

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag.Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache ***Bf2*****Bf1***, ***Bf1-Adr*****Bf2-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 4. November 2014, 7. November 2014 und 2. Dezember 2014 (Steuernummer ***BF1StNr1***), betreffend **Umsatzsteuer 2011 bis 2013**, zu Recht erkannt:

- Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
- Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

In ihren Umsatzsteuererklärungen 2011 bis 2013 machte die beschwerdeführende Gesellschaft (in der Folge kurz: Bf.) positive Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 in der Höhe von 432.929,59 € für 2011, 221.435,64 € für 2012 und 23.352,70 € für 2013 geltend. Die Veranlagung der Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 erfolgte erklärungsgemäß.

Im Rahmen einer die Jahre 2008 bis 2013 umfassenden Außenprüfung (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 09.10.2014) nahm die belangte Behörde die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 wieder auf und setzte mit Bescheiden vom 04.11.2014 die Umsatzsteuer 2011 in Höhe von -4.891.697,14 € (Gutschrift) und vom 07.11.2014 die Umsatzsteuer 2012 in Höhe von -1.469.191,90 € (Gutschrift) fest. Die Umsatzsteuer 2013 wurde mit Bescheid vom 02.12.2014 in Höhe von -1.070.570,74 € (Gutschrift) festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 09.12.2014 erhob die Bf. Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2011 in Höhe von -5,324.626,73 €, für 2012 in Höhe von -1,690.628,90 € sowie für 2013 in Höhe von -1,093.923,44 €. Außerdem stellte die Bf. einen Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Am 16.02.2015 gab die Großbetriebsprüfung eine Stellungnahme zur Beschwerde ab.

Mit Vorlagebericht vom 24.02.2015 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Mit Beschluss vom 26.07.2019 forderte das Bundesfinanzgericht die Parteien zu einer Stellungnahme auf, welcher von der Bf. mit Schreiben vom 01.08.2019 und von der belangten Behörde mit Schriftsatz vom 28.08.2019 beantwortet wurde.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. mit dem Unternehmensgegenstand Verwaltung und Verwertung des Immobilienvermögens des ***1*** ***2*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11.11.2002 errichtet und am 15.11.2002 in das Firmenbuch eingetragen. Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 26.09.2005 übertrug das ***3*** ***2*** als bisheriger Alleingesellschafter der Bf. seine gesamten Anteile an die ***5*** ***4*** GmbH, welche wiederum zu 100% im Eigentum des ***1*** ***2*** steht. Die Einbringung stand im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausgliederung der Beteiligungsverwaltung des ***1*** ***2***.

Ab dem Jahr 2002 wurden - in insgesamt fünf Tranchen - im Eigentum des ***1*** ***2*** stehende bebaute Liegenschaften unter Anwendung der Begünstigungsbestimmungen des Art 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001 (BudBG 2001) in die Bf. eingebracht. Die übertragenen Liegenschaften wurden sodann von der Bf. an das ***3*** ***2*** bzw an dessen Einrichtungen rückvermietet.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist die von der Bf. auf Grund der Erhöhung des Anteils der unternehmerischen Nutzung auf 100% vorgenommene positive Vorsteuerberichtigung für Investitionen, die das ***3*** ***5*** in den Jahren 2002 bis 2004 an Gebäuden vorgenommen hatte und für die in den beschwerdegegenständlichen Jahren Zehntelberichtigungen noch möglich gewesen waren.

Konkret handelt es sich dabei um Investitionen an folgenden Gebäuden:

[...]

Sämtliche Gebäude wurde bis zu deren Einbringung vom ***3*** ***2*** zumindest zu 3,58 % unternehmerisch genutzt. Ein Vorsteuerabzug jeweils im Ausmaß dieser unternehmerischen Nutzung wurde nur zum Teil in Anspruch genommen.

Mit den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden nahm die belangte Behörde u.a. folgende Änderungen vor:

Vorsteuerkorrektur § 12 Abs 10 UStG 1994 (KZ. 063)			
	vor BP	nach BP	Änderung
2011	- 432.929,59	0	- 432.929,59
2012	- 111.674,43	109.762,57	- 221.437,00
2013	34.527,04	57.879,74	- 23.352,70

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen sowie aus dem Firmenbuch. Das von der belangten Behörde festgestellte Ausmaß der unternehmerischen Nutzung vor Ausgliederung der strittigen Gebäude steht außer Streit. Ebenso unstrittig ist – mit Ausnahme des von der Bf. monierten Rechenfehlers betreffend das Jahr 2012 (221.435,64 € anstelle von 221.437,00 €; Auswirkung: 1,36 €) – die Höhe der gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 berichtigten Vorsteuerbeträge.

3. Rechtliche Grundlagen

3.1. Unionsrechtliche Vorgaben (MwStSyst-RL 2006/112/EG)

Art 2 Abs 1 der Richtlinie lautet:

Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze: (.....)

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.

Art 9 Abs 1 dieser Richtlinie lautet:

Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Art 13 Abs 1 der Richtlinie sieht vor:

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die 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.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Art 63 der Richtlinie bestimmt:

Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

Art 167 der Richtlinie lautet:

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

Art 168 der Richtlinie sieht vor:

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

Art 168 a der Richtlinie (Inkraftgetreten 01.01.2011) lautet:

(1) *Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.*

Ändert sich der Verwendungsanteil eines Grundstücks nach Unterabsatz 1, so werden diese Änderungen abweichend von Artikel 26 nach den in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Vorschriften zur Anwendung der in den Artikeln 184 bis 192 festgelegten Grundsätze berücksichtigt.

(2) *Die Mitgliedstaaten können Absatz 1 auch auf die Mehrwertsteuer auf Ausgaben im Zusammenhang mit von ihnen definierten sonstigen Gegenständen anwenden, die dem Unternehmen zugeordnet sind.*

Art 184 der Richtlinie bestimmt:

Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

Art 185 Abs 1 der Richtlinie lautet:

Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

Die **Art 187 und 189** der Richtlinie enthalten Vorschriften über die Berichtigung bei Investitionsgütern, die u. a. den Zeitraum der Berichtigung betreffen, der bei als Investitionsgut erworbenen Grundstücken gilt.

3.2. Nationale Bestimmungen

Unternehmer ist gemäß **§ 2 Abs 1 UStG 1994**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt **§ 2 Abs 3 UStG 1994**. Diese Bestimmung lautet auszugsweise:

*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 ***3***- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets (.....)*

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

§ 12 UStG 1994 in der für die Beschwerdejahre gültigen Fassung lautet auszugsweise:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. (.....)

(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

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

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, (.....)

(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen: (....)

4. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht. (....)

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

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren (Anmerkung: mit BGBl. I Nr. 22/2012 neunzehn Kalenderjahre¹⁾).

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 (Anmerkung: mit BGBl. I Nr. 22/2012 einem Zwanzigstel¹⁾) der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

(10a) Abweichend von § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz tritt bei Grundstücken, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, ein Zeitraum von neunzehn Kalenderjahren und ein Berichtigungsbetrag von einem Zwanzigstel der Vorsteuern (Anmerkung: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 22/2012¹⁾).

¹⁾ **§ 28 Abs 38 Z 2 UStG 1994:** (....) § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz und § 12 Abs. 10a, jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen weiterhin anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die

der Unternehmer vor dem 1. April 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei § 12 Abs. 12 zu beachten ist) verwendet oder nutzt, oder wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) vor dem 1. April 2012 erfolgt.

Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 (BudBG 2001), BGBl. I Nr. 142/2000 idF

BGBl. I Nr. 84/2002 (Steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften) lautet auszugsweise:

§ 1. (1) Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassen (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.

3.3. Rechtsprechung

Europäische Gerichtshof (EuGH)

Der EuGH (12. 02. 2009, C-515/07, Rs. **VNLTO**; 15. 09. 2016, C-400/15, Rs. **Landkreis Potsdam-Mittelmark**) unterscheidet bei Körperschaften zwischen deren „**wirtschaftlichen**“ und „**nichtwirtschaftlichen**“ Tätigkeiten.

Der wirtschaftliche Bereich umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten. Der nichtwirtschaftliche Bereich umfasst alle jene Aktivitäten, die Zwecken des Unternehmens dienen, aber nicht Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit sind. Der **Hoheitsbereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts** begründet dem EuGH zufolge eine **nichtwirtschaftliche**, aber keine unternehmensfremde Tätigkeit, welche nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt (Rs. **VNLTO**, Rn. 36, 37). Soweit eine Körperschaft Gegenstände und Dienstleistungen für ihren nichtwirtschaftlichen (hoheitlichen) Bereich bezieht, ist sie vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Unterscheidung zwischen einer **unternehmerischen Verwendung** und einer **unternehmensfremden (privaten) Verwendung** folgt hingegen anderen Kriterien als jenen zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten (Rs. **Landkreis Potsdam-Mittelmark**, Rn. 32). Der EuGH stellte klar, dass die nichtwirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht gleichzusetzen ist mit einer Tätigkeit, die für unternehmensfremde Zwecke ausgeführt wird (Rs. **VLNTO**, Rn. 38).

So hat der Steuerpflichtige die Wahlfreiheit, ein Investitionsgut, welches sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde (private) Zwecke verwendet wird, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer, in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn im vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen (Rs. *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, Rn. 32, 33). Eine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke kann somit der Mehrwertsteuer unterliegen (Rs. *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, Rn. 29).

Eine derartige Wahlfreiheit gibt es hingegen nicht bei Gegenständen, die von einem Unternehmen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden. Hier beschränkt sich Art 168 darauf, ein (anteiliges) Recht zum Vorsteuerabzug vorzusehen (Rs. *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, Rn. 34).

Ein Ausschluss des Abzugsrechts für Unternehmensgegenstände, die zu weniger als 10% für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden, genügt dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, nicht (Rs. *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, Rn. 36).

So ist die Ermächtigung des Rates (Anmerkung: die für Österreich erteilte Ermächtigung 2004/866/EG vom 12.12.2004 entspricht jener der deutschen, sodass die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Landkreis Potsdam-Mittelmark* auch für die österreichische Rechtslage anwendbar ist. Auf Grundlage dieser Ermächtigung beruht die 10%-Grenze des § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994), wonach - abweichend von den Art 168 und 168a MwStSyst-RL - die anfallende Mehrwertsteuer auf Leistungen, die zu mehr als 90% für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden, vollständig vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen ist, **nicht** auf Unternehmensgegenstände anzuwenden, die ein Unternehmen zu mehr als 90% für nichtwirtschaftliche, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende (insbesondere hoheitliche) Tätigkeiten nutzt (Rs. *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, Rn. 40). Der in der Ermächtigung verwendete Begriff „unternehmensfremde Zwecke“ erfasst folglich nicht den Fall, in dem der Steuerpflichtige Tätigkeiten ausübt, die ihm in seiner Eigenschaft als Träger öffentlicher Gewalt obliegen.

Darüber hinaus hielt der EuGH fest, dass der Auslegung der Bestimmungen des Unionsrechts durch den Gerichtshof Rückwirkung zukommt und damit vom Inkrafttreten der ausgelegten Bestimmung an gilt. Daher kann auch der Begriff „unternehmensfremde Zwecke“ für die Zeit vor dem Urteil dem Urteil in der Rs. *VNLTO*, aus dem sich ergibt, dass dieser Begriff nicht die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten betrifft, nicht anders ausgelegt werden (Rs. *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, Rn. 38, 39).

Mit dem Urteil vom 25.07.2018 in der Rechtsache **Gmina Ryjewo** (C-140/14) stellte der EuGH klar, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Recht auf Berichtigung der auf eine als Investitionsgut erworbene Immobilie entrichteten Vorsteuer in Anspruch nehmen kann, wenn

der Gegenstand beim Erwerb seiner Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte, was er in Bezug auf eine Immobilie bejahte (Rn 59).

Das gilt nach Ansicht des EuGH selbst dann, wenn die Einrichtung des öffentlichen Rechts ihre Absicht, diesen Gegenstand einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hatte, dass er zu einem solchen Zweck verwendet werde, sofern sich aus der Prüfung aller tatsächlichen Gegebenheiten ergibt, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Erwerbs in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt hat (Rn 59). Eine anfängliche Verwendung dieses Gegenstandes für nicht besteuerte Tätigkeiten steht dem nicht entgegen (Rn 53).

Handelt hingegen eine Einrichtung des öffentlichen Rechts zum Zeitpunkt des Erwerbs des Investitionsgutes im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne des Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL und demnach nicht als Steuerpflichtiger, so hat sie grundsätzlich kein Recht auf Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit diesem Gegenstand, auch wenn dieser später einer besteuerten Tätigkeit zugeordnet wird (Rn 37).

Ob ein Steuerpflichtiger zum Zeitpunkt der Lieferung des Gegenstandes als Steuerpflichtiger gehandelt hat, das heißt den Gegenstand für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet hat, ist eine Tatsachenfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts, zu denen die Art des betreffenden Gegenstandes und der zwischen seinen Erwerb und seiner Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören, zu beurteilen ist. Mit dieser Beurteilung soll geprüft werden, ob der Steuerpflichtige die betreffenden Investitionsgüter in der durch objektive Anhaltspunkte belegten Absicht erworben oder hergestellt hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben und daher als Steuerpflichtiger gehandelt hat (Rn. 38, 39).

Der EuGH strich hervor, dass angesichts der Zielsetzung der Abzugsregelung die Prüfung, ob ein Leistungsbezieher als Steuerpflichtiger gehandelt hat, in jedem Einzelfall anhand eines weiten Verständnisses des Begriffs eines Erwerbs „*als Steuerpflichtiger*“ erfolgen muss (Rn 54), gibt aber keine Hinweise, wo die Grenzen einer solchen weiten Auslegung liegen.

Im Fall *Gmina Ryjewo* war die Gemeinde beim Erwerb der als Investitionsgut erworbenen Immobilie bereits seit fünf Jahren als mehrwertsteuerpflichtig registriert (Rn. 43), was der EuGH als ein entsprechendes Indiz wertete (Rn 50). Außerdem hatte die Gemeinde beim Erwerb der Immobilie unter den gleichen Bedingungen gehandelt wie eine Privatperson, die ein Gebäude errichten lassen möchte, ohne hierzu Vorrecht der öffentlichen Gewalt in Anspruch zu nehmen (Rn 41).

Die Gemeinde hat erst nach Lieferung des Gebäudes ihre Absicht bekundet, es zu wirtschaftlichen Zwecken vermieten zu wollen. Auch wenn die einzig kundgetane Absicht der Gemeinde zunächst darin bestand, die Immobilie als Kulturhaus einer öffentlichen Nutzung zuzuordnen und dem gemeindlichen Kulturzentrum unentgeltlich zur Verfügung zu stellen,

schloss diese Zuordnung es doch an sich nicht aus, dass dieser Gegenstand zumindest teilweise auch zu wirtschaftlichen Zwecken genutzt würde, beispielsweise im Rahmen einer Vermietung (Rn 46, 48).

Nach Ansicht des EuGH ist es für sich gesehen ohne Bedeutung, dass der betreffende Gegenstand nicht unmittelbar für besteuerte Umsätze verwendet worden ist, da die **Verwendung des Gegenstands nur den Umfang des Vorsteuerabzuges oder der etwaigen späteren Berichtigung bestimmt, nicht jedoch die Entstehung des Abzugsanspruches** berührt (Rn 51; siehe auch EuGH 09.07.2020, Rs. *HF*, C-374/19, Rn 19).

Er stellte weiters fest, dass sich der Ausgangsfall von den den Urteilen EuGH 02.06.2005, C-378/02, Rs. *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (Erwerb einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt und daher als Nichtsteuerpflichtiger), EuGH 30.03.2006, C 184/04, Rs. *Uudenkaupungin kaupunki* (Immobilienwerb einer finnischen Stadt als Steuerpflichtige, Zweck der wirtschaftlichen Tätigkeit war Vermietung), sowie dem Beschluss EuGH 05.06.2014, C 500/13, Rs. *Gmina Międzyzdroje* (Gemeinde handelte als Steuerpflichtige, ein nachträglicher Vorsteuerabzug wurde gewährt), zugrundeliegenden Sachverhalten unterscheidet.

Verwaltungsgerichtshof

Im **Erkenntnis des VwGH vom 21.02.2018 (Ra 2016/13/0052)** ging es sachverhaltsmäßig um eine Gemeinde, die ihr Rathaus zunächst gemischt (hoheitlich und unternehmerische Vermietung) genutzt hatte und sodann per 31.12.2007 im Zuge einer Ausgliederung nach Art 34 § BudBG 2001 in die revisionswerbende Kommanditgesellschaft einbrachte. Im Hinblick auf Sanierungsarbeiten an dem Gebäude ab dem Jahr 2000 und dessen ausschließlich unternehmerischen Nutzung ab 01.01.2008 infolge der Vermietung an die Gemeinde, machte die Kommanditgesellschaft u.a. für das Jahr 2009 eine anteilige Vorsteuerberichtigung geltend. Die unternehmerische Nutzung vor 2008 betrug zwischen 24% und 42%.

Das Finanzamt verwehrte die Vorsteuerberichtigung im Wesentlichen mit den gleichen Argumenten wie im vorliegenden Beschwerdeverfahren, nämlich, dass eine Zuordnung des hoheitlichen Bereiches zum Unternehmen nicht zulässig sei. Bei der Überführung des Gebäudes aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich habe es sich daher um eine Einlage gehandelt, die keine Änderung der Verhältnisse bewirke. Das Gebäude sei zu 100% dem Hoheitsbereich zugeordnet gewesen, was damit begründet wurde, dass die Gemeinde bis zu einer sie betreffenden Außenprüfung nie Vorsteuern für das Rathaus geltend gemacht habe.

Das Höchstgericht ging in seinem Erkenntnis davon aus, dass es im Revisionsfall um ein zunächst von der Gemeinde gemischt und nach der Ausgliederung iSd Art 34 BudBG 2001 von der Kommanditgesellschaft zur Gänze unternehmerisch genutztes Rathaus geht. Dabei sei es nicht um dessen Anschaffung, sondern um Sanierungsarbeiten in den letzten Jahren vor der Ausgliederung gegangen. Das Bundesfinanzgericht hätte zu beurteilen gehabt, ob diese von der

Gemeinde auf das Rathaus getätigten Sanierungsaufwendungen bei der Kommanditgesellschaft zu einer positiven Vorsteuerberichtigung führen. Der VwGH hob die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts aber mangels ausreichender Begründung auf und setzte sich nicht weiter inhaltlich mit dem Fall auseinander.

In der **Zeitschrift Recht der Wirtschaft** (Nr. 4 vom 24.04.2018) kommentierte Dr. Zorn die Entscheidung des VwGH vom 21.02.2018 folgendermaßen:

„Körperschaften öffentlichen Rechts darf der Vorsteuerabzug in Bezug auf Gebäude insoweit nicht gewährt werden, als diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen, hoheitlichen Bereich dienen. Wie der EuGH in RN 37 des Urteils vom 12.02.2009, C-515/07, VNLTO, ausgeführt hat, ist der Abzug von Vorsteuer nicht zulässig, soweit er sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der MwSt-RL fallen. Geht die Körperschaft öffentlichen Rechts zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und zudem nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nach, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen (nicht steuerbefreiten) Tätigkeiten zuzurechnen sind (VwGH 24.06.2009, 2007/15/0192; 27.07.2016, 2013/13/0083). Nimmt man an, dass die Ausgliederung ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang sei und dass umsatzsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge bei der KG eintrete (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 205/1), wird dies wohl zur Folge haben, dass die steuerpflichtige Vermietung des Rathauses durch die KG zur positiven Vorsteuerkorrektur führt. Für Vorgänge nach dem 31.08.2012 wäre allerdings zu beachten, dass die KG nach der Novellierung des § 6 Abs 2 UStG nicht mehr zur Steuerpflicht der Vermietung an den Hoheitsbereich der Gemeinde optieren könnte (§ 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994).“

Bundesfinanzgericht

Im fortgesetzten Verfahren (**Erkenntnis vom 27.05.2020, RV/7101102/2018**) gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde statt. Es führte begründend aus, dass mit Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2000 (BGBl. I Nr. 106/1999) die Zuordnungsvorschrift in § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 geändert worden ist. Seit 01.01.2000 gelten daher Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden kraft gesetzlicher Fiktion als zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet. Eine ausdrückliche Zuordnung durch den Steuerpflichtigen ist daher nicht mehr erforderlich gewesen. Eine Vorsteuerberichtigung der zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Herstellungs- und Großreparaturaufwendungen nach erfolgter Ausgliederung gemäß Art 34 § 1 BudBG 2001 war daher zulässig.

Im Beschwerdeverfahren zur GZ. **RV/5101020/2013** stand in Streit, ob das Gebäude, welches von einer Körperschaft öffentlichen Rechts errichtet wurde, zur Gänze dem Unternehmen zugehörig und damit eine Berichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 zulässig war. Das Bundesfinanzgericht bejahte unter Verweis auf die in der Rs. *Gmina Ryjewo* ergangene

Rechtsprechung des EuGH dessen Zugehörigkeit und gab der Beschwerde mit **Erkenntnis vom 02.04.2019** statt.

Gegen beide Erkenntnisse wurde keine Revision erhoben.

4. Rechtliche Erwägungen

Vor dem Hintergrund obiger Rechtsprechung war im Beschwerdefall zu beurteilen, ob eine positive Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG 1994 auf Grund der Erhöhung des Anteils der unternehmerischen Nutzung der Gebäude zulässig gewesen war.

Das ***3*** ***5*** hat ab dem Jahr 2002 seine Liegenschaften gemäß Art 34 Abs 1 BudBG 2001 an die Bf. übertragen. Diese gesetzliche Bestimmung bewirkt, dass einerseits die Ausgliederung selbst zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen führt und andererseits für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse des Rechtsvorgängers für den Rechtsnachfolger weitergelten.

Dementsprechend waren in einem ersten Schritt die Rechtsverhältnisse beim Rechtsvorgänger zu beurteilen:

4.1. Rechtsverhältnisse beim Rechtsvorgänger

An den gegenständlichen Immobilien, welche vom ***3*** ***5*** im unterschiedlichen Ausmaß (3,58% bis 45%) für unternehmerische/wirtschaftliche Tätigkeiten und ansonsten für hoheitliche, nichtwirtschaftliche Tätigkeiten genutzt wurden, wurden in den Jahren 2002 bis 2004 Investitionen vorgenommen. Nach den im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellungen machte das ***3*** ***5*** von den Investitionssummen der betreffenden Liegenschaften entweder keinen oder nur teilweise einen Vorsteuerabzug geltend.

Ansicht der belangten Behörde:

Zur Frage, in welchem Ausmaß die strittigen Gebäude bzw die Investitionen an diesen Gebäuden dem Unternehmen des Voreigentümers, dem ***3*** ***5***, zugeordnet wurden bzw ob im Falle einer Nutzungsänderung eine Vorsteuerberichtigung möglich gewesen wäre, vertritt die belangte Behörde – unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtsache *VNLTO* - die Ansicht (Stellungnahme vom 16.02.2015), dass Gebäude, die im Eigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, nur im Ausmaß der unternehmerischen bzw wirtschaftlichen Nutzung (im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art, Vermietung und Verpachtung) dem Unternehmensbereich zugeordnet werden können. Die nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Tätigkeiten würden nicht in den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL fallen und daher dem Grunde nach nicht zur Zuordnung zum unternehmerischen Bereich berechtigen. Werde daher beispielsweise ein Gebäude im Anschaffungsjahr zu 70% der wirtschaftlichen/unternehmerischen Tätigkeit einer Körperschaft

öffentlichen Rechts zugeordnet, dann erfolge die Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts maximal im Ausmaß dieser wirtschaftlichen/unternehmerischen Nutzung zum Zeitpunkt der Anschaffung mit 70%. Eine Ausweitung dieses Unternehmensbereichs sei auch bei Erhöhung der unternehmerischen Nutzung nicht möglich. Eine Körperschaft öffentlichen Rechts sei nicht per se unternehmerisch tätig, sondern nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art, d.h. nur in jenen Bereichen, die explizit durch das Umsatzsteuergesetz bestimmt werden. Da demnach der unternehmerische Bereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht „umfassend“ sei, liege in der Überführung des „unternehmenseigenen=hoheitlichen=nicht unternehmensfremden“ Bereichs in den Anwendungsbereich des MwStSyst-RL ein Einlagetatbestand vor.

Darüber hinaus machte die belangte Behörde geltend, dass bei der Zuordnung der Kosten der Investitionen auf das Errichtungsdatum des jeweiligen Gebäudes abzustellen und die damals geltende Rechtslage anzuwenden sei. Die der Berichtigung zugrundeliegenden Herstellungskosten würden keinen (neuen) 100%igen unternehmerischen Bereich begründen, sondern seien als aktivierungspflichtige Herstellungskosten des ursprünglich teilweise nichtunternehmerisch genutzten Gebäudes anzusehen. Die Zuordnung der Herstellungskosten zum Unternehmensbereich entspreche daher der ursprünglichen Zuordnung des Gebäudes, womit aktivierungspflichtige Herstellungskosten auf ein bestehendes, in untergeordnetem Ausmaß unternehmerisch genutztes Gebäude aufgrund der damaligen Rechtslage nicht zu 100% dem Unternehmensbereich zugeordnet werden können.

Ansicht der Bf.:

Demgegenüber gelangte die Bf. in ihrer Beschwerde zu der Ansicht, dass sich sämtliche in Streit stehenden Immobilien seit jeher zu 100% im Unternehmensbereich des ***1*** **2*** befunden hätten und durch die Nutzungsänderung auf Ebene der Bf. eine positive Vorsteuerkorrektur zulässig sein müsse.

Ansicht des Bundesfinanzgerichtes:

Systematisch ist nach Ansicht des EuGH zwischen der vorgelagerten Frage der **Zuordnung bzw der Zugehörigkeit der bezogenen Leistung zum Unternehmen** und der nachgelagerten Bestimmung des Ausmaßes des Vorsteuerabzuges zu unterscheiden. Die Verwendung des Gegenstandes berührt nicht die Entstehung des Abzugsanspruches, sondern bestimmt nur den Umfang des Vorsteuerabzuges oder der etwaigen späteren Berichtigung.

Wie bereits wiederholt dargelegt, ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH, dass der Hoheitsbereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit begründet. Diese Tätigkeit fällt zwar nicht in den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL, gehört aber zum unternehmerischen Bereich. Der unternehmerische Bereich eines Unternehmens umfasst somit den wirtschaftlichen und den nichtwirtschaftlichen, aber Unternehmenszwecken dienenden Bereich. Ein Investitionsgut, welches eine Körperschaft

öffentlichen Rechts sowohl für hoheitliche als auch für privatwirtschaftliche Zwecke verwendet, gilt folglich von vornherein als für das Unternehmen ausgeführt. Demgegenüber ist der nichtunternehmerische Bereich dem unternehmensfremden Bereich gleichzusetzen (*Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON, § 12, Tz. 98; *Ehrke-Rabel/Tauschmann*, Der Vorsteuerabzug bei Körperschaften öffentlichen Rechts, taxlex 2016, 354).

In der Rs. *Gmina Ryjewo* konkretisierte der EuGH seine Zuordnungsvoraussetzungen, wonach eine als nichtwirtschaftliche zu qualifizierende Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts eine volle Zuordnung eines Investitionsgutes zu einer besteuerten Tätigkeit nicht ausschließt, wenn

- der Gegenstand beim Erwerb seiner Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden kann und
- der Erwerber in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt hat, was im Rahmen einer Tatsachenwürdigung entschieden werden muss.
- Einer Zuordnung steht auch nicht entgegen, dass die Körperschaft ihre Absicht, diesen Gegenstand einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hat.

Davon zu unterscheiden ist das Recht auf Vorsteuerabzug, der trotz voller Zuordnung zum Unternehmen im Ausmaß der hoheitlichen Nutzung von Anfang an nicht zusteht.

Anzumerken ist, dass in diesem Fall die Gemeinde das hergestellte Gebäude zunächst ausschließlich zu hoheitlichen Zwecken genutzt hat und die vom EuGH genannten Zuordnungsvoraussetzungen daher auch in diesem Kontext zu sehen sind. Verwendet daher eine Körperschaft öffentlichen Rechts ein Gebäude teilweise auch für besteuerte Umsätze, erübrigt sich die Feststellung, ob der Erwerber als Steuerpflichtiger gehandelt hat bzw ob der Gegenstand typischerweise für besteuerte Tätigkeiten verwendet werden kann, weil diese Voraussetzungen eben schon vorliegen.

Die Ansicht der belangten Behörde, dass Gebäude, die im Eigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, generell nur im Ausmaß der unternehmerischen bzw wirtschaftlichen Nutzung dem Unternehmensbereich zugeordnet werden können, eine Ausweitung dieses Unternehmensbereiches auch bei Erhöhung der unternehmerischen Nutzung nicht möglich sei und daher eine umsatzsteuerlich unbeachtliche Einlage vorliegen würde, ist somit zwischenzeitig durch die Rechtsprechung des EuGH überholt.

Die Rechtsvorgängerin der Bf. – eine Gebietskörperschaft – war sowohl wirtschaftlich als auch nichtwirtschaftlich (hoheitlich) tätig. Eine unternehmensfremde Verwendung der Gebäude wurde nicht festgestellt.

Bei Gebäuden handelt es sich zweifelsfrei um Gegenstände, welche nicht nur typischerweise für wirtschaftliche/besteuerte Tätigkeiten verwendet werden können, sondern auch tatsächlich vom ***3*** ***5*** für solche Tätigkeiten herangezogen wurden. Eine ausdrückliche Zuordnung der Leistungen im Zusammenhang mit den konkreten Liegenschaften

zum Unternehmen war nicht erforderlich, da sich eine solche aus der vorliegenden Mischnutzung ergab. Das ***3*** **5***, das zum Zeitpunkt der konkreten Lieferungen und Leistungen als Umsatzsteuerpflichtiger registriert war, hat hinsichtlich dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten als Unternehmer bzw als Steuerpflichtiger im Sinne der MwStSyst-RL gehandelt.

Im gegenständlichen Fall wurden die konkreten Investitionen laut den Feststellungen der belangten Behörde in den Jahren 2002 bis 2004 vorgenommen. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist für die Zuordnung der bezogenen Leistungen zum Unternehmen nicht der Zeitpunkt der Errichtung der (Alt-)Gebäude, sondern jener des Leistungsbezuges maßgeblich.

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I Nr. 106/1999) wurde die Frage, unter welchen Voraussetzungen Umsätze als für das Unternehmen ausgeführt gelten, neu geregelt. So galt im Zeitraum 2000 bis 31.01.2005 generell eine 100%ige Zuordnung der Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden zum Unternehmen und zwar unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Nutzung. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1766 Blg. XX. GP, 65) wurde durch die Neuregelung des § 12 Abs 2 Z1 UStG 1994 (idF BGBl. I Nr. 106/1999) die gänzliche Zuordnung zum Unternehmen als Regelfall normiert. Eine abweichende (aliquote) Zuordnung nach Maßgabe der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung war möglich, musste dem Finanzamt jedoch schriftlich mitgeteilt werden. Erfolgte keine (rechtzeitige) schriftliche Mitteilung, wurde das Gebäude zur Gänze dem Unternehmensvermögen zugeordnet (*Ruppe*³, UStG-Kommentar, 1100ff). Anzumerken ist, dass zum damaligen Zeitpunkt die hoheitliche Nutzung eines Gebäudes durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts noch als private Verwendung angesehen wurde und sich erst durch die spätere Rechtsprechung des EuGH geändert hat.

Auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführte 10%-Grenze des § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 ist im Beschwerdefall nicht anwendbar, da diese Grenze für den Zeitraum 2000 bis 31.01.2005 nicht galt. Abgesehen davon betraf die Ermächtigung des Rates nicht die Unternehmenszugehörigkeit, sondern allein das Recht auf Vorsteuerabzug. Sie ist folglich als Vorsteuerauschluss- und nicht als Zuordnungsbestimmung zu verstehen, weshalb ein Überschreiten der Grenze in späteren Jahren - unter den Voraussetzungen des § 12 Abs 10 UStG 1994 - zu einer positiven Vorsteuerberichtigung führen kann. Darüber hinaus bezieht sich die Ermächtigung des Rates nicht auf Unternehmensgegenstände, die ein Unternehmen zu mehr als 90% für nichtwirtschaftliche – nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende (insbesondere hoheitliche) – Tätigkeiten nutzt. Wie bereits ausgeführt, greift diese Mindestschwelle nur in Verbindung mit einer unternehmensfremden (privaten) Verwendung. Erst für Zeiträume ab 01.01.2016 wurde die 10% Grenze auch auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausgedehnt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die in den Jahren 2002 bis 2004 bezogenen Leistungen (Investitionsaufwendungen an Gebäuden) zur Gänze dem Unternehmen des ***1*** **5*** zugehörig waren. Da die Bestimmungen zur Vorsteuerkorrektur auch

Anwendung finden, wenn eine Änderung der Verwendung im Verhältnis zwischen steuerpflichtigem Unternehmensbereich und Hoheitsbereich eintritt, hätte das ***3***
 5 bei einer späteren (fiktiven) Ausweitung der unternehmerischen Nutzung keine Einlage getätigt, sondern es wäre zu einer (positiven) Berichtigung der Vorsteuer gekommen.

Im zweiten Schritt war zu klären, ob die Bf. berechtigt war, eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

4.2. Zur Nutzungsänderung bei der Bf. als Rechtsnachfolgerin

Die Bestimmungen zur Vorsteuerkorrektur bei Änderung der Verhältnisse gelten auch für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen sowie bei Gebäuden auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei hierfür ein eigener Berichtigungszeitraum besteht. Er beginnt mit dem Jahr, das dem Jahr der erstmaligen Verwendung der diesen Kosten zu Grunde liegenden Leistungen folgt. Dabei kann der Berichtigungszeitraum für das betreffende Wirtschaftsgut selbst schon abgelaufen sein.

Der Norminhalt des § 12 Abs 10 ff UStG 1994 bezieht sich nach seinem Wortlaut grundsätzlich auf die Änderung der Verhältnisse bei demselben Unternehmer und bedingt daher eine unternehmerbezogene Betrachtungsweise. Ihr Anwendungsbereich kann nur auf die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge ausgedehnt werden. Haben sich daher beim Gesamtrechtsnachfolger die Verhältnisse geändert, die beim Vorgänger für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, dann ist die Vorsteuerkorrektur beim Rechtsnachfolger vorzunehmen
 (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 12 TZ. 383; Ruppe/Achatz⁵, UStG-Kommentar, 1287; VwGH 20.04.1999, 99/14/0080).

In Streit steht, ob Art 34 § 1 BudBG 2001 im Hinblick auf die Umsatzsteuer eine Gesamtrechtsnachfolge auslöst.

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein und die Verhältnisse des Rechtsvorgängers sind auch für den Rechtsnachfolger maßgeblich.

Art 34 § 1 Abs 1 BudBG 2001 normiert für den Fall, dass die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts (der Rechtsnachfolger) im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig ist, dass *für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weitergelten*. Diese Bestimmung zielt dabei nicht nur auf den nicht umsatzsteuerbaren Übertragungsvorgang ab, sondern vor allem auf die Anwendung des §12 Abs 10 UStG 1994. Das sich aus dieser Bestimmung ein Anspruch für den Rechtsnachfolger auf Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse ableiten lässt, ergibt sich aus dem Abschlussbericht des Budgetausschusses (AB 369 BlgNR XXI. GP, 12), worin klargestellt wird, dass *die Weitergeltung der Rechtsverhältnisse des Rechtsvorgängers (Gebietskörperschaft) für den Rechtsnachfolger (privatrechtliche Körperschaft) nur im Rahmen dessen*

Unternehmerstellung wirkt. Damit ist sichergestellt, dass der bei hoheitlicher Aufgabenerfüllung durch eine Gebietskörperschaft – wegen mangelnder Unternehmertätigkeit – ausgeschlossene Vorsteuerabzug sodann bei einer unternehmerischen Tätigkeit der Nachfolgegesellschaft für diese möglich ist. Der Eintritt in die Rechtsstellung der Gebietskörperschaft bewirkt insbesondere, dass der Rechtsnachfolger hinsichtlich einer Vorsteuerberichtigung die Verhältnisse des Rechtsvorgängers fortsetzt.

Wie bereits ausgeführt, wurden die in Streit stehenden bezogenen Leistungen (Investitionsaufwendungen an Gebäuden) zur Gänze dem Unternehmen des Rechtsvorgängers zugeordnet, wodurch bereits beim Rechtsvorgänger der Abzugsanspruch entstanden ist.

Durch Art 34 § 1 BudBG 2001 wird bewirkt, dass die Bf. in die Rechtsposition ihres Rechtsvorgängers eingetreten ist und dessen Verhältnisse auch für die Bf. maßgeblich sind. Dazu zählt nicht nur die Fortsetzung des beim Rechtsvorgänger begonnenen Fristenlaufes für den Berichtigungszeitraum, sondern auch die volle Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen. Ändern sich bei der Bf. als Rechtsnachfolgerin die Verhältnisse, die beim Rechtsvorgänger für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, so muss dies innerhalb des Berichtigungszeitraumes zu einer - entweder positiven oder negativen – Vorsteuerberichtigung führen.

Im Ergebnis wird daher mit dieser Bestimmung eine Gesamtrechtsnachfolge angeordnet. Auch Zorn (RdW 2018, 261) geht unter Hinweis auf *Ruppe/Achatz*⁵ (§ 2 Tz. 205/1) davon aus, dass Art 34 § 1 BudBG 2001 zu einer umsatzsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge führt und die steuerpflichtige Vermietung der nachfolgenden Gesellschaft zu einer positiven Vorsteuerkorrektur führen muss.

Die belangte Behörde vertritt – unter Verweis auf *Kolacny* (Umsatzsteuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften, SWK 15/2001, 437) bzw auf die Erlassmeinung vom 24.04.2001 (GZ. Ö 24/3-IV/9/01) – die Auffassung, dass die in Art 34 § 1 Abs 1 BudBG 2001 verwendete Wortfolge, „*gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter*“, so zu verstehen sei, dass eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs 3, 10 bis 12 UStG 1994 beim Rechtsnachfolger so zu beurteilen sei, als wäre sie beim Rechtsvorgänger (d.h. bei der in diesem Bereich unternehmerisch tätigen Gebietskörperschaft) eingetreten. Der beim Rechtsvorgänger begonnene Fristenlauf wird für den Berichtigungszeitraum gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 beim Rechtsnachfolger fortgesetzt. Die steuerliche Begünstigung des Art 34 BudBG 2001 könne nicht so weit gehen, dass durch die Ausgliederung und Rückvermietung eine Möglichkeit geschaffen werde, dass Zehntelberichtigungen, die ohne die Ausgliederung nicht vorgenommen hätten werden können, nun möglich seien, obwohl sich an der tatsächlichen Nutzung nichts geändert habe. Anders als im Umgründungssteuerrecht, wo die übernehmende Körperschaft für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt, regle Art 34 BudBG 2001 die Weitergeltung der Rechtsverhältnisse für Zwecke der Umsatzsteuer für diese Tätigkeit als Unternehmer. Daraus

sei abzuleiten, dass der Gesetzgeber, hätte er eine gleichlautende Bestimmung wie im Umgründungssteuerrecht gewollt, dies eindeutig formuliert und eine Gesamtrechtsnachfolge für den Bereich der Umsatzsteuer in Art 34 BudBG 2001 normiert hätte.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde beruht darauf, dass eine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen nur im Ausmaß der wirtschaftlichen Nutzung zum Zeitpunkt der Anschaffung möglich sei und folglich weder beim Rechtsvorgänger noch beim Rechtsnachfolger ausgeweitet werden kann. Dass sich diese Auffassung nicht mit der Rechtsprechung des EuGH deckt, wurde bereits erörtert.

Wenn also die belangte Behörde, unter Verweis auf den im Jahr 2001 veröffentlichten Artikel von *Kolacny* vermeint, dass Art 34 § 1 BudBG 2001 die Weitergeltung der Rechtsverhältnisse für Zwecke der Umsatzsteuer für diese Tätigkeit als Unternehmer regle, so ist darauf hinzuweisen, dass es auch beim Rechtsvorgänger bei einer Ausweitung der wirtschaftlichen Nutzung zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG 1994 gekommen wäre.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die von der Bf. vorgenommene Vorsteuerberichtigung zu Recht erfolgt ist und der Beschwerde stattzugeben war.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob eine Ausgliederung nach Art 34 § 1 BudBG 2001 eine positive Vorsteuerberichtigungsmöglichkeit für die Rechtsnachfolgerin eröffnet, wenn die Gegenstände, die zuvor auch hoheitlich genutzt wurden, nach der Ausgliederung zur Gänze für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden, liegt noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Revision war daher für zulässig zu erklären.

Linz, am 28. August 2020