



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Wilhelm Miklin und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der Marktgemeinde S , Sd, vertreten durch Weger & Comp. GmbH, Steuerberatung, 9800 Spittal/Drau, Villacher Straße 34/1, vom 16. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Mag. Andrea Lamprecht-Hohenwarter, vom 6. August 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 1995 bis 2000 nach der am 5. Juli 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen. Der Umsatzsteuerbescheid 1998 wird darüber hinaus zum Nachteil der Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind hinsichtlich der Berufungsjahre 1995 bis 1998 aus den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der S-GmbH (im Folgenden kurz S-GmbH genannt) abgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Zeiträume 1995 bis 1997 stellte der Prüfer das Vorliegen einer Organschaft zwischen der geprüften Unternehmung (Organ) und der Gemeinde S (Organträger; im gegenständlichen Verfahren Bw.) im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 fest. Die S-GmbH sei, so der Prüfer, der Bw. in zumindest mittelbarer Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert. Demzufolge seien die Umsätze und Vorsteuern der S-GmbH in die jeweilige Umsatzsteuererklärung der Bw. aufzunehmen. Wie aus den zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten hervorgeht, zählt zum Unternehmensgegenstand der im Jahre 1988 gegründeten S-GmbH – an dieser Gesellschaft ist neben der Gemeinde S (Beteiligungsausmaß S 255.000,--, ds. 51%) auch der Fremdenverkehrsverband S (Beteiligungsausmaß S 245.000,--, ds. 49%) beteiligt – ua. die Errichtung und der Betrieb einer im Zentrum von S situierten Tiefgarage.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung führte der Prüfer zur umsatzsteuerlichen Thematik der Tiefgarage – aktenkundig ist, dass 55vH der Stellflächen in Form einer Kurzparkzone gemäß § 25 StVO, 45vH mit Mitteln des Privatrechts (Bestandverträge mit Dauermietern) bewirtschaftet wurden – wörtlich aus:

"[..]

2) Parkgebühren nicht steuerbar (Hoheitsverwaltung):

Im Prüfungszeitraum (1995 bis 1997) wurde eine Garage mit 60 Stellplätzen errichtet. Errichter und Betreiber ist die geprüfte Firma, grundbücherlicher Eigentümer ist die Gemeinde S. Ebenso übernimmt die Gemeinde für das Investitionsdarlehen in Höhe von S 9,8 Mio. die Bürge- und Zahlerhaftung und bezahlt auch tatsächlich die monatlichen Annuitäten. Die Parkgebühren werden über einen Parkscheinautomaten eingehoben. Die Überwachung der Tiefgarage auf Bezahlung der Parkgebühren erfolgte im Prüfungszeitraum während der Sommermonate durch die Group 4 Securitas Austria AG, die ebenfalls die öffentlichen Parkplätze überwacht.

Die eingehobenen Organstrafen fließen gemeinsam der Gemeinde zu.

Das es sich bei den Einnahmen aus dem Parkscheinautomat um Gebühren handelt, die im Falle einer Nichtbeachtung mit Strafe belegt sind, stellen diese Einnahmen keine umsatzsteuerpflichtigen Entgelte dar.

[..]

Die Einnahmen aus der Dauervermietung von Parkflächen bleiben umsatzsteuerlich außer Ansatz, da nach Ansicht der Bp die Parkplatzbewirtschaftung insgesamt der Hoheitsverwaltung der Gemeinde zuzurechnen ist.

3) – 4) [..]

5) Vorsteuern aus der Errichtung und dem Betrieb der Tiefgarage:

Die Errichtung und der Betrieb der Tiefgarage ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) der Gemeinde S zuzurechnen. Bei der Gemeinde fällt nach Ansicht der Bp. dieser Bereich in die Hoheitsverwaltung und es können daher keine Vorsteuern daraus geltend gemacht werden.

Nachstehende Vorsteuern entfallen auf die Tiefgarage:

	1995	1996	1997	1998
Errichtung lt Erk.	698.599,85	308.568,52	127.210,66	27.553,60
Nachtrag lt Tz 4		364.014,-		
Parkautom. lt Erkl			18.532,17	
Überwachungskost.			15.974,46	
ges VSt Tiefgarage	698.599,85	672.582,52	161.717,29	27.553,60

Summe: 1.560.453,26

[..]

Begründung für die Nichtanerkennung der Vorsteuern:

Die Tiefgarage wurde im Zuge der Gestaltung des Dorfzentrums errichtet, um die verloren gegangene Parkplätze wieder zu beschaffen und um die Parkplatznot in S zu beheben. Die Errichtung von Parkflächen liegt im öffentlichen Interesse.

Für die Finanzierung des Vorhabens wurde ein Darlehen von S 9.800.000,-- aufgenommen. Dies entspricht der ursprünglich geplanten Investitionssumme einschließlich Umsatzsteuer. Ebenfalls vom Bruttobetrag ausgehend wurden öffentliche Zuschüsse beantragt und auch gewährt und zwar vom Bund S 616.000,- und vom Land Kärnten S 382.724,-.

Die Gemeinde hat die Bürgschaft für die Darlehenssumme von S 9,8 Mio übernommen und gleichzeitig die Zahlungsverpflichtung auch tatsächlich übernommen. Die Bürgschaft wurde von der Kärntner Landesregierung aufsichtsbehördlich genehmigt.

Es fehlen die entsprechenden Einnahmen, um den Betrieb wirtschaftlich führen zu können. Die Einhebung von Parkgebühren (siehe Tz 2) – im Gegensatz zur Miete – spricht für eine Parkraumbewirtschaftung im Rahmen der Hoheitsverwaltung.

Einen privaten Betreiber einer Tiefgarage gibt es in S nicht, es ist somit kein Wettbewerb (auch kein potentieller) vorhanden. Wettbewerb ist für öffentliche Betreiber zum Vorsteuerabzug allerdings eine der Voraussetzungen."

Aufgrund dieser abgabenbehördlichen Feststellungen reichte die Bw. beim Finanzamt berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Zeiträume 1995 bis 1997 ein. Dabei brachte sie die im Zusammenhang mit der Errichtung der Tiefgarage stehenden Vorsteuern von S 698.599,85 (1995), S 672.582,52 (1996) und S 161.717,29 (1997) zur Gänze in Ansatz. Ebenso wurden sämtliche aus der Bewirtschaftung resultierenden Einnahmen, somit auch jene, welche in Form von Parkgebühren eingehoben wurden, der Umsatzsteuer unterworfen. Eine Veranlagung dieser Erklärungen erfolgte nicht. Desgleichen behandelte die Bw. in den Folgejahren 1998 bis 2000 die im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der Tiefgarage (Parkhaus) stehende Tätigkeit zur Gänze als unternehmerisch.

Im Zuge einer bei der Bw. abgeführten Prüfung der Aufzeichnungen betreffend die Zeiträume 1998 bis 2001 versagte der Prüfer die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die im hoheitlichen Bereich erfolgte Bewirtschaftung der Tiefgarage und schied in Tz. 13 lit. f seines Bp-Berichtes die aus dieser Tätigkeit erklärten Umsätze ("Tiefgarage/Parkgebühren") von S 4.003,33 (1998) und S 5.117,50 (1999) aus der Bemessungsgrundlage aus.

Dazu führte der Prüfer erläuternd aus:

"In den Jahren 1995 bis 1997 wurde von der S-GmbH eine Tiefgarage mit 60 Stellplätzen errichtet und auch die in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuern geltend gemacht. Im Zuge einer im Jahre 2000 durchgeführten Betriebsprüfung bei der S-GmbH wurde jedoch das Vorliegen einer Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 (Organträger= BgA der Gemeinde S) festgestellt und die Umsätze und Vorsteuern storniert. Dies führte in weiterer Folge zur Vorlage von berechtigten USt-Erklärungen bei der Gemeinde S (Miteinbeziehung der Umsätze und Vorsteuern der S-GmbH).

Nutzung der Stellflächen in der Tiefgarage:

- 1) Bewirtschaftung als gebührenpflichtige Kurzparkzone iS der StVO (ganzjährige Gebührenpflicht von 0:00 – 24:00 Uhr, maximale Parkdauer 180 Min.)
- 2) Unentgeltliche Nutzung durch Bedienstete der Gemeinde und der Volksschule
- 3) Dauervermietung von einzelnen Stellplätzen (Jahresmieter, "Wintermieter", etc.)

Beurteilung durch die Bp:

Eine unternehmerische Nutzung liegt nach Ansicht der Bp nur hinsichtlich der Nutzung durch Dauermieter (Vorliegen von zivilrechtlichen Bestandverträgen) und Bedienstete (analog des Nutzungsverhältnisses v. Amtshaus) vor, was einem Ausmaß von rd. 45% entspricht. Die übrige Nutzung (rd. 55%) ist dem Hoheitsbereich zuzuordnen (Parkraumbewirtschaftung mit Mitteln der hoheitlichen Zwangsgewalt).

Von der Bp werden daher die erklärten Einnahmen aus dem Hoheitsbereich (Parkautomat – Kurzparkzone) storniert.[..]"

In Tz 15 lit k ("Vorsteuerberichtigungen") des Bp- Berichtes versagte der Prüfer die Anerkennung der im Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb der Tiefgarage geltend gemachten Vorsteuern im Ausmaß von 55vH. Dabei wurden auch die Veranlagungszeiträume 1995 bis 1997 in die Betrachtung miteinbezogen. Da in den Zeiträumen 1999 und 2000 keine Vorsteuern mehr anfielen, wurden auch keine Berichtigungen mehr vorgenommen. Konkret wurden Vorsteuern in nachstehender Höhe berichtigt:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
k) Tiefgarage	- 384.229,92	- 369.920,39	- 88.944,51	- 15.154,48	--	--

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ in Abänderung der eingereichten Umsatzsteuererklärungen bzw. im wiederaufgenommenen Verfahren (für 1998) entsprechende Sachbescheide.

Mit Berufungseingabe vom 16. Jänner 2003 wandte sich die Bw. in verlängerter Rechtsmittelfrist gegen die umsatzsteuerliche Behandlung der Tiefgarage bzw. die aliquote Kürzung der mit der Errichtung der Tiefgarage im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge. Zutreffend sei, so die Bw., dass die in den Jahren 1995 bis 1997 errichtete

Tiefgarage zum Teil, und zwar aus Vereinfachungsgründen, in Form einer Kurzparkzone genutzt werde. Dabei würden Parkgebühren analog gebührenpflichtiger Kurzparkzonen im Sinne der StVO eingehoben.

Das Finanzamt habe die mit einem Anteil von 55 vH festgestellte Nutzung der Tiefgarage in Form einer gebührenpflichtigen Kurzparkzone dem Hoheitsbereich zugeordnet und als Parkraumbewirtschaftung mit Mitteln der hoheitlichen Zwangsgewalt bezeichnet. Das Gesamtbild der Leistungen jedoch widerspreche dieser Annahme. Im Vordergrund sei eine wirtschaftliche Tätigkeit – nämlich das entgeltliche Vorhalten von Parkflächen – gestanden.

Der gegenständliche Sachverhalt sei sonach insbesondere im Lichte der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zu sehen. So habe der EuGH in der Rechtssache "Lennarz" ua. die Aussage getroffen, dass nach Artikel 17 Abs. 1 der 6. EG-RI, der mit "Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug" überschrieben sei, das Recht auf Vorsteuerabzug gleichzeitig mit dem Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe. Folglich hänge das Vorsteuerabzugsrecht alleine davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handle. Aus Art. 17 Abs. 2 der besagten Richtlinie sei zu entnehmen, dass der Steuerpflichtige befugt sei – soweit er als solcher die Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwende – die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diese Gegenstände abzuziehen. Hingegen entstehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der besagten Richtlinie, sondern für seinen privaten Verbrauch verwende.

Weiters führte die Bw. ins Treffen, aus dem Urteil des EuGH vom 14. Feber 1985, Rs 268/83 ("Ropelmann"), ergäbe sich, dass eine Person, die Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der 6. EU-RI erwerbe, dies auch dann als Steuerpflichtige tue, wenn die Gegenstände nicht sofort für ihre wirtschaftliche Tätigkeit verwendet würden. Unbestritten sei weiters, dass auch jene Umsätze steuerbar seien, welchen sich die Bewohner einer bestimmten Region nicht zu entziehen vermögen. Dies träfe etwa im Falle des Bestehens einer hoheitlich verordneten Versorgungs- bzw.

Entsorgungspflicht zu. Im vorliegenden Fall habe die Bw. lediglich aus Vereinfachungsgründen die Abwicklung des Teilbereiches "Laufkunden" als eine gebührenpflichtige Kurzparkzone eingerichtet. Auf diese Weise habe man das Benützungsentgelt den Marktbedingungen anpassen und gleichzeitig die Kontrolle erleichtern können. Grundsätzlich habe jedoch jeder KFZ-Benützer die Option, sein Fahrzeug außerhalb der Tiefgarage zu parken, was wiederum eine Annahmeverpflichtung für die streitgegenständliche Leistung ausschließe.

Die Schaffung und der Betrieb von Parkgaragen sei keine den Gemeinden per Gesetz übertragene Aufgabe, die hoheitlich zu erfüllen sei. Die 6. EG-RI halte zu dieser Thematik in

Art. 4 Abs. 5 fest, dass Gebietskörperschaften und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nicht als steuerpflichtig gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. In Bezug auf diese Tätigkeiten gelten sie jedoch dann als steuerpflichtig, wenn eine Behandlung als nicht steuerpflichtig zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Den Mitgliedstaaten bleibe es anheim gestellt, Tätigkeiten von Gebietskörperschaften, die nach Art. 13 oder Art. 28 der 6. EG-RI steuerfrei seien, als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Zu diesen Tätigkeiten oder Umsätzen zähle nach Art. 13 Teil B Buchstabe b die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahmen bestimmter Umsätze, wie eben der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen. Demzufolge sei die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen jedenfalls umsatzsteuerpflichtig.

Die für das Funktionieren des Verkehrs in (größeren) Gemeinden erforderliche ordnungspolitische Aufgabe von Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) bringe es mit sich, für den fließenden und ruhenden Verkehr einer Stadt gewisse Vorsorge zu treffen und auch den Bedarf nach kurzzeitig benützbaren Parkplätzen zu stillen. Damit nunmehr das mit diesen Regelungen im Zusammenhang stehende Entgelt nicht zusätzlich mit Umsatzsteuer belastet werde, sei nach Lösungen gesucht worden, die die Kommunen von der Umsatzsteuerpflicht befreien. Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass für eine Parkraumbewirtschaftung in der Regel zumeist keine nennenswerten Kosten und Vorsteuern anfallen. So habe der EuGH in seinem Urteil vom 14. Dezember 2000, RS C-446/98, ausgesprochen, Art. 4 Abs. 5 UAbs. 4 der 6. EG-RI sei derart auszulegen, dass das Unterbleiben der Steuerbefreiung für die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen gemäß Art. 13 Teil B Buchst b dieser Richtlinie es nicht verhindere, dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die diese Tätigkeit ausüben, für diese nicht mehrwertsteuerpflichtig seien, wenn die Voraussetzungen in den UAbs. 1 und 2 dieser Bestimmung erfüllt seien. Der EuGH zeige somit auf, unter welchen Prämissen die ansonsten in der 6. EG-RI explizit als steuerpflichtig bezeichneten Umsätze bzw. Tätigkeiten, wie die Vermietung von Abstellplätzen für PKWs, entsprechend den Intentionen der einzelnen Mitgliedstaaten dennoch von der Umsatzsteuer befreit sein könnten. Nach gemeinschaftsrechtlicher Judikatur stehe es den Mitgliedstaaten frei, für die Erreichung der in Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 und 3 der 6. EG-RI festgelegten Ziele, die Entscheidung darüber, bei welchen Sachverhalten eine von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts ausgeübte Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe, einer Verwaltungsbehörde zu überlassen, sofern deren Entscheidung von den nationalen Gerichten überprüft werden könne. Es sei danach zu entscheiden, ob ein Mitgliedstaat eine Richtlinie dadurch umsetze, dass er der

nationalen Verwaltung die Befugnis einräume, deren Bestimmungen nach ihrem Ermessen anzuwenden, ohne dem Ermessen der Verwaltung einen Rahmen zu setzen.

Gemäß dem Vorbringen der Bw. sei es nicht nachvollziehbar, dass die sinngemäße Aussage des EuGH vom 14. Dezember 2000, C-446/98 (Rs. "Camera Municipal do Porto"), wonach Einnahmen von Parkuhren und Parkplätzen keine Unternehmereigenschaft von KÖR begründen würden, nunmehr – entgegen ihrer Intention, nämlich eine ungewollte zusätzliche Umsatzsteuerbelastung der öffentlichrechtlichen Verkehrsregelungsbenützung zu vermeiden – in einer offensichtlich anderen Konstellation angewendet werde und folglich als "Muss-Befreiung" das Gegenteil, nämlich eine Belastung, bewirke.

Mit Eingabe vom 8. April 2004 verwies die Bw. auf die zu § 12 Abs. 3 UStG 1994 ergangene Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 30. Dezember 2003, Gz RV/1617-L/02. Aus dieser Entscheidung resultiere die Schlussfolgerung, dass die gegenständliche Tiefgarage nicht erst einen durch Option steuerpflichtigen Umsatz bewirke, sondern dass nach § 6 Abs. 16 UStG 1994 "die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art" ausdrücklich als steuerpflichtige Leistung normiert sei.

Mit Datum 15. April 2004 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 21. September 2004 wurde die Bw. ersucht, das Vorliegen der ins Treffen geführten "größeren Wettbewerbsverzerrung" im Sinne des Art. 4 Abs. 5 zweiter Satz der 6. EG-RL zu konkretisieren.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Oktober 2004 führte die Bw. zur Thematik einer "größeren Wettbewerbsverzerrung" unter Hinweis auf einen im Finanzjournal Nr. 2/2004 erschienen Fachartikel allgemein aus:

"Obwohl eine vergleichende Prüfung der verschiedenen Sprachfassungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie zeigt, dass der [fragliche] Ausdruck nicht nur die Wettbewerbsverzerrung betrifft, die die Befreiung unmittelbar hervorrufen könnte, sondern auch solche, die sie in der Zukunft hervorrufen könnte, ist es doch erforderlich, dass die Gefahr, dass die Befreiung für sich genommen Wettbewerbsverzerrungen hervorruft, real ist. Daraus folgt, dass die Gewährung der Befreiung von der Mehrwertsteuer dann abzulehnen ist, wenn eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann."

Ferner wurde vorgebracht, das BMF habe mit Erlass vom 3. März 1998 hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Werbetätigkeit von Tourismusverbänden festgestellt, dass die bislang als nichtunternehmerisch beurteilte Tätigkeit von Tourismusverbänden oder Fremdenverkehrsvereinen in Bezug auf ihre gesetzlich zugewiesenen Aufgaben im Hinblick auf Art. 4 Abs. 5 zweiter Satz der 6. EG-RL nicht mehr aufrecht erhalten werden könne. Die

Argumentation, dass eine Behandlung der Werbetätigkeit als nichtunternehmerisch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe und damit mit Art. 4 Abs. 5 zweiter Satz der 6. EG-RL nicht zu vereinbaren sei, sei nach Ansicht des BMF stärker als die Überlegung, dass die Werbetätigkeit zu den gesetzlich zugewiesenen Aufgaben der Tourismusverbände zähle.

Analog dazu sei der vorliegende Berufungsfall zu behandeln. Wenn nunmehr die Besorgung einer gesetzlich zugewiesenen Aufgabe durch den Hoheitsträger – mit geringen, aber vorhandenen Berührungspunkten zu Mitbewerbern – zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe und somit mit Art. 4 Abs. 5 zweiter Satz der 6. EG-RL nicht vereinbar sei, so müsse dies viel mehr für eine nicht gesetzlich dezidiert verpflichtende, aber durch die Gemeinde übernommene Aufgabe der Schaffung und Zurverfügungstellung von Parkraum und Parkplätzen zutreffen. Dies umso eher, da im vorliegenden Fall die Tätigkeit nicht als verkehrsordnende Maßnahme an einer öffentlichen Straße geschehe, welche bereits mit derzeitigen Wettbewerbern, aber vor allem mit zukünftigen und potentiellen Mitbewerbern in Konkurrenz trete.

Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise widerspreche den Intentionen des Urteils des EuGH vom 14. Dezember 2000, C-446/98, wonach Einnahmen von Parkuhren und Parkplätzen keine Unternehmereigenschaft von öffentlichrechtlichen Körperschaften begründen. Diese Sentenz sollte eine ungewollte zusätzliche Umsatzsteuerbelastung der öffentlichrechtlichen Verkehrsregelungsbenützungen vermeiden, jedoch keinesfalls als "Muss-Befreiung" verstanden werden.

Gemäß der Judikatur des EuGH sollten vor allem reale und potentielle Wettbewerbsverzerrungen hinten gehalten werden. Dies erfordere eine langfristige zukunftsorientierte Betrachtung. Fakt sei, dass erst zu Beginn der Achtziger Jahre mit Erreichen einer gewissen Verkehrsdichte die Schaffung von Parkplätzen und Parkgaragen thematisiert worden sei. Diese Entwicklung habe sich zuerst lediglich in den Großstädten, nach und nach auch in den kleineren Gemeinden und am Land fortgesetzt. Heute schreibe etwa die Kärntner Bauordnung (K-BO) bei der Neuerrichtung von Bauwerken zwingend die Schaffung von PKW-Abstellplätzen vor, deren Errichtung mangels vorhandener Flächen oft nicht mehr im Freien möglich sei. In dicht verbauten Ortszentren würden daher Investoren mit längerfristigen Perspektiven Parkgaragen, Parkdecks, udgl. errichten. Ebenso würden auch in S einzelne Garagen von privaten Bestandgebern profitabel vermietet werden. Weiters würden in der nahe gelegenen Gemeinde SI zahlreiche private Unternehmer Parkplätze, Tiefgaragen und Parkhäuser betreiben. Die Bw. legte nachstehende Auflistung der von privaten Unternehmern in S und SI der Öffentlichkeit entgeltlich angebotenen Parkflächen vor:

APCOA Parking Austria AG, Entgelt, Parkplätze, R-Str. SI	30 min 1 Stunde	€ 0,50 € 1,00 etc.
ADEG Markt St , Entgelt. Abstellplatz Hauptstraße, S		€ 29,00 /Monat
I-KapitalbeteiligungsGmbH , Li, Parkgarage Rathausmarkt SI	Miete	€ 72,00
G-Versicherung, Entgelt. Dauerparkplätze, 10. Oktoberstraße SI		€ 35,00/Monat € 385,00/Jahr
GG, Neuer Platz 1, Tiefgaragenplätze (SI)		€ 50,87/Monat
SM, Mozartstraße, Entgeltl. Parkplatz (SI)	30 min. 60 min.	€ 0,35 € 0,70
Dr. WA "AH" Entgelt. Parkplatz (SI)	30 min.	€ 0,35
Cafe Ms, L-Str., Entgeltl. Parkplatz (SI)	30 min. 60 min.	€ 0,35 € 0,70
B, J-Str., Entgeltl. Parkplatz (SI)	30 min. 60 min.	€ 0,35 € 0,70
O, Z Garagen (SI)		
AZ , 2 Kellergaragen, Hauptstraße, S		
ALZ, Parkhaus IK 134, KB	7.00 – 19.00 Uhr 24 Stunden	€ 3,00 € 10,00

In Ergänzung zum bisherigen Vorbringen führte die Bw. ins Treffen, dass in den nächsten Jahren ein starkes Ansteigen des Angebotes an KFZ-Abstellflächen und damit eine wesentliche Ausweitung des bereits bestehenden Wettbewerbes zu erwarten sei. Im Hinblick auf den wachsenden Wettbewerb führe die Aufzwingung einer Umsatzsteuerbefreiung zu einer willkürlichen Verzerrung der Wettbewerbslage einer Gemeinde.

Zur Feststellung der Wettbewerbssituation – gemäß der zur Vorlage gebrachten Auflistung befänden sich mit RS (Betreiber des ADEG Marktes) und AZ zwei Mitbewerber in S – wurde ersterer fernmündlich hinsichtlich des Ausmaßes der von ihm zur Verfügung gestellten Parkflächen befragt. Dieser gab dabei an, dass seinerseits die Absicht bestehe, von seinen 130 vor dem ADEG-Geschäft situierten Stellflächen eine Anzahl von ca. 30 Parkplätzen an Dauermieter abzugeben. Derzeit werde die gesamte Fläche ausschließlich von Geschäftskunden – unentgeltlich – genutzt.

Mit Eingabe vom 8. November 2004 bezog die Bw. über Vorhalt Stellung zu den Aussagen des RS. Diese räumte dabei ein, es träfe zu, dass St sie kontaktiert und ihr ein Anbot betreffend Vermietung von Parkflächen unterbreitet habe. Eine Annahme dieser Offerte sei bislang nicht erfolgt. Bereits im Zuge der Errichtung des ADEG-Marktes und der vorgelagerten Parkplätze habe St Kontakt zum Schulgemeindevorstand hergestellt, zumal sich die Flächen in unmittelbarer Nähe zur Hauptschule S befänden, welche über keine bzw. eine zu geringe Anzahl von Parkflächen verfüge. Im Zuge der geführten Verhandlungen sei St im Frühjahr 2004 bei einer Lehrerkonferenz der Hauptschule eingeladen gewesen und habe dort ein Anbot unterbreitet, maximal 30 Stellplätze um je € 28,-- an die Schule zu vermieten. Dabei sei

diesem zur Kenntnis gebracht worden, dass Vertragspartner nur der Lehrkörper der Schule bzw. einzelne Lehrer sein könnten. In der Folge habe St in der Zeit vom Mai bis zum Beginn der Sommerferien zwei Abstellplätze um € 28,-- vermietet. Derzeit seien keine Abstellplätze in Bestand gegeben, wenngleich sein an die Lehrer der Hauptschule gerichtetes Anbot weiterhin bestehe.

In einem beim UFS am 11. November 2004 eingelangten Ergänzungsschreiben teilte der Bürgermeister der Gemeinde S mit, dass voraussichtlich dem von RS unterbreiteten Anbot betreffend Anmietung von Stellflächen nicht näher getreten werde, zumal ca. 200 m von diesen Parkflächen entfernt ein großer Parkplatz der Öffentlichkeit unentgeltlich zur Verfügung stehe.

Im Zuge eines vom Finanzamt als beauftragte Behörde gemäß § 279 Abs. 2 BAO abgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahrens wurde RS am 24. November 2004 zur Thematik der Parkplatzvermietung niederschriftlich einvernommen. Dabei gab dieser zu Protokoll, dass er bis dato keine einzelnen Parkflächen vermieten habe können. Er habe im Juni 2004 im Zuge einer Lehrerkonferenz der Hauptschule S mit den dort anwesenden Lehrern Kontakt aufgenommen und ihnen 30 Parkplätze zur Miete angeboten. Dabei sei es jedoch zu keinen Vertragsabschlüssen gekommen. Auch habe er der Gemeinde S 32 Parkplätze zur Anmietung offeriert, wobei er von einem Mietzins von € 32,-- je Fläche und Monat ausgegangen sei. Bis dato habe er keine Reaktion seitens der Gemeinde S vernommen.

Im Zuge der Erhebungen wurde auch die Pensionistin AZ hinsichtlich Art und Umfang ihrer Garagenvermietung befragt. Diese gab zu Protokoll, dass sie im Gemeindegebiet von S insgesamt fünf Garagen besitze, wovon zwei ausschließlich der privaten Nutzung dienten und drei weitere an Dauermieter vermietet würden.

Über Vorhalt gab die Bw. bekannt, dass seinerzeit keinerlei Studien hinsichtlich des Bedarfes an Tiefgaragenplätzen angestellt bzw. solche in Auftrag gegeben worden seien. Die Finanzierung der Tiefgarage durch die Errichterin (S-GmbH) sei durch eine Bürge und Zahler-Haftung der Gemeinde S garantiert worden, wobei eine Prognoserechnung hinsichtlich Auslastung der Tiefgarage nicht durchgeführt worden sei.

Von der Bw. wurde zum Beweise für das Vorliegen eines künftigen Wettbewerbs eine Beschreibung sowie eine Skizze des in Planung stehenden Projektes "SPW" – bei diesem Vorhaben handelt es sich um die Neugestaltung einer Parkanlage unter Einbeziehung des Themenbereiches "Wasser" – übermittelt. Erläuternd wurde dazu bemerkt, dass sich das besagte Projekt erst in einer grundsätzlichen Überlegungs- bzw. Vorplanungsphase befinde und daher Details hinsichtlich Abstellflächen für Kraftfahrzeuge noch nicht schriftlich fixiert worden seien.

Fest steht zudem – dieser Fakt wird auch durch einen im Akt einliegenden Parkschein dokumentiert – dass die über Parkscheinautomaten zu beziehenden Parkscheine für die streitverfangenen Kurzparkflächen weder einen Umsatzsteuerbetrag noch einen Steuersatz ausweisen.

Im Zuge eines am 16. März 2005 abgeführten Erörterungstermins wurde ua. festgehalten, dass das Ausmaß der in hoheitlicher Form bewirtschafteten Tiefgaragenflächen (55vH) zwischen den Verfahrensparteien außer Streit steht.

Mit Eingabe vom 30. Mai 2005 übermittelte die Bw. einen mit 5. September 2002 datierten Gemeinderatsbeschluss, aus dem hervorgeht, dass die Kurzparkzonenverordnung betreffend den Parkplatz "Tiefgarage" aufgehoben wurde. Weiters wurde das bezughabende Protokoll über die Sitzung des Gemeinderates zur Vorlage gebracht.

Mit Vorhalt vom 30. Mai 2005 wurde die Bw. ua. befragt, aufgrund welcher Rechtsgrundlage sie in die Rechte der S-GmbH dergestalt eingegriffen habe, dass durch den hoheitlichen Vollzug letztendlich eine Art "Eigentumsbeschränkung" der S-GmbH herbeigeführt worden sei. Ebenso wurde die Bw. aufgefordert, bekannt zu geben, wer die Parkgebühren bzw. die behördlich verhängten Strafgelder vereinnahmt habe.

Mit Eingabe vom 10. Juni 2005 nahm die Bw. zu obgenannten Vorhalt Stellung und führte aus, dass sämtliche Parkgebühren ab Inbetriebnahme der Garage von der S-GmbH vereinnahmt worden seien. Die Entleerung der Parkscheinautomaten sei durch die S-GmbH selbst erfolgt. Da die Überwachung der Einhaltung der Gebührenpflicht durch die Eigentümerin und Betreiberin (S-GmbH) wohl möglich, jedoch ein rasches und einfaches Sanktionieren bei Nichteinhaltung der (privaten) Parkordnung nicht opportun erschien, habe sich die Gemeinde S (Bw) als Gesellschafterin der S-GmbH bereit erklärt, dieser bei der Bewirtschaftung der Tiefgarage Hilfestellung zu leisten. Durch die Einbeziehung der Tiefgarage in die Kurzparkzonenverordnung vom 24. September 1998 sei die Bewirtschaftung effektiver geworden; insbesondere hätten die Garagenbenutzer ihr Ticket am Parkscheinautomaten bereitwilliger gelöst, zumal die verwaltungsbehördliche Sanktionierung eines allfälligen Fehlverhaltens gedroht habe. Die S-GmbH habe sich in einer mündlichen Vereinbarung die hoheitliche Gewalt der Gemeinde S zu nutze gemacht, um ihr unternehmerisches Ziel – die Einnahme von Benützungsentgelten – besser zu erreichen.

Die aufgestellten Parkscheinautomaten seien von der S-GmbH selbst bedient und gewartet worden. Die behördlich verhängten Strafgelder seien der Gemeinde S zugeflossen, zumal es der die Strafgelder einhebenden Stelle (Bezirkshauptmannschaft X) nicht möglich gewesen sei, die durch die Kontrollorgane eingehobenen Bußgelder nach dem Ort der Verwaltungsübertretung zu trennen.

Nach Aufhebung der Kurzparkzonenverordnung mit Datum 5. September 2002 betreffend den Parkplatz "Tiefgarage" sei die Einhebung der Benützungsentgelte in unveränderter Form weiter erfolgt. Die S-GmbH hebe die Parkgebühren per Parkscheinautomaten ein, wobei die Überwachungsorgane der gemeindeeigenen Kurzparkzonen (Group 4) als beliehene Unternehmer weiterhin auch die Tiefgarage überwachen und die Benutzer zur Zahlung der Parkgebühr veranlassen würden. Wenn diese jedoch "Strafzettel" ausstellen, so erfolge dies jedoch ohne Rechtsgrundlage.

Der steuerliche Vertreter führte ferner ins Treffen, dass im gegenständlichen Fall zwar eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliege, zumal die S-GmbH sich dem Willen des Organträgers (=Bw) unterordne. Die S-GmbH sei jedoch Organtochter der Gemeinde S in deren Funktion als Unternehmerin und nicht als Hoheitsträgerin.

Darüber hinaus sei evident, dass im vorliegenden Fall die Vermietung unter Gebrauchmachung von hoheitlichen Befugnissen nur im Zeitraum vom 24. September 1998 bis zum 5. September 2002 stattgefunden habe. Sollte die Berufungsbehörde trotz der angeführten Argumente dennoch zur Ansicht gelangen, dass eine Steuerbefreiung der ansonst eindeutig umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit vorliege, so könne dies nur für den Zeitraum des Obliegens und Gebrauchmachens der öffentlichen Gewalt zutreffen. Für diesen Zeitraum sei daher von einer Nutzungsentnahme für den hoheitlichen Bereich der Gemeinde S auszugehen.

Das Ausmaß dieses (Nutzungs)Eigenverbrauches gliedere sich auf wie folgt:

1998		
JahresAfA Tiefgarage lt Anlageverzeichnis S-GmbH		S 268.654,-
JahresAfA Betriebsausstattung Tiefgarage (Parkautomat etc)		S 18.703,-
Gesamt JahresAfA		S 287.357,-
Hoheitl. Anteil 55%		S 158.046,-
Nutzungsentnahme für 10-12/1998	S 39.511,--	
20% USt	S 7.903,-	
1999		
JahresAfA Tiefgarage lt Anlageverzeichnis S-GmbH (geringfg. Zugang)		S 272.081,-
JahresAfA Betriebsausstattung Tiefgarage (Parkautomat etc)		S 18.703,-
Gesamtjahres AfA		S 290.784,--
Hoheitl. Anteil 55%		S 159.931,-
Nutzungsentnahme für 1-12/1999	S 159.931,-	
20% USt	S 31.986,--	

2000		
Nutzungsentnahme 1-12/2000 unverändert wie 1999	S 159.931,-	
20% USt	<u>S 31.986,-</u>	
2001		
Nutzungsentnahme 1-12/2001 unverändert wie 1999	S 159.931,-	
20% USt	<u>S 31.986,-</u>	
Vorsteuer aus dem Betrieb der Tiefgarage 2001		S 7.850,61
nichtabzugsfähige VSt 55%		S 4.317,82
2002 (bis 5.9.2002)		
Nutzungsentnahme (9,5/12)		S 126.612,-
20% USt		<u>S 25.322,-</u>
Vorsteuer aus dem Betrieb der Tiefgarage 2002		S 4.871,28
nichtabzugsfähige VSt 55%		S 2.679,20
bis September 2002: 9,5/12		S 2.121,07

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Zur innerstaatlichen Rechtslage

Die Bestimmung des § 2 UStG 1994 ordnet an:

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;
2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat.

Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist. Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind 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 gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,
- Schlachthöfe,
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie

- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Hoheitliche Tätigkeiten bilden nach § 2 KStG keinen Betrieb gewerblicher Art und gehören daher an sich nicht zum Unternehmensbereich (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, 7. Aufl., Bd. I, S. 412). Das UStG 1994 bezieht jedoch aus Gründen der Kostenneutralität verschiedene Einrichtungen, die nach § 2 KStG Hoheitsbetriebe sind, in den Unternehmensbereich ein (sog. "fiktive Betriebe gewerblicher Art"). Dazu zählen Wasserwerke, Müllabfuhr und Kanalisation. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaft öffentlichen Rechts begründet ebenfalls eine unternehmerische Tätigkeit, und zwar unabhängig vom wirtschaftlichen Gewicht, also auch bei geringfügigen Umsätzen (VwGH 28.1.1982, 81/15/0072). Das Begriffspaar "Vermietung und Verpachtung" ist nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen (VwGH 13.12.1989, 88/13/0312; vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, 2. Aufl. S. 310 und die do. zitierte Judikatur). Eine auf öffentlichrechtlicher Grundlage basierende Parkraumbewirtschaftung ("Kurzparkzonenbewirtschaftung") fällt nicht unter den Begriff "Vermietung und Verpachtung" im Sinne der obgenannten Bestimmung (ÖStZ 1999, 102).

Festzuhalten ist, dass nach der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts eine privatwirtschaftliche Tätigkeit dann nicht vorliegt, wenn diese überwiegend der Ausübung öffentlicher (=hoheitlicher) Gewalt dient. Unter Ausübung öffentlicher Gewalt ist eine Tätigkeit zu verstehen, durch die eine öffentlichrechtliche Körperschaft Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Trägerin öffentlicher Gewalt "eigentümlich und vorbehalten" sind. Dies kann sich daraus ergeben, dass ihr entweder bestimmte Aufgaben ausdrücklich durch die Rechtsordnung zugewiesen sind oder dass sich deren Erfüllung aus ihrem allgemeinen Aufgabenkreis ergibt (Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz 1994, § 2 Tz 31.). "Eigentümlich und vorbehalten" ist eine Tätigkeit insbesondere dann, wenn sie aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten lediglich durch eine öffentlichrechtliche Körperschaft erfüllt werden kann und erfüllt wird, der Körperschaft also die Tätigkeit zwecks Erfüllung ihrer öffentlichrechtlichen Aufgaben funktionell durch das öffentliche Recht zugewiesen wird (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, Tz 185f). Von der Ausübung öffentlicher Gewalt oder von der Erfüllung öffentlicher Aufgaben kann nur gesprochen werden, wenn zur Erreichung eines Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte gesetzt werden, wenn also der Vollzug mit hoheitlichen Mitteln (Ausübung von "imperium") erfolgt. Wenn sich jedoch eine Gebietskörperschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben – mögen sie ihr auch durch die Bundesverfassung oder durch andere Gesetze zugewiesen sein – der gleichen Mittel bedient, wie sie die Privatrechtsordnung für jedermann sonst vorsieht, so stellt dies keine hoheitliche Tätigkeit dar (VwGH 30.5.1952, 1796/51 Slg 595F). Dies wäre etwa der Fall, wenn eine

Gebietskörperschaft zivilrechtliche Bestandverträge abschließt und damit die Entscheidungsbefugnis hinsichtlich daraus entstehender Rechtsstreitigkeiten den ordentlichen Gerichten vorbehalten bleibt.

Unstrittig ist, dass die Bewirtschaftung des zur Verfügung gestellten Parkraumes in Bezug auf die zur Kurzparkzone nach § 25 StVO erklärten Flächen, welche nicht an Bestandnehmer vermietet wurden, mit Mitteln des hoheitlichen Vollzuges erfolgte. Aktenkundig ist in diesem Zusammenhang die Verordnung des Gemeinderates der Gemeinde S vom 29. Juni 1998, GZ:120-2/98, wonach ua. für den "Parkplatz Tiefgarage, nördlich Hauptplatz, das Parken in der Zeit von Montag bis Freitag, 8:00 bis 18:00 Uhr bzw. Samstag 8:00 bis 12:00 Uhr zeitlich beschränkt und als gebührenpflichtige Kurzparkzone mit einer Parkdauer von höchstens 180 Minuten erklärt wird". Mit Verordnung vom 24. September 1998, GZ: 120-5/98 wurde die Gebührenpflicht ganzjährig und ganztägig (Montag bis Sonntag, 00:00 bis 24:00 Uhr) ausgeweitet.

Unter dem Blickwinkel der innerstaatlichen Rechtsordnung ist somit spätestens ab Erlassung der Gemeinderatsverordnung vom 24. September 1998 eine Unternehmereigenschaft der Bw. im Sinnes des § 2 UStG 1994 im Hinblick auf die in Streit stehende Tätigkeit nicht mehr gegeben. Wohl aber bestand eine solche für jene Zeiträume, die zwischen erstmaliger Inbetriebnahme der Tiefgarage (Mitte 1997) und Inkraft-Treten der obgenannten Verordnungen (24. September 1998) liegen.

Wenn der steuerliche Vertreter in seiner Berufungseingabe bzw. in den nachgelagerten Schriftsätzen vorbringt, dass der Einsatz von Mitteln des Hoheitsrechtes lediglich gewählt worden sei, um eine einfachere und ökonomischere Bewirtschaftung des Objektes zu gewährleisten, so erweist sich dieses Vorbringen nach Ansicht des erkennenden Senates als nicht zielführend. Fakt bleibt, dass im Zeitraum September 1998 bis September 2002 55vH der Tiefgaragenflächen in hoheitlicher Form bewirtschaftet wurden. Bei der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes ist nach Ansicht des Senates ausschließlich auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen. Dass ein öffentliches Interesse am Bau sowie am Betrieb der Tiefgarage unzweifelhaft vorhanden war, lässt sich mitunter aus dem zwischen der Bw. als Bestandgeberin jener Flächen, welche für die Errichtung der Tiefgarage verwendet wurden, und der S-GmbH als Bestandnehmerin abgeschlossenen Bestandvertrag vom 26. März 1998 entnehmen. In Punkt 3. des angeführten Kontraktes wird festgehalten: "Die Tiefgarage dient der Behebung der Parkplatznot in S, weshalb die S-GmbH sich gegenüber der Gemeinde S verpflichtet, die Tiefgarage ständig in Betrieb zu halten. [...]". Auch setzt die Anwendung der Bestimmung des § 25 StVO, auf deren Grundlage die beiden obgenannten Kurzparkzonenverordnungen erlassen worden sind, ausdrücklich das Vorliegen bestimmter – gesetzlich determinierter – öffentlicher Interessen voraus.

Das Berufungsvorbringen, wonach die Bw. ebenso die Möglichkeit gehabt hätte, die Tiefgarage zur Gänze mit Mitteln des Privatrechts zu bewirtschaften, mag zutreffend sein. In Ansehung der tatsächlichen Gestaltung der Dinge, erweist sich diese Argumentation jedoch als nicht tauglich.

Aus all dem Gesagten folgt, dass eine Unternehmereigenschaft der Bw. in Bezug auf die hoheitlich bewirtschafteten Flächen aufgrund der innerstaatlichen Rechtsordnung nicht gegeben ist.

Anzumerken bleibt, dass im Hinblick auf die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung der S-GmbH mit der Bw., das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen den Verfahrensparteien außer Streit gestellt wurde. Damit sind sämtliche Umsätze der S-GmbH als Innenumsätze der Bw. zuzurechnen.

II. Zur gemeinschaftsrechtlichen Lage

Bei der Beurteilung des gegenständlichen Falles ist aber insbesondere auch auf den von der Bw. ventilerten gemeinschaftsrechtlichen Aspekt Bedacht zu nehmen. Dieser erfordert eine richtlinienkonforme Interpretation innerstaatlicher Gesetze. Richtlinien gelten für die Mitgliedstaaten hinsichtlich des zu erreichenden Ziels als verbindlich; die Wahl der Form bzw. Mittel wird indes den innerstaatlichen Stellen überlassen (vgl. Art. 249 Abs. 3 EGV). Die von der Bw. ins Treffen geführte Bestimmung des Art. 4 Abs. 5 der 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) ordnet an:

"Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Fall sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Art 13 oder Art 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."

Nach dem Wortlaut und dem Verständnis der gemeinschaftsrechtlichen Regelung kommt es bei der Qualifikation einer Tätigkeit als unternehmerisch oder nichtunternehmerisch prinzipiell nicht darauf an, ob es sich um eine Tätigkeit oder Leistung handelt, die der Körperschaft öffentlichen Rechts vorbehalten oder eigentümlich ist. Ausschlaggebend ist vielmehr die Art und Weise in der die Körperschaft öffentlichen Rechts tätig wird (RdW 1997, 304).

Körperschaften öffentlichen Rechts werden demnach grundsätzlich gleich behandelt wie private Unternehmer.

Nach der Definition in Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL gibt es keine Tätigkeiten, die in jedem Fall dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. Demzufolge kann somit jede Tätigkeit oder Leistung, somit auch jene im hoheitlichen Bereich vollzogene, in den Unternehmensbereich gehören. Die Erfüllung formeller Strukturen, wie die eines Betriebes gewerblicher Art nach § 2 KStG, kann als Abgrenzung des unternehmerischen Bereiches von KöR ebenso wenig Bedeutung haben, wie für andere Steuersubjekte. Der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer, nämlich die gleichmäßige Erfassung der konsumtiven Einkommensverwendung, entspricht es, den KöR überall dort Unternehmereigenschaft zuzusprechen, wo sie Leistungen erbringen, die typischerweise der Versorgung von Letztverbrauchern dienen. Nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben sind Tätigkeiten von KöR **nur** dann als **nichtunternehmerisch** einzustufen, wenn damit **a) öffentliche Gewalt ausgeübt wird und b) die Einstufung als Nichtsteuerpflichtige zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.**

Wie der EuGH in seinem Urteil vom 17. Oktober 1989, C-231/87, ausführt, besteht für die Mitgliedstaaten keine Verpflichtung dahingehend, das Kriterium der "größeren Wettbewerbsverzerrung" nach Art 4 Abs. 5 UAbs. 2 der 6. EG-RL wörtlich in ihr nationales Recht zu übernehmen oder quantitative Grenzen für die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige festzulegen. Wohl aber bleibt es dem nationalen Gesetzgeber anheim gestellt, den Finanzminister des jeweiligen Mitgliedstaates zu ermächtigen, festzulegen, was unter dem Begriff der "größeren Wettbewerbsverzerrung" im Sinne des Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der 6. EG-RL und was unter "in nicht unbedeutendem Umfang ausgeführten Tätigkeiten" iSd Art. 4 Abs. 5 UAbs. 3 der zitierten Richtlinie zu verstehen ist, sofern seine Entscheidung von den nationalen Gerichten überprüft werden kann (EuGH vom 14. Dezember 2000, C-446/98). In Österreich ist eine derartige Verordnung bis dato nicht erlassen worden.

Der EuGH stellte in seinem Urteil C-446/98 klar, dass Art. 4 Abs. 5 UAbs. 4 der 6. EG-RL derart auszulegen sei, dass das Unterbleiben der Steuerbefreiung für die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen gemäß Art. 13 Teil B lit b der 6. EG-RL es nicht verhindere, dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die diese Tätigkeiten ausüben, für diese nicht mehrwertsteuerpflichtig seien, wenn die Voraussetzungen in den UAbs. 1 und 2 dieser Bestimmung erfüllt seien. Die von der Bw. daraus gezogene Schlussfolgerung, wonach das Vorliegen einer im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeit, welche durch die Einstufung als nichtsteuerpflichtig zu keiner Wettbewerbsverzerrung führt, keinesfalls als "Muss-Befreiung" verstanden werden dürfe, vermag der erkennende Senat nicht zu teilen. Bei der Auslegung derartiger Sachverhalte im Blickfeld der 6. EG-RL ist primär auf die

Generalnorm des Art. 4 Abs. 5 UAbs. 1 abzustellen, welche im Wesentlichen mit der innerstaatlichen Rechtsordnung kongruiert. Erst dann, wenn die besonderen Tatbestandsmerkmale des UAbs. 2 der besagten Bestimmung gegeben sind, kann eine Unternehmereigenschaft und damit die Steuerpflicht von KöR bejaht werden. Wenn die Bw. aus Art. 4 Abs. 5 UAbs. 4 der 6. EG-RL den Umkehrschluss zieht und anführt, dass die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen jedenfalls zu einer Steuerpflicht führe, zumal diese Tätigkeit von der in Art. 13 Teil B lit. b Z 2 festgelegten Möglichkeit einer innerstaatlichen Befreiung bestimmter Tätigkeiten *expressis verbis* ausgenommen sei, so schließt sich der Senat dieser Interpretationsweise nicht an. Die Bestimmungen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Tätigkeiten im Hoheitsbereich (UAbs. 1 und 2) gehen gemäß dem Grundsatz der Spezialität ("*lex specialis derogat legi generali*") der Bestimmung des UAbs. 4 vor, zumal Teil B lit. b Z 2 des darin angezogenen Art. 13 lediglich auf die privatrechtliche Vermietung von KFZ-Stellplätzen abstellt.

Fest steht, dass das Vorhalten der Tiefgaragenflächen in Form einer gebührenpflichtigen Kurzparkzone jedenfalls als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren ist. Kernpunkt der gegenständlichen Berufung bildet sonach Frage, ob die Tatbildmerkmale des Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der 6. EG-RL erfüllt sind und demnach die Unternehmereigenschaft zu bejahen ist. Zu prüfen ist daher, ob die – einerseits aufgrund der innerstaatlichen Rechtslage, andererseits aufgrund Art. 4 Abs. 5 UAbs. 1 der 6. EG-RL – gebotene Behandlung der streitgegenständlichen Tätigkeit als nichtsteuerpflichtig, zu einer größeren Verzerrung eines tatsächlichen bzw. potentiellen Wettbewerbs im Sinne des UAbs. 2 der besagten Bestimmung führt.

A. Zur Frage des Vorliegens eines tatsächlichen Wettbewerbs

Eine Verzerrung des Wettbewerbs kann naturgemäß nur erfolgen, wenn eine Wettbewerbslage überhaupt existent ist. Zu dieser Thematik bringt die Bw. vor, dass sowohl im Ortsgebiet von S als auch in der Nachbargemeinde SI zahlreiche private Betreiber existieren würden, welche Abstellplätze für PKWs entgeltlich zur Verfügung stellen. Wie aus der zur Vorlage gebrachten Auflistung dieser Unternehmungen zu ersehen ist, sind im Gemeindegebiet von S selbst, nebst der Bw. lediglich zwei weitere Anbieter von Parkflächen (St und Ze) vorhanden.

Es sind daher vorerst all jene Kriterien bzw. Aspekte zu prüfen, die eine Wettbewerbslage indizieren. Bei der Festlegung dieser Momente folgt der erkennende Senat der in diesem Zusammenhang seitens des Bundesfinanzhofes ergangenen Judikatur (vgl. etwa BFH 30.3.2000 V R 30/99), wonach es neben der Feststellung des Vorhandenseins von **Angebot und Nachfrage**, insbesondere auch darauf ankomme, ob die zu vergleichenden

Unternehmungen den **gleichen Kundenkreis** ansprechen sowie die **gleichen Güter** anbieten, respektive dies tun könnten (sog. "potentieller" Wettbewerb; vgl. dazu Pkt. II, B). Im gegenständlichen Fall liegt es in der Natur der Sache, dass bei der Beurteilung des für die Wettbewerbssituation relevanten Umkreises auf das Gemeindegebiet und nicht – wie von Seiten der Bw. ventiliert – auf ein sich bis nach SI erstreckendes Einzugsgebiet abzustellen ist. Kein Fahrzeugführer, der beabsichtigt, seinen PKW im Gemeindegebiet S abzustellen, würde eine ca. 4 km entfernt situierte Abstellmöglichkeit in SI in Anspruch nehmen. Entscheidungsrelevant ist somit vielmehr jenes Gebiet, in dessen Umkreis eine durch Dritte ausgeübte gleichartige Tätigkeit – im vorliegenden Fall dem Vorhalten von Tiefgaragenflächen – in Wettbewerb mit der zu Beurteilenden tritt.

Fakt ist, dass die von RS zur Miete angebotenen Parkflächen 32 Stellplätze umfassen. Berücksichtigt man lediglich den Umfang dieser Tätigkeit, so kann durchaus auf das Vorhandensein einer Wettbewerbslage geschlossen werden. Ebenso indiziert die Vermietung von in S situierten Garagenplätzen durch AZ prima vista eine Wettbewerbssituation. Wie soeben ausgeführt, ist jedoch in diesem Zusammenhang zu hinterfragen, ob die von den beiden privaten Anbietern vorgehaltenen Produkte gleichartig sind, bzw. den gleichen Kundenkreis ansprechen. Fest steht, dass sowohl die seitens des Herrn St als auch die von Frau Ze angebotenen Parkflächen ausschließlich für Dauermieter bestimmt sind. Hingegen handelt es sich bei den von der Bw. bewirtschafteten, nunmehr in Streit stehenden Flächen um solche, die den Kunden ausschließlich zur kurzfristigen Überlassung, dh. für eine zeitlich befristete Dauer zwischen einer halben Stunde und maximal drei Stunden, gegen Entgelt zur Verfügung gestellt werden. Dieses Zeitfenster ergibt sich aus der Regelung des § 25 Abs. 1 StVO, wonach die Kurzparkdauer nicht weniger als 30 Minuten und nicht mehr als 3 Stunden betragen dürfe. Damit ist bereits aufgrund der Gesetzeslage eine längerfristige Vermietung der besagten Stellplätze ausgeschlossen.

Daraus folgt, dass die von der Bw. und ihren beiden "Mitbewerbern" St und Ze angebotenen Produkte verschiedenartig sind und zudem ein anderes Kundenpotential ansprechen. Es bestehen für den erkennenden Senat keine Zweifel dahingehend, dass einer langfristigen Vermietung von Parkflächen eine andere Qualität beizulegen ist, als dem mit drei Stunden begrenzten, aufgrund der verwaltungsgesetzlichen Lage nicht verlängerbaren Vorhalten einer Parkfläche. Abgesehen davon bietet ein Tiefgaragenparkplatz mehr Schutz vor witterungsbedingten Einflüssen, als ein offener Parkplatz. Auch unter diesem Aspekt besteht Verschiedenartigkeit zwischen den von der Bw. und Robert St angebotenen Leistungen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Vorliegen eines konkreten Wettbewerbs in Ansehung der Verschiedenartigkeit der angebotenen Leistungen bzw. des sich daraus

ergebenden Kundenkreises nicht erkennbar ist. Damit ist aber auch eine Verzerrung des Wettbewerbs begrifflich nicht möglich.

B. Zur Frage des Vorliegens eines potentiellen Wettbewerbs

Wie bereits ausgeführt, kommt es nach dem Wortlaut des Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der 6. EG-Richtlinie auch darauf an, ob die Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige "zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen kann" (vgl. EuGH Urteil vom 17.0.1989, Rs 231/87 und 129/88). Demnach ist zu erforschen, ob eine "potentielle" Wettbewerbslage existiert. Danach führt eine Tätigkeit auch dann zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, wenn infolge der unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung der Marktzugang bzw. in weiterer Folge die Marktchancen Dritter erschwert bzw. erleichtert werden. Das Bestehen einer abstrakten Möglichkeit einer Wettbewerbsverzerrung reicht jedoch nicht aus, um bereits die Rechtsfolgengewirkung des Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der genannten Richtlinie eintreten zu lassen. Eine derartige extensive Interpretationsweise würde dazu führen, dass die Voraussetzungen dieser Bestimmung in nahezu allen Fällen zu bejahen wären und diese damit praktisch weitgehend keine Bedeutung hätte (vgl. BFH 30.3.2000 V R 30/99). Es ist daher vielmehr anhand konkreter Feststellungen zu überprüfen, ob ein **wettbewerbsrelevanter Markt** für die einschlägige Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht (vgl. BFH, aaO).

Die Voraussetzungen, unter welchen Verkehrsflächen im Wege von Kurzparkzonen bewirtschaftet werden dürfen, sind in § 25 Abs. 1 StVO taxativ geregelt. Gemäß dieser Bestimmung kann die Behörde, wenn und insoweit es zu bestimmten Zeiten aus ortsbedingten Gründen (auch im Interesse der Wohnbevölkerung) oder zur Erleichterung der Verkehrslage erforderlich ist, durch Verordnung für bestimmte Straßen bzw. Verkehrsflächen innerhalb eines bestimmten Gebietes das Parken zeitlich beschränken, wobei – wie oben bereits skizziert – diese Beschränkung nicht weniger als 30 Minuten und nicht mehr als 3 Stunden betragen darf. Der Gesetzgeber schreibt der Behörde somit vor, unter welchen Kautelen sie eine Bewirtschaftung in Form von Kurzparkzonen vornehmen darf.

Unbestritten ist, dass es den Kommunen anheim gestellt bleibt, die Bereitstellung von Parkmöglichkeiten öffentlichrechtlich oder privatrechtlich auszugestalten. Zum anderen kann eine Gemeinde nicht beliebig als Straßenverkehrsbehörde nach § 25 StVO die Benutzung bestimmter Verkehrsflächen beschränken bzw. verbieten. Die zitierte Vorschrift setzt das Vorliegen jener in der genannten Bestimmung erwähnten Bedingungen voraus.

Im Streitfall scheidet auch ein potentieller Wettbewerb aus, weil für die – nach § 25 StVO zur Erleichterung der Verkehrslage oder aus ortsbedingten Gründen beschränkte – Zurverfügungstellung von Kurzzeitparkplätzen kein wettbewerbsrelevanter Markt besteht (vgl.

BFH 27.02.2003, V R 78/01). Nach der allgemeinen Lebenserfahrung würde nämlich ein privater Anbieter die Benützung von vermieteten Parkflächen nicht auf die Dauer von drei Stunden begrenzen, sondern vielmehr danach trachten, eine längerfristige (Voll)Auslastung der Flächen herbeizuführen. Gegenteiliges verstieße gegen jedwede betriebswirtschaftliche Denkweise. Es zählt auch zum allgemeinen Erfahrungsgut, dass private Parkhausbetreiber (zB APCOA, etc.) weder eine zeitliche Limitierung der Einstellberechtigung auf die Dauer von drei Stunden offerieren, noch bei ihrer geschäftlichen Tätigkeit auf die in § 25 StVO angeführten Gründe abstellen, respektive darauf Bedacht nehmen. Vor dem Hintergrund dieses Blickwinkels ist auch ein potentieller Wettbewerb zu verneinen.

III. Abschließende rechtliche Würdigung

Nachdem die Bewilligung für die Benützung der in Streit stehenden Tiefgarage mit Datum 28. Mai 1997 erteilt worden war, wurde diese daraufhin in Betrieb genommen. Tatsache ist, dass die Entscheidung der Gemeinde hinsichtlich der Installierung einer ganzjährigen Kurzparkzone im Jahre 1998 getroffen worden ist. Erst mit der Bewirtschaftung von Teilflächen in Form einer gebührenpflichtigen Kurzparkzone im Sinne des § 25 StVO erfolgte – aus umsatzsteuerlicher Sicht – eine nichtunternehmerische Nutzung derselben.

In der Zeit vor der besagten Beschlussfassung zählte die gesamte Tiefgarage zum unternehmerischen Bereich der Bw.. Daraus folgt, dass die im Zeitraum zwischen der Inbetriebnahme der Tiefgarage und ihrer Bewirtschaftung in Form einer ganzjährigen gebührenpflichtigen Kurzparkzone angefallenen Vorsteuerbeträge zur Gänze (1995: S 698.599,85; 1996: S 672.582,52; 1997: S 161.717,29) anzuerkennen sind. Damit erhöhen sich die Vorsteuern gegenüber jenen den bekämpften Bescheiden zugrunde liegenden um S 384.229,92 (1995), S 369.920,39 (1996) und S 88.944,51(1997). Sonach kommt dem Berufungsbegehren hinsichtlich der Zeiträume 1995 bis 1997 Berechtigung zu.

Die hoheitliche Nutzung der Tiefgarage bzw. Teile derselben ist als Eigenverbrauchstatbestand zu qualifizieren. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1988 liegt Eigenverbrauch ua. dann vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen ("Entnahmeeigenverbrauch"). Charakteristisch für den Entnahmeeigenverbrauch ist, dass die außerbetriebliche Nutzung von Dauer ist. Von einem "Nutzungseigenverbrauch" spricht man hingegen, wenn der Gegenstand bloß vorübergehend für Zwecke außerhalb des Unternehmens genutzt wird. Diese "vorübergehende Nutzung" muss in Relation zur Nutzungsdauer gesehen werden. Nach allgemeiner Verwaltungsübung, welche sich allerdings auf die Nutzungsentnahme nach § 6 EStG 1988 bezieht, gilt bei Gebäuden eine

dreieinhalbjährige private Nutzung nicht mehr als bloß vorübergehend (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. 1 § 6 RZ 335 unter Hinweis auf die EStR 2000, Rz 2510). Diese Rechtsansicht trifft nach Ansicht des erkennenden Senates auch auf den gegenständlichen Fall zu. Fest steht, dass die "Privatnutzung" der Tiefgaragenflächen beinahe vier Jahre andauert hatte. Die hoheitliche Bewirtschaftung der Parkflächen wäre aller Voraussicht nach fortgesetzt worden, hätte die Betriebsprüfung diese Form der Bewirtschaftung nicht thematisiert und als nicht unternehmerisch qualifiziert. Dies lässt sich aus dem zur Vorlage gebrachten Sitzungsprotokoll des Gemeinderates von S entnehmen. In Pkt. 14 der Tagesordnung findet sich diesbezüglich folgende Protokollierung:

"Bei der Finanzprüfung wurde festgestellt, dass Teile der Tiefgarage aufgrund der Verordnung "Kurzparkzone" in den hoheitlichen Bereich der Gemeinde fallen und dafür keine Vorsteuer abgezogen werden kann. Daher soll die bestehende Verordnung "Kurzparkzone" für die Tiefgarage aufgehoben werden. Die Verordnung Kurzparkzone ist zu ändern [...]. "

Aufgrund der vorliegenden Sachlage gelangt der erkennende Senat zur Ansicht, dass die Bewirtschaftung der Tiefgaragenflächen in Form einer Kurzparkzone einen "Entnahmeeigenverbrauch" darstellt. Der Eigenverbrauchstatbestand hat grundsätzlich Vorrang vor § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2.Aufl., § 12, Tz. 201). Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994 in der für das Streitjahr 1998 anzuwendenden Fassung ist der Eigenverbrauch bei Gebäuden jedenfalls steuerfrei. Wird nunmehr ein Gegenstand entnommen oder genutzt, der bisher im steuerpflichtigen Unternehmensbereich verwendet wurde, und ist der Eigenverbrauch steuerfrei, dann liegt aus diesem Grunde eine Änderung der Verhältnisse vor, was wiederum eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 nach sich zieht.

Die für die Vorsteuerkorrektur maßgebliche Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung ordnet an:

"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. [...]"

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."

Gemäß dieser Gesetzeslage sind im Veranlagungszeitraum 1998 9/10 der im Zeitraum 1995 bis 1997 lukrierten Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den als Kurzparkzone genutzten Teilen der Tiefgarage einer Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 zuzuführen.

Zahlenmäßig stellt sich die Berichtigung wie folgt dar (in öS):

	VSt Tiefgarage/ Kurzparkzone	gem. § 12/10 zu bericht. Betrag
1995	384.229,92	
1996	369.920,39	
1997	88.944,51	
Summe	843.094,82	
davon 9/10-tel		758.785,34

Die Vorsteuern für das Veranlagungsjahr 1998 ermitteln sich demnach wie folgt: Der im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 1998 ausgewiesene Betrag an Vorsteuern von S 2,967.992,20 wird um den gemäß § 12 Abs. 10 UStG zu berichtenden Betrag von S 758.785,34 vermindert sowie um den vom Finanzamt für diesen Zeitraum ausgeschiedenen Betrag von S 15.154,48 (siehe Bp-Bericht, Tz 15 lit. k) erhöht, was in Summe einen anzuerkennenden Betrag von S 2,224.361,34 ergibt. Die Anerkennung des im Jahre 1998 vom Finanzamt ausgeschiedenen Vorsteuerbetrages erscheint dem Senat insofern als gerechtfertigt, da in Ansehung der Vorsteuerentwicklung – 1999 und Folgejahre fielen überhaupt keine Vorsteuerbeträge mehr an – davon auszugehen ist, dass diese Vorsteuern in dem vor Beschlussfassung über die Installierung einer Kurzparkzone liegenden Zeitraum angefallen sind.

Was die bekämpften Umsatzsteuerbescheide der Zeiträume 1999 und 2000 anbelangt, so vermag der Senat – in Anbetracht des Umstandes, dass die Bewirtschaftung von 55% der Stellflächen ganzjährig im hoheitlichen Bereich erfolgte – in der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise keine Rechtswidrigkeit erblicken. Darüber hinaus ist – was den Umsatzsteuerbescheid 2000 anbetrifft – eine Beschwer der Bw. im Hinblick auf den Berufungspunkt nicht erkennbar.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung stellen sich die Steuerbemessungsgrundlagen wie folgt dar:

1995	Beträge in öS
stpfl. Umsatz lt. angef. Bescheid	18.326.709,69
stpfl. Umsatz lt. BE	18.326.709,69
abzieh. Vorsteuern lt. angef. Bescheid	3.661.795,43
+ Erhöhung lt BE	384.229,92
abzieh. Vorsteuern lt. BE	4.046.025,35
1996	Beträge in öS
stpfl. Umsatz lt. angef. Bescheid	20.552.831,17
stpfl. Umsatz lt. BE	20.552.831,17
abzieh. Vorsteuern lt. angef. Bescheid	2.967.960,38
+ Erhöhung lt BE	369.920,39
abzieh. Vorsteuern lt. BE	3.337.880,77
1997	Beträge in öS
stpfl. Umsatz lt. angef. Bescheid	18.530.307,89
stpfl. Umsatz lt. BE	18.530.307,89

abzieh. Vorsteuern lt. angef. Bescheid	1.994.908,07
+ Erhöhung lt BE	88.944,51
abzieh. Vorsteuern lt. BE	2.083.852,58
1998	Beträge in öS
stpfl. Umsatz lt. angef. Bescheid	29.892.502,91
stpfl. Umsatz lt. BE	29.892.502,91
abzieh. Vorsteuern lt. angef. Bescheid	2.967.992,20
+ Erhöhung lt BE	15.154,48
- Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG	758.785,34
abzieh. Vorsteuern lt. BE	2.224.361,34

Klagenfurt, am 28. Juli 2005

Beilagen:

4 Berechnungsblätter