



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vertreten durch Kanzlei, vom 22. November 2005 und vom 29. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 20. Oktober 2005 und vom 22. November 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts und hat in den berufungsgegenständlichen Jahren unter anderem Umsätze aus Gebäudenutzung erzielt.

Im Jahr 2005 wurde die Bw. einer die Jahre 2000 bis 2003 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen. Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5. Oktober 2005 zufolge versagte die Betriebsprüfung den unter Berufung auf das EuGH-Urteil vom 8.5.2003, C-269/00, Seeling, im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden geltend gemachten Vorsteuern die Anerkennung und nahm zudem eine Kürzung der Umsätze um die von der Bw. als Eigenverbrauch aus der hoheitlichen Gebäudenutzung angesetzten Beträge vor. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.9.2005 finden sich dazu die folgenden Ausführungen:

„Tz. 1 Gestellte Anträge

Während des Prüfungsverfahrens wurden seitens des geprüften Unternehmens für die Jahre 200-2003 folgende Anträge (Abgabe von berichtigten Erklärungen) gestellt:

- a)...
- b) Vorsteuerabzug aufgrund von Seeling

Die im Antrag für die Jahre 2000-2003 bzw. die für 2003 bereits bei der Veranlagung geltend gemachten Vorsteuerbeträge für gemischt genutzte Gebäude werden im Prüfungsverfahren nicht anerkannt, da laut der innerösterreichischen Rechtslage ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der nicht unternehmerischen Nutzung eines Grundstückes nicht möglich ist. Im Prüfungsverfahren werden daher die geltend gemachten bzw. beantragten Vorsteuerbeträge gekürzt und der in Ansatz gebrachte und mit 20 % versteuerte Eigenverbrauch storniert.

Tz. 2 Eigenverbrauch

Der bisher lt. Antrag (Jahre 2000-2002) bzw. laut Erklärung für das Jahr 2003 mit 20 % versteuerte Eigenverbrauch i.Z. mit „Seeling“ wird im Prüfungsverfahren wieder storniert.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2000	2001	2002	2003
Umsatzsteuer: (001) Eigenverbrauch	- 43.815,55 ATS	- 115.165,45 ATS	- 16.040,10 €	- 32.926,85 €

...

Tz. Abziehbare Vorsteuer

Im Prüfungsverfahren werden die Vorsteuerbeträge wie folgt gekürzt:

- a) ...
- b) Vorsteuerkürzung „Seeling“

Die für 2000-2002 beantragten bzw. für 2003 lt. Erklärung abgezogenen Vorsteuerbeträge i.Z. mit „Seeling“ werden lt. Tz. 1b nicht anerkannt.

Vorsteuerkürzungen

Zeitraum	2000	2001	2002	2003
„Seeling“	- 238.498,06 ATS	- 525.355,46 ATS	- 58.603,17 €	- 103.741,97 €

Dem Ergebnis der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen folgend, verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 20. Oktober 2005 (für die Jahre 2001 bis 2003) und vom 22. November 2005 (für das Jahr 2000) die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und setzte die Abgaben wie folgt fest:

Abgabenjahr	Umsatzsteuerbetrag
2000:	779.369,85 €
2001:	717.851,79 €
2002:	543.927,91 €
2003:	118.009,49 €

Gegen die angeführten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 wurde von der Bw. mit Schreiben vom 22. November 2005 bzw. vom 29. November 2005 Berufung erhoben und die Festsetzung der Vor- und Umsatzsteuern entsprechend der folgenden Darstellung beantragt:

Jahr	2000	2001	2002	2003
Vorsteuern lt. Bescheid	1.089.195,85 €	1.221.763,32	1.656.411,01 €	1.956.341,71
Änderung der Vorsteuern gem. Berufung	17.332,33 €	38.179,07 €	58.603,17 €	103.741,97 €
Vorsteuern gem. Berufung	1.106.528,18	1.259.942,39	1.715.014,18	2.060.086,68
Jahr	2000	2001	2002	2003
Umsatzsteuer (20%) lt. Bescheid	1.395.084,59 €	1.457.253,64 €	1.673.137,31 €	1.544.213,04
Änderung der Umsatzsteuern gem. Berufung (Eigenverbrauch)	636,84 €	1.673,88 €	3.208,02 €	6.585,37 €
Umsatzsteuer (20%) gem. Berufung	1.395.721,43 €	1.458.927,52 €	1.676.345,33 €	1.550.798,41 €

In den begründenden Ausführungen wurde zusammenfassend folgendes vorgebracht:

Die für die Jahre 2001 und 2002 beantragten bzw. für 2003 bereits bei der Veranlagung geltend gemachten Vorsteuerbeträge für gemischt genutzte Gebäude seien im Rahmen des

Außenprüfungsverfahrens nicht anerkannt und in der Folge der Vorsteuerabzug gekürzt und der diesbezügliche Eigenverbrauch ausgeschieden worden. Es sei zwar richtig, dass bei EU-Beitritt eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch genutzten Ausmaß zum Unternehmen möglich gewesen sei. Bereits aus mehreren EuGH-Entscheidungen gehe aber hervor, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 gemeinschaftswidrig gewesen sei. Betont sei, dass diese Bestimmung nach ihrem Regelungsinhalt die Zuordnung bzw. Nichtzuordnung von Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Inhalt und Ziel gehabt habe. Daraus ergebe sich, dass die Regelung eben nicht ein Vorsteuerabzugsverbot zum Regelungsinhalt gehabt habe. Dies sei nur eine Rechtsfolge aus der Nichtzuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen gewesen. Daraus folge weiters, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum EU-Beitritt 1.1.1995 auf Basis von Art. 17 Abs. 6 6. MwStRI deshalb nicht zur Anwendung komme, weil eben keine Ausnahme zum Vorsteuerabzugsverbot vorgelegen sei. Selbst wenn man aber in der Norm des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG zum 1.1.1995 einen gültigen Vorsteuerausschluss erkennen wollte, so sei diese Argumentation jedenfalls ab 1998 nicht aufrecht zu erhalten. Ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei ab 1997 nämlich dadurch beseitigt worden, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich und ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall sei, woraus sich weiters eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen ergeben habe. Somit könne ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden. Der Vorsteuerausschluss könne aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden sei und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsform in Folge des EuGH-Urturts Seeling als gemeinschaftswidrig erwiesen habe. Da somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zugestanden sei, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt als rechtswidrig.

Abschließend stellte die Bw. gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO in Verbindung mit § 284 Abs. 1 Z 1 BAO einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung wurde ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 6 BAO dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 15. Oktober 2009 zog die steuerliche Vertretung der Bw. sowohl den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat als auch jenen auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung des Berufungszeitraumes sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts 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.

Zufolge § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, idgF., kann der Unternehmer 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.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, BGBl. I Nr. 106/1999, hat folgenden Wortlaut:

„(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. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

b) Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einführen, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

c) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einführen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

Nach § 12 Abs. 3 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der für den Berufungsfall relevanten Fassung sind 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.

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, BGBl. Nr. 9/1998, in der hier maßgebenden Fassung bestimmt folgendes:

„(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:
 16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Befreit ist auch der Eigenverbrauch. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen der Eigenverbrauch;
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen

von Fahrzeugen aller Art;

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.

Zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens besteht kein Streit darüber, dass es sich bei der Bw. um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handelt und ihr zufolge der von ihr betriebenen Gebäudenutzung grundsätzlich Unternehmereigenschaft zukommt.

Außer Streit stehen weiters die ziffernmäßige Höhe der von der Bw. im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit geltend gemachten Vorsteuern sowie das prozentmäßige Ausmaß der nichtunternehmerischen Nutzung.

Der Bw. richtet ihre Einwendungen jedoch gegen die Versagung des beantragten Vorsteuerabzuges hinsichtlich des dem Unternehmen zugeordneten, aber nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeanteiles und führte begründend die Gemeinschaftswidrigkeit des nach der österreichischen Rechtlage bestehenden Vorsteuerabzugsverbotes ins Treffen.

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

Im Erkenntnis vom 26.6.2009, 2007/15/0192, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Vorsteuerabzug für Körperschaften öffentlichen Rechts wörtlich folgendes ausgesprochen:

"Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen begegnet es keinen rechtlichen Zweifeln, dass Körperschaften öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden darf, als diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen, hoheitlichen Bereich dienen. Wie der EuGH in Rn 37 des Urteils vom 12. Februar 2009, C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO), ausgeführt hat, ist der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen (nicht steuerbefreiten) Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind."

Auf den Berufungsfall bezogen bedeutet dies, dass der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes zusteht, wohingegen die hoheitliche und damit nichtunternehmerische Nutzung des Gebäudes nach dem Vorgesagten auch bei gänzlicher

Zuordnung des Wirtschaftsgebäudes zum unternehmerischen Bereich aufgrund der unechten Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die auf die unternehmerische Gebäudenutzung entfallende Vorsteuer wurde bereits vom Finanzamt in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2003 berücksichtigt. Die zusätzlich beantragten Vorsteuern sind jedoch auf Basis der vorstehenden Rechtsausführungen nicht abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. November 2009