparaturen, welche mit der Sechsten Richtlinie (Mehrwertsteuerrichtlinie), welche seit dem EU-Beitritt Österreichs Vorrang vor dem nationalen Recht genieße, nicht vereinbar sei. So sei nach Art. 20 Abs. 2 bis 4 der Sechsten Richtlinie eine Vorsteuerberichtigung nur für Investitionsgüter vorgesehen. Den Mitgliedstaaten werde zwar die Ermächtigung eingeräumt, zur Durchführung der Abs. 2 und 3 den Begriff "Investitionsgüter" zu bestimmen, dies finde aber jedenfalls seine Grenzen im Wortlaut der europarechtlichen Vorschrift und der grundlegenden Zielsetzung der Richtlinie. Der EuGH betone in ständiger Rechtsprechung, dass Begriffe der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nach nationalem Recht, sondern als eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechtes zu verstehen seien. Eine europarechtliche Interpretation des Begriffes "Investitionsgüter" könne dem EuGH-Urteil vom 1.2.1977, Rs 51/76 entnommen werden. Demnach beziehe sich der Begriff "Investitionsgüter" auf Gegenstände, die durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet seien und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben würden. Weiters führe der EuGH aus, dass die Mitgliedstaaten zwar einen gewissen Ermessensspielraum hinsichtlich der Erfordernisse, die in Bezug auf Langlebigkeit und den Wert der Gegenstände sowie die anzuwendenden Abschreibungsregeln erfüllt sein müssten, hätten, hierbei aber beachten müssten, dass ein wesentlicher Unterschied zwischen Investitionsgütern und den übrigen Gütern bestehen müsse.

Großreparaturen, welche nach hA betragsmäßig relativ hohe Aufwendungen umfassten, die nicht jährlich zur Erhaltung von Gebäuden erwachsen, könnten nicht mit dem Verständnis des Investitionsgüterbegriffes des EuGH in Einklang gebracht werden. Großreparaturen bei Gebäuden könnten nicht als (selbständige) Gegenstände iSd zitierten Judikatur bezeichnet werden und fielen daher bei wörtlicher Auslegung nicht unter den Begriff der Investitionsgüter iSd Sechsten Richtlinie. Auch angesichts des Harmonisierungsziels sei die dem nationalen Gesetzgeber eingeräumte Ermächtigung zur Bestimmung des Begriffes "Investitionsgüter" enge Grenzen gesetzt und könne sich nicht auf nichtaktivierungspflichtige Aufwendungen erstrecken. Aufwendungen für Großreparaturen seien nicht auf den Gebäudebuchwert, sondern allenfalls als so genannte "Bilanzierungshilfe" zu aktivieren. Auch daraus folge, dass Großreparaturen im europarechtlichen Verständnis weder Bestandteil eines Investitionsgutes seien, noch selbst ein solches darstellen. Auch unter Heranziehung der Verkehrsauffassung handle es sich bei Großreparaturen nicht um Investitionsgüter, welche Güter der Produktion darstellten, die der Erhaltung, Erweiterung und Rationalisierung des bestehenden Anlagevermögens dienten. Diese nur bewegliches Anlagevermögen umfassende Auflistung werde gemäß der Sechsten Richtlinie ausschließlich um Grundstücke, die als Investitionsgüter erworben würden, ergänzt. Es sei zu bedenken, dass die Sechste Richtlinie in dem Sinn als "perfekt" zu verstehen sei, als sie sämtliche Wahlrechte enthalte und den Mitgliedstaaten keinen über deren Umfang hinausgehenden Umsetzungsspielraum überlasse. Zudem handle es sich bei der nachträglichen, zeitanteiligen Vorsteuerkorrektur um keinen Systemgrundsatz, sondern widerspreche dies grundsätzlich den Prinzipien der Mehrwertsteuer, weshalb sich schon aus diesem Grunde eine relativ enge Bindung an die o. Definition des EuGH ergebe. Letztlich könne sich das den Mitgliedstaaten eingeräumte Recht, den Begriff "Investitionsgüter" zu bestimmen, nur auf nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten von Investitionsgütern und sonstige aktivierungspflichtige Aufwendungen auf Investitionsgüter beziehen.

Aus all den angeführten Gründen fehle der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 die europarechtliche Deckung hinsichtlich der normierten Vorsteuerberichtigung aus Großreparaturen.

Auf die auch den unabhängigen Finanzsenat treffende Verpflichtung, bei Zweifeln über die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes von Amts wegen den EuGH zur Vorabentscheidung anzurufen, werde hingewiesen. Weiters werde eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Gesamtsenat gemäß § 284 Abs. 1 BAO beantragt, welcher Antrag allerdings mit Schreiben vom 6. Dezember 2004 zurückgezogen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass der berufungsgegenständliche Sachverhalt laut Aktenlage außer Streit steht (strittig ist dessen rechtliche Beurteilung). Demnach ist es im Jahr 1997 zu einem

unecht steuerfreien Grundstücksverkauf gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 von 26,59 % des Gebäudes Adresse3 gekommen. Ebenfalls im Jahr 1997 wurde das gesamte Gebäude Adresse3 einer Großreparatur (Generalsanierung) mit vollem Vorsteuerabzug unterzogen (siehe Beilage zur Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997). Einzig strittig ist, ob aufgrund des umsatzsteuerfreien Teilverkaufes der Liegenschaft die Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der vorangegangenen Großreparatur angefallen sind, anteilig zur steuerfreien Veräußerung zu berichtigen sind oder nicht.

Die bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen des UStG 1994 in der für die Entscheidung wesentlichen Fassung zum 1.1.1997, idF BGBl. Nr. 756/1996, lauten:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- 1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;*
- 2. die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;*
- 3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz geschuldeten Beträge für sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.*

(2) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hierzu bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

- 1. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.*
- 2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,*

(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

- 1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,*
- 2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;*
- 3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von*

Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden.

Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt nicht ein, wenn die Umsätze

- a) nach § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 oder § 23 Abs. 5 steuerfrei sind oder steuerfrei wären oder
- b) nach § 6 Abs. 1 § 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 § 9 lit. c steuerfrei sind und sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden oder
- c) nach § 6 Abs. 1 § 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 § 9 lit. c steuerfrei wären und der Leistungsempfänger keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet hat.

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluß nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder
2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Einfuhren sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift.

(6) Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 ist ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5%, mindestens aber um 1 000 S, oder um mehr als 10 000 S höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt.

(7) Bei Anwendung der Abs. 4 und 5 hat das Finanzamt auf Antrag zu gestatten, daß ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb wie ein selbständiges Unternehmen behandelt wird.

(8) Die Bewilligung gemäß Abs. 7 kann zwecks Vermeidung eines ungerechtfertigten Steuervorteiles im Sinne des Abs. 6 mit Auflagen verbunden werden.

(9) Bei Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 6, 9, 10 und 11 kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er die Rechnungsbeträge in Entgelt und Steuerbetrag aufteilt.

(10) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies

gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

(11) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

(12) Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

(13) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Abs. 10 ist nicht durchzuführen, wenn die auf den Gegenstand entfallende Vorsteuer 3 000 S nicht übersteigt.

(14) Liefert ein Unternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ein Grundstück und ist aus diesem Grunde ein Vorsteuerabzug nach Abs. 3 ausgeschlossen oder eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Abs. 10 bis 12 vorzunehmen, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen oder auf Grund der Berichtigung geschuldeten Betrag - soweit er auf die Lieferung des Grundstückes entfällt - gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung als eine für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer (Abs. 1 Z 1). Weist der Unternehmer für die Grundstückslieferung in der Rechnung einen Betrag aus, der nicht nach Abs. 3 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder nach Abs. 10 bis 12 nicht geschuldet wird, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.

Der Umstand, dass das Gebäude Adresse3 im Jahr 1997 zunächst zur Gänze zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet worden ist, ändert nichts daran, dass die Vorsteuern für die im Jahr 1997 durchgeführte Großreparatur – soweit sie auf die verkauften Gebäudeteile entfallen - gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 **nicht** abzugsfähig sind. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 nämlich die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, **soweit** der Unternehmer diese Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. in Anspruch nimmt. Die Bw. hat durch die unecht steuerfreie Veräußerung von 26,59 % der Liegenschaft Adresse3 die damit im Zusammenhang stehenden und in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen verwendet. Beide Vorgänge betrafen das Jahr 1997. Gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994 ist Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr. § 12 Abs. 3 UStG 1994 stellt auf den gesamten Veranlagungszeitraum, also das gesamte Kalenderjahr ab (vgl. Kolacny / Mayer, UStG 1994, 2.Auflage, 1997, § 12 Anm. 45 und 47). Bei der Veranlagung sind stets die Verhältnisse des betreffenden Veranlagungszeitraumes zugrunde zu legen (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2.Auflage, § 12 Tz 178).

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 kann für 1997 noch nicht zur Anwendung gelangen, da diese Bestimmung gemäß ihrem Wortlaut erst ab dem der erstmaligen Verwendung **folgenden** Jahr anwendbar ist. Die Frage, ob die Vorsteuern im Zusammenhang mit Umsätzen stehen, die vom Vorsteuerabzug ausschließen, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen des Veranlagungszeitraumes zu beurteilen, in dem die Leistungen an den Unternehmer ausgeführt worden sind. Nur wenn dieser Vorsteuerabzug unter Zugrundelegung der Verhältnisse eines der folgenden Veranlagungszeiträume anders zu beurteilen gewesen wäre, ist eine Berichtigung im Rahmen des § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 vorzunehmen. Unter Änderung der Verhältnisse ist daher eine Änderung des Zusammenhangs der Vorsteuer mit Umsätzen, die vom Vorsteuerabzug ausschließen (§ 12 Abs. 3 UStG 1994) in einem der Leistung an den Unternehmer **folgenden** Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) zu verstehen (vgl. Kolacny / Mayer, UStG 1994, 2.Auflage, 1997, § 12 Anm. 45).

Verwendungsänderungen (§ 12 Abs. 3 UStG 1994) im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung werden bei der Beurteilung des Vorsteuerabzuges bei der Umsatzsteuerjahresveranlagung berücksichtigt (Scheiner / Kolacny /Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Loseblatt, Wien, Ergänzungslieferung April 2003, § 12 Anm. 566). Da die Bw. im Veranlagungszeitraum sowohl Umsätze bewirkte, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen als auch Umsätze, bei denen ein Vorsteuerabzug zusteht, sind die Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 4 UStG 1994 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen, wobei die Aufteilung beim Gebäude Adresse3 mit 26,59 % in nicht abzugsfähige Vorsteuern für die Großreparatur entsprechend dem steuerfreien anteiligen Grundstücksverkauf als dem Gesetz entsprechend zu werten ist. Es bleibt nach den obigen Ausführungen für die Anwendung des § 12 Abs. 10 UStG 1994

kein Raum und erübrigt sich insofern die Auseinandersetzung mit dem Einwand der europarechtswidrigen Einbeziehung von Großreparaturen in die Vorsteuerberichtigungsverpflichtung. Trotzdem sieht sich der UFS veranlasst, anzumerken, dass selbst wenn diese Bestimmung zur Anwendung gelangen müsste, nach herrschender Ansicht die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen die Berücksichtigung der Großreparaturen als unbegründet anzusehen sind, da es bei der Regelung nicht um eine Erweiterung des Begriffes "Investitionsgut" nach Art. 20 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage, CELEX Nr. 31977L0388) geht, sondern um einen Steuerbetrag, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist: die Vorsteuerberichtigung wird ja nicht für die Großreparatur sondern für das Investitionsgut Gebäude vorgenommen (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2.Auflage, § 12 Tz 227 sowie Kolacny / Mayer, UStG 1994, 2.Auflage, 1997, § 12 Anm. 47, welche auch darauf hinweisen, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 20 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie den Begriff Investitionsgut bestimmen können).

Zur in der Berufung geäußerten Verpflichtung des unabhängigen Finanzsenates, ein Vorabentscheidungsverfahren anzustrengen, ist auszuführen, dass der EuGH den unabhängigen Finanzsenat im jüngst ergangenen Urteil in der Rechtssache C-278/02 (Herbert Handlbauer) vom 24.6.2004, CELEX-Nr. 62002J0278, zumindest implizit als Gericht im Sinne des Art 234 EGV gesehen hat.

Der Artikel 234 EGV lautet wie folgt:

Der Gerichtshof entscheidet im Wege der Vorabentscheidung

- a) über die Auslegung dieses Vertrags,*
- b) über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe der Gemeinschaft und der EZB,*
- c) über die Auslegung der Satzungen der durch den Rat geschaffenen Einrichtungen, soweit diese Satzungen dies vorsehen.*

Wird eine derartige Frage einem Gericht eines Mitgliedstaats gestellt und hält dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich, so kann es diese Frage dem Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen.

Wird eine derartige Frage in einem schwebenden Verfahren bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, so ist dieses Gericht zur Anrufung des Gerichtshofes verpflichtet.

Unter die Vorabentscheidung fällt auch die Auslegung des sekundären Gemeinschaftsrechts, wie beispielsweise der EG-Richtlinien zur Umsatzsteuer (siehe auch Herrmann, Umsatzsteuerrundschau, 2004, 393). Gemäß Art. 234 lit. c EGV liegt aber eine Vorlageverpflichtung des unabhängigen Finanzsenates nicht vor, da gegen Entscheidungen

des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls ein außerordentliches Rechtsmittel zulässig ist. Eine für alle, d.h. auch für nicht letztinstanzliche Gerichte zwingende Vorlagepflicht besteht nur für die Fälle, in denen das Gericht von der Ungültigkeit eines Gemeinschaftsaktes überzeugt ist und diesem deshalb die Anwendung versagen will. Hier hat der EuGH unmissverständlich festgestellt, dass ihm allein das Verwerfungsmonopol für rechtswidriges Gemeinschaftsrecht zusteht (vgl. Borchardt in Lenz, EGV-Kommentar, 2.Auflage, 1999, Art. 234, Rn. 38 mwN zur Rechtsprechung). Da ein solcher Fall im berufungsgegenständlichen Fall nicht vorliegt, und im Übrigen der unabhängige Finanzsenat in den anzuwendenden Bestimmungen keinen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erkennen kann, besteht keine Veranlassung für ein Vorabentscheidungsverfahren.

Auch wenn der erstinstanzliche Bescheid mit dem Verweis auf § 12 Abs. 10 UStG 1994 die Vorsteuerberichtigung begründete, kann ein solcher Begründungsmangel im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung : Kommentar, 2.Auflage, Wien 1999, § 93, Rz 16; VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Im Vergleich zum angefochtenen Erstbescheid ändert sich lediglich die Aufgliederung der Vorsteuerberichtigung in zwei getrennte Bereiche; auf den Gesamtbetrag der Umsatzsteuer bleibt dies ohne Einfluss.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 28. Dezember 2004