



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde LF, vertreten durch LL, vom 17. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 10. August 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Gemeinde (L) wurde eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Unter Punkt zwei des Besprechungsprogrammes vom 28. Juli 2003 führte die BP betreffend „Vorsteuer aus Errichtungskosten des öffentlichen WC und Volksschulzubaues“ folgendes aus:

a. Die Gemeinde habe im Jahr 2003 eine öffentliche WC-Anlage und einen „Schülerhort“ errichtet und das bestehende Volksschulgebäude erweitert. Diese drei Bauvorhaben seien als ein Gebäude anzusehen, aber getrennt abgerechnet worden. Die Kosten habe man detailliert den jeweiligen Kostenstellen zugerechnet. Die Gesamtbaukosten hätten rund 650.000,00 € betragen. Davon würden auf die Gebäudeteile Volksschule (Zubau bzw Sanierung) und öffentliches WC folgende Kosten entfallen:

Errichtungskosten Volksschulzubau (Sanierung)	128.569,88 €
--	--------------

Errichtungskosten öffentliches WC	58.848,13 €
Summe	187.418,01 €

Aufgrund der Unterbringung der drei verschiedenen Bauvorhaben in einem Gebäudekomplex, sei von der Gemeinde ein Vorsteuerabzug aus den Kosten in voller Höhe von diesen Gebäudeteilen erfolgt. Gleichzeitig sei hinsichtlich des Volksschulanteiles eine Eigenverbrauchsbesteuerung zum 31. Dezember 2003 vorgenommen worden. Als Bemessungsgrundlage hätte die AfA aus den Errichtungskosten bei einer Nutzungsdauer in Höhe von 33 Jahren gedient.

b. Die genannten Gebäudeteile – Volksschule und öffentliches WC – dienten ausschließlich hoheitlichen Zwecken. Als Auswirkung des EuGH-Urteiles C-269/00, „Seeling“, trete für Zeiträume vor dem 1. Januar 2004 folgende Regelung hinsichtlich des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden in Kraft: Im UStG sei im Zeitpunkt des Beitritts zur EU ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien. Damit sei der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen.

Ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der genannten Gebäudeteile (Volksschulzubau und öffentliches WC) sei nicht möglich. Im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erfolge eine Vorsteuerkürzung im unten dargestellten Ausmaß und gleichzeitig eine Entsteuerung des Eigenverbrauches betreffend den Volksschulgebäudeteil.

Vorsteuer	2003
Vorsteuer bisher (Volksschule und öffentliches WC)	37.483,51 €
Vorsteuer laut BP	0,00 €
Vorsteuerkürzung laut BP	37.483,51 €
Eigenverbrauch	2003
Eigenverbrauch bisher	3.857,08 €
Eigenverbrauch laut BP	0,00 €
Minderung EV laut BP	3.857,08 €

2. Gegen den aufgrund der BP ergangenen Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 10. August 2004 wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 17. September 2004 Berufung eingelegt:

- a. Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 2003 in Höhe von – 90.349,77 € (Gutschrift), beantragt werde vielmehr die Festsetzung der Umsatzsteuer 2003 mit –126.708,77 € (Gutschrift).
- b. In der Gemeinde sei 2003 ein Schülerhort errichtet worden. Im Zuge dessen sei auch eine Erweiterung und Sanierung des bestehenden Volksschulgebäudes und die Errichtung einer öffentlichen WC-Anlage erfolgt. Die genannten baulichen Anlagen (Hort, Volksschule, WC-Anlage) befänden sich im selben Gebäude und seien deshalb als einheitlicher Gebäudekomplex anzusehen. Die Inbetriebnahme sei 2003 erfolgt.

Die Gesamtkosten des Projektes würden sich auf 655.322,83 € belaufen. Davon würden auf die einzelnen Gebäudeteile folgende Kosten entfallen:

Errichtung des Schülerhortes	467.905,32 €
Zubau bzw. Sanierung der Volksschule	128.569,88 €
Errichtung der öffentlichen WC-Anlage	58.848,13 €

Das Gebäude werde sowohl für hoheitliche (Volksschule, öffentliche WC-Anlage) als auch für unternehmerische Zwecke (Schülerhort) genutzt. Für das Ausmaß der hoheitlichen Nutzung sei im Zuge der BP ein Schlüssel von 28,60% festgestellt worden.

Von der Gemeinde sei im Jahr 2003 in Entsprechung des EuGH-Urturteiles in der Rs C-269/00, „Seeling“, der volle Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten iHv 81.817,31 € geltend gemacht und eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen worden. Als Bemessungsgrundlage sei die auf den Volksschulzubau (bzw die Sanierung) entfallende AfA-Tangente (3% AfA-Satz) herangezogen worden. Mit dem angefochtenen Bescheid sei diese Eigenverbrauchsbesteuerung gestrichen und stattdessen eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen worden. Das Finanzamt habe daher entgegen dem Begehr der Gemeinde die EU-widrigen nationalen Bestimmungen angewendet.

c. Europarechtliche Grundlagen:

Im Urteil vom 8.5.2003, Rs C-269/00, „Seeling“, habe der EuGH ausgesprochen, dass die Behandlung des Verwendungseigenverbrauches von Gebäuden als unecht steuerbefreit und der damit verbundene Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht in der Sechsten Richtlinie vorgesehen und damit gemeinschaftswidrig sei. Dieses zur deutschen Rechtslage ergangene

Urteil habe auch für Österreich weitgehende Konsequenzen, da der Verwendungseigenverbrauch von Grundstücken mit dem AbgÄG 1997 einer zwingenden unechten Steuerbefreiung unterworfen worden sei.

Einzelne könnten sich gegenüber einem Mitgliedstaat vor einem nationalen Gericht sowohl auf Art. 6 Abs 2 Buchstabe a als auch auf Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwersteuerrichtlinie berufen. Die Behörde sei verpflichtet die Richtlinie unmittelbar anzuwenden (s Achatz in Achatz/Tumpel, EuGH-Rspr und Umsatzsteuerpraxis).

d. Zuordnung:

Für den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer Sanierung/Erweiterung des Gebäudes sei auf den Zeitpunkt der Lieferung (Leistungserbringung) abzustellen. Seit 1. Januar 2000 seien Vorleistungen betreffend gemischt genutzte Gebäude bereits ex lege (und nicht mehr auf Antrag) zur Gänze dem Unternehmensbereich zuzuordnen. Eine nur anteilige Zuordnung müsse seit diesem Zeitraum bis zum Ablauf des Veranlagungsjahres dem Finanzamt schriftlich mitgeteilt werden. Eine solche schriftliche Mitteilung sei seitens der Gemeinde nicht erfolgt. Das Gebäude sei 2003 fertiggestellt worden, es gelte demnach bereits ex lege als zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet.

e. Europarechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2003:

Bei gemischt genutzten Gebäuden, die zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet seien, müsse man den vollen Vorsteuerabzug nach der Rspr „Seeling“ anerkennen. Die auf die hoheitliche Nutzung entfallenden Kosten seien der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterwerfen. Der Bescheid verstöße damit gegen die Sechste Mehrwersteuerrichtlinie, da auf Basis der europarechtswidrigen unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 lediglich ein anteiliger Vorsteuerabzug aus jenen Kosten gewährt werde, welche auf die unternehmerische Nutzung des Gebäudes entfallen würden. Die Heranziehung der „Stand-Still-Klausel“ zur Beibehaltung des Ausschlusses nicht unternehmerisch genutzter Gebäude vom Vorsteuerabzug für den Zeitraum bis 31. Dezember 2003 sei verfehlt. Die unechte Steuerbefreiung widerspreche dem Gemeinschaftsrecht. Da der Eigenverbrauch steuerpflichtig sei, stehe auch im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung der Vorsteuerabzug zu.

f. Beantragte Änderung des Umsatzsteuerbescheides:

Die Gesamtsumme der Vorsteuern aus den getätigten Investitionskosten für den Schülerhort, den Volksschulzubau und die öffentliche WC-Anlage belaufe sich auf 81.817,31 €. Davon würden 44.333,80 € auf den unternehmerischen Bereich (Schülerhort) entfallen, welche der Gemeinde bereits bescheidmäßig zugesprochen worden seien. In Entsprechung des EuGH-

Urteiles in der Rs C-269/00, „Seeling“, stünden der Gemeinde aus dem Jahr 2003 daher noch offene Vorsteuern iHv 37.483,51 € zu.

Der Gebäudekomplex sei 2003 in Betrieb genommen worden. Ab 2003 sei daher eine Eigenverbrauchsbesteuerung im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung vorzunehmen. Die zugrundeliegenden Herstellungskosten würden sich auf 655.322,83 € belaufen. Bei Anwendung einer Nutzungsdauer von 33,33 Jahren (Abschreibungssatz 3%) und einem hoheitlichen Nutzungsanteil von 28,60% würden sich folgende Umsatzsteuerbeträge ergeben.

	Jährliche Abschreibung	davon 28,60% hoheitliche Nutzung	davon 20% Umsatzsteuer
Veranlagungsjahr 2003	19.659,69 €	5.622,54 €	1.124,51 €

Es werde beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 2003 wie folgt abzuändern:

	Veranlagungsjahr 2003
Bescheid laut BP	-90.349,77 €
Schul- und Hortgebäude EV 19.659,69 USt 20%	1.124,51 €
Zusätzlicher Vorsteuerabzug	-37.483,51 €
Beantragte Festsetzung	-126.708,77 €

3. Die Berufung wurde am 8. November 2004 dem Unabhängigen Finazsenat zur Entscheidung vorgelegt. Den Antrag auf Abweisung der Berufung begründet das Finanzamt mit einem bestehenden Vorsteuerausschlussrecht und der Berufung auf Art. 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Richtlinie.

Aufgrund der beim VwGH und EuGH anhängigen Verfahren im Gefolge der „Seeling-Rspr“ konnte der Berufungsfall (bis zum Ergehen der VwGH-Entscheidung vom 24.6.2009, 2007/15/0192) nicht abgeschlossen werden.

Am 17. August 2009 wurde mit der steuerlichen Vertretung die Rechtslage betreffend Vorsteuerabzug von Körperschaften öffentlichen Rechts, wie sie nach Ergehen der VNLTO-Rspr des EuGH und der Rspr des VwGH zu interpretieren ist (und für den gegenständlichen Fall), besprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Von der Bw. wird einerseits der Ansatz des Eigenverbrauchs iHv. 1.124,51 € im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung beantragt und andererseits der Abzug einer zusätzlichen Vorsteuer iHv. 37.483,51 € für den Hoheitsbereich (Volksschule, WC). Die Bw. stützt 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 soll. Bezüglich der Regelung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 zur unechten Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs nimmt die Bw. an, dass diese dem Gemeinschaftsrecht widerspricht. Dagegen stützt sich die Finanzverwaltung auf ein zum Beitrittszeitpunkt bestehendes Vorsteuerausschlussrecht und darauf, dass Art. 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Richtlinie den Vorsteuerabzug nur insoweit zugesteht, als das Gebäude für Zwecke steuerpflichtiger Umsätze verwendet wird (Darstellung in der Berufungsvorlage).
2. Die nach Einbringung der Berufung vom 17. September 2004 ergangene Rspr des EuGH und VwGH hat allerdings 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 steuerbefreiter 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 2009/7/531).

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 BGBI 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 Bereich (Schülerhort) und einen unbestrittenen hoheitlichen Bereich (Volksschule, öffentliches WC) auf. Die Kosten für diese Bereiche betragen 128.569,88 € (Volksschule) und 58.848,13 € (WC), daher insgesamt 187.418,10 € (das sind rd. 28,60% der Gesamtkosten von 655.322,83 €). Die auf den gesamten hoheitlichen Betrag entfallende Vorsteuer von 20% beträgt 37.483,51 €.

b. Da Volksschule und WC zum hoheitlichen Bereich gehören und die Verwendung des Gebäudes 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.

Dem Antrag in der Berufung auf Eigenverbrauchsbesteuerung iHv 1.124,51 € und Vorsteuerabzug iHv 37.483,51 € für den hoheitlichen Bereich, konnte aus den bezeichneten Gründen nicht stattgegeben werden.

Linz, am 20. August 2009