



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Josef Pointinger und Dipl.-Ing. Klemens Weisz über die Berufungen der Gemeinde S, vertreten durch FS, vom 1. Dezember 2004 und 2. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 3. November 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und vom 1. Juli 2004 hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 nach der am 30. September 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

(A) 1. Die Bw. – eine Gemeinde - stellte am 2. September 2004 einen Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2000, 2001 und 2002. Die im Rahmen der Jahreserklärungen nicht geltendgemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung eines neuen Amtsgebäudes seien – unter Verweis auf die Rs „Seeling“ und die dazu ergangenen Fachartikel – zu berücksichtigen.

2. Der Antrag vom 2. September 2004 wurde durch das zuständige Finanzamt mit Bescheid vom 3. November 2004 abgewiesen: Begehrt werde die Anerkennung von 100% der Vorsteuern aus der Errichtung eines Amtsgebäudes unter Hinweis auf die Rs „Seeling“.

Das Urteil Seeling sei zum deutschen Umsatzsteuergesetz ergangen. Im Anwendungsbereich des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1994 für den Zeitraum 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2003 sei dieses Urteil aber nicht anwendbar. Zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU seien Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt angesehen worden, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Ein Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles sei damit ausgeschlossen gewesen. Ab 1998 sei der Ausschluss vom Vorsteuerabzug technisch durch eine unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch erfolgt, wobei nicht zur Steuerpflicht optiert werden konnte. Mit der Steuerbefreiung sei dasselbe Ergebnis wie vorher mit der Zuordnungsregelung erzielt worden, nämlich ein Vorsteuerausschluss. Die dargestellte Regelung finde in Art. 17 Abs 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie Deckung, weil bereits im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union ein Vorsteuerausschluss für Vorsteuern bestanden habe, der im Zusammenhang mit nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteilen gestanden sei.

3. Gegen den Abweisungsbescheid vom 3. November 2004 wurde von der Bw. mit Schreiben vom 1. Dezember 2004 Berufung eingelegt.

a) Begehrt werde die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2000 bis 2002. Die bisher noch nicht geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des neuen Amtsgebäudes seien in geänderten Umsatzsteuerbescheiden zu berücksichtigen. Dieser Antrag sei gestützt auf das im Widerspruch zum nationalen Umsatzsteuerrecht stehende Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union. Es werde daher beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 2000 neu festzusetzen und zwar mit – 697.132,97 S (zusätzliche Vorsteuer 12.945,97 S), den Umsatzsteuerbescheid für 2001 mit – 78.736,27 € (zusätzliche Vorsteuer 1.201,62 €) und den Umsatzsteuerbescheid 2002 mit –115.976,60 € (zusätzliche Vorsteuer 66.522,10 €).

b) Abgesehen von verschiedenen Aktivitäten im Vorfeld sei – im wesentlichen in den Jahren 2002 und 2003 – durch die Gemeinde bzw Auftragnehmer ein neues Amtsgebäude errichtet worden. Dieses habe man am 21. September 2003 feierlich eröffnet und seit September 2003 sowohl im Rahmen der hoheitlichen Tätigkeit als auch im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art genutzt.

c) Im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen sei entsprechend der seinerzeitigen – bis zum 31. Dezember 2003 geltenden – Rechtslage die Vorsteuer jeweils nur im Ausmaß der anteiligen unternehmerischen Nutzung im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art geltend gemacht worden.

d) Das Verhältnis der geltend gemachten zu den nicht geltend gemachten Vorsteuern stelle sich in Euro wie folgt dar:

	2000	2001	2002	2003
Gesamt	1.297,32	1.656,94	92.525,23	134.448,65
Vorsteuer bisher	356,50	455,32	26.003,13	35.488,91
nicht geltend gemachte Vorsteuer	940,82	1.201,62	66.522,10	98.959,74

e) Das Finanzamt stütze sich darauf, dass im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden nur insoweit zulässig gewesen sei, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten gewesen seien. Für den nichtunternehmerisch genutzten Teil stünde daher kein Vorsteuerabzug zu. Diese Annahme sei jedoch rechtsirrig.

Einerseits sei die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 von der Lehre als gemeinschaftsrechtswidrig eingestuft worden (mit Verweis auf die EuGH-Entscheidungen Lennartz und Armbrrecht), da eine Zuordnung des privat (hoheitlich) genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich gewesen sei. Ab 1998 habe der Gesetzgeber zudem diese Bestimmung abgeschafft und durch eine andere ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht habe, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücksanteile dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 sei diese Zuordnung zufolge BGBl I 1999/106 der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergebe. Ab 1998 habe man daher das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zuordnen können, sodass zunächst auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zugestanden sei. Zugleich sei der Eigenverbrauch unecht von der Umsatzsteuer befreit worden, was nach der Judikatur C-269/00, „Seeling“ ebenfalls gemeinschaftswidrig gewesen sei.

Ab 1998 könne daher von einer gültigen Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses nicht mehr ausgegangen werden (Achatz RFG 2004, 52; Prodinger SWK 23/24/2004, S 738; Beiser/Pülzl SWK 12/2004, S 444). Dazu wirke die Rechtsprechung Seeling erga omnes und ex tunc.

f) Der Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat (hoheitlich) genutzten Gebäudeanteiles stehe zu, sodass sich dessen Ausschluss als rechtswidrig erweise.

g) Gemäß § 282 Abs 1 BAO werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt. Weiters beantrage man die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Soweit der UFS Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes habe, rege man die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art 234 EG-Vertrag an.

4. Die Berufung wurde am 17. Januar 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Beiblatt zur Vorlage führte das Finanzamt aus, ein Vorsteuerausschluss habe zum Zeitpunkt des EU-Beitrittes bestanden und sei beibehalten worden. Auch das Abgabenänderungsgesetz 1997 habe daran nichts geändert, sondern man habe den Vorsteuerausschluss nur rechtstechnisch anders verwirklicht. Es habe sich auch weder aus dem Gesetz, einer Verordnung oder einem Erlass ergeben, dass ein Vorsteuerabzug für nichtbetrieblich genutzte Gebäudeteile zustehen würde.

(B) 1. Der Umsatzsteuerbescheid für 2003 erging am 1. Juli 2004. In der dem Bescheid zugrundeliegenden Umsatzsteuererklärung wurde die Vorsteuer für das neue – ab 2003 in Verwendung befindliche – Amtsgebäude nicht berücksichtigt. Innerhalb offener Berufungsfrist wurde mit Schreiben vom 2. September 2004 gegen den bezeichneten Bescheid Berufung eingelegt.

Es werde beantragt, die bisher im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw der Umsatzsteuerjahreserklärung 2003 noch nicht geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des neuen Amtsgebäudes bei der Umsatzsteuerveranlagung 2003 zu berücksichtigen.

Entsprechend der bis 31. Dezember 2003 geltenden nationalen Rechtslage sei aufgrund der unechten Steuerbefreiung für den Nutzungseigenverbrauch gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 keine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen worden. Diese sei jedoch aufgrund der EuGH-Entscheidung in der Rs „Seeling“ bzw des Vorrangs des Gemeinschaftsrechtes vor dem nationalen Recht geboten.

Es ergebe sich unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 67 Jahren eine monatliche Eigenverbrauchsumsatzsteuer von 208,49 € ( $167.624,28/67/12 = 208,49$ ).

Es werde beantragt, den Umsatzsteuerbescheid vom 1. Juli 2003 wie folgt abzuändern:

Bisher festgesetzte Umsatzsteuer	- 271.329,86 €
Abzüglich zusätzliche Vorsteuer	-98.959,74 €
Zuzüglich Eigenverbrauchs-USt	833,96 €

Neu festzusetzende Umsatzsteuer	-369.455,64 €
---------------------------------	---------------

Das Amtsgebäude sei am 21. September 2003 eröffnet und seither im Rahmen der hoheitlichen Tätigkeit und im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art genutzt worden.

Für 2003 vertrete das BMF die Rechtsmeinung, dass der bis 31. Dezember 2003 im UStG 1994 normierte Ausschluss des nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteiles vom Vorsteuerauschluss beibehalten werden könne. Dies stütze sich auf die „Stand-Still-Klausel“ in Art. 17 Abs 6 der Sechsten EG-Richtlinie. Von einem Beibehaltungsrecht könne aber nach Ansicht der Bw. nicht ausgegangen werden, dies sei auch mehrfach in der Literatur begründet worden.

(C) Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 15. Oktober 2004 zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 30. September 2008 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung wurde nach dem Vortrag des Sachverhalts durch den Referenten folgendes ausgeführt:

Vorsitzender: Ich ersuche Sie, Angaben zum Sachverhalt zu machen oder Beweisanträge zu stellen.

Stb: Zur Entwicklung darf ich ausführen, dass ich die Gemeinschaftsrechtskonformität der nationalen Bestimmungen deshalb in Zweifel ziehe, weil ab dem Beitritt zur Union – seit 1. Januar 1995 bis Ende 1997 – die Gebäude grundsätzlich nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen waren. Aufgrund der Rs Lennartz und Armbrrecht wurde die Möglichkeit durch Änderung des nationalen Rechts geschaffen, ab 1. Januar 1998 ein gemischt genutztes Gebäude zur Gänze dem Unternehmensbereich zuzuordnen.

Infolgedessen hat der Gesetzgeber reagiert und wollte den Vorsteuerabzug für die privatrechtlich/hoheitlich genutzten Teile ausschließen, indem ein unecht befreiter Eigenverbrauch eingeführt wurde. Die nächste Änderung war mit 1. Januar 2000. Da war es nicht mehr notwendig, die Widmung zum Unternehmensbereich zu erklären, sondern da waren gemischt genutzte Gebäude – sofern sie minimal unternehmerisch genutzt wurden – zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet.

Dann ist eben die Rechtssache Seeling gekommen, am 8. Mai 2003, wo der EuGH eindeutig Recht gesprochen hat, indem er sagte, die nichtsteuerbefreite Vermietung an sich selbst (die nationale Regelung des steuerbefreiten Eigenverbrauchs) ist europarechtswidrig. Daraufhin bestand ein Handelsbedarf für den nationalen Gesetzgeber. Ich möchte da noch ein Zitat eines Ministerialbeamten ausführen, am Tag vor der Gesetzesverordung (Rechtslage 1-4/2004),

wo er wortwörtlich sagte: „Es ist offenbar nicht möglich, die Rechtsfolgen der EuGH-Entscheidung Seeling mit den Mitteln des nationalen Rechts einzufangen.“

Offenbar war auch der Gesetzgeber dieser Meinung. Daher war es vom 1. Januar 2004 bis 30. April 2004 auch nach nationalem Recht möglich, dass Seeling tatsächlich gelebt wurde. Dann hat Zorn den Einwand gebracht, dass man sich auch auf § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1994 stützen könnte und deshalb der Vorsteuerabzug von vorneherein beim Beitritt zu verweigern wäre. Das ist jetzt strittig, wie diese einander überlappenden Bestimmungen auszulegen sind bzw. welcher Bestimmung der Vorrang zu geben ist.

Ich möchte weiters zu bedenken geben, dass der VwGH mit Entscheidung vom 24. September 2007, 2006/15/0086, genau aufgrund dieser Bedenken, weil Zweifel bestehen, ob die nationale Rechtslage mit dem Europarecht vereinbar ist, vier Fragen an den EuGH zur Vorabentscheidung herangetragen hat. In dem Sinne möchte ich anregen, der Finanzsenat möge im Sinne des § 281 Abs 1 BAO im Sinne der Verwaltungs- und Verfahrensvereinfachung diese Entscheidung aussetzen, bis die entsprechende Vorabentscheidung durch den EuGH ergangen ist.

Vertreterin FA: Das Finanzamt stellt weiterhin den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen, wie das bereits begründet wurde.

Stb: Ich darf noch etwas dazu sagen.

Vorsitzender: Sie haben das Wort.

Stb: In der gleichen Sache sind in den Jahren 2005 und 2006 noch nachträgliche Herstellungskosten im Zusammenhang mit dem Amtsgebäude angefallen, wo auch in erster Linie einmal im Sinne der seinerzeitigen nationalen Rechtslage nur anteilig der Vorsteuerabzug (für die Betriebe gewerblicher Art) geltend gemacht wurde. Diese Berufungen sind noch anhängig und hier wurde bereits durch das Finanzamt im Sinne des § 281 BAO die Entscheidung ausgesetzt.

Vorsitzender: Sind für diese Zeiträume die Vorsteuern sofort geltend gemacht worden?

Stb: Nein. Vorsteuern sind über alle Jahre und zwar bis 2006 immer nur entsprechend der nationalen Rechtslage im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung – für die Betriebe gewerblicher Art – geltend gemacht worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

(A) 1. Der Berufungssenat hat das Ersuchen des Bw., die Entscheidung auszusetzen, nicht aufgegriffen.

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Aufhebung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2000 (vom 19. April 2001), für 2001 (vom 25. März 2002) und für 2002 (vom 6. Mai 2003) sowie in der Berufung die Abänderung des Umsatzsteuerbescheides für 2003 vom 1. Juli 2004 im Hinblick auf die den Vorsteuerabzug begünstigende EuGH-Rechtsprechung.

2. Der Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2000 bis 2002 wurde am zweiten September 2004 gestellt. Gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs 2 lit. c BAO sind Aufhebungen wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen Vereinbarungen oder dem Gemeinschaftsrecht bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich. Diese Frist beträgt nach § 207 Abs 2 BAO fünf Jahre. Die Antragsfrist für die bezeichneten Bescheide ist damit noch nicht abgelaufen.

(B) Vorsteuerabzug und Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie: Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich – im Vorfeld der eigentlichen Frage der Zuordnung des Amtsgebäudes – der Rechtsmeinung von Krumenacker (vgl. etwa UFS 24.5.2006, RV/0740-L/05 zur Errichtung einer Sporthalle für hoheitliche und nichtunternehmerische Zwecke) an, wonach der Wortlaut der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dazu führt, dass die Zuordnung eines Investitionsgutes schon zum vollen Vorsteuerabzug führen kann.

1. Die Rechtsmeinung des Unabhängigen Finanzsenates gründet sich im wesentlichen darauf, dass das Abstellen des Vorsteuerabzuges auf die Zuordnung des Wirtschaftsgutes einen Zirkelschluss beinhaltet und den Regelungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widerspricht. Der Zirkelschluss besteht darin, dass das Abstellen auf eine (wie immer geartete) Zuordnung nur dann zum vollen Vorsteuerabzug beim Unternehmer führen kann, wenn damit gleichzeitig unterstellt wird, dass die nichtunternehmerische Nutzung Zwecken der besteuerten Umsätze nach Art. 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dient. Das Vorliegen eines besteuerten Umsatzes wird daher (fiktiv) vorweggenommen. Tatsächlich ist aber nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Vorsteuerabzug nur dann möglich, wenn die Gegenstände für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden (Art. 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie). Insoweit Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist die private Verwendung des Gegenstandes den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt (Art. 6 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie). Der Prüfungsablauf für den Vorsteuerabzug nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist daher:

- Prüfung ob die Gegenstände für Zwecke besteuerten Umsätze verwendet werden,
- insoweit voller oder teilweiser Vorsteuerabzug und damit
- nachfolgende Besteuerung des Eigenverbrauches, soweit ein Vorsteuerabzug gegeben war.

Die in den EuGH-Entscheidungen „Seeling“, „Charles-Tjimens“ oder „Bakcsi“ verwendete Abfolge, nämlich

- die Prüfung, ob eine gemischte betriebliche und private Nutzung des Gegenstandes vorliegt,
- die dadurch eröffnete Möglichkeit der vollen oder teilweisen Zuordnung zum Unternehmen oder zum Privatvermögen und der
- anschließende volle (oder teilweise) Vorsteuerabzug

nimmt dagegen das Vorliegen einer Verwendung für Zwecke der besteuerten Nutzung vorweg. Sie widerspricht damit dem von der Richtlinie vorgegebenen Weg: Gemäß Artikel 17 Abs 2 lit.a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer .... abzuziehen, soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Nach Artikel 6 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Daher muss es auch Fälle geben, in denen der Gegenstand zwar zugeordnet ist, aber trotzdem nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Somit wird nach Artikel 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zuerst zu beurteilen sein, ob bzw, inwieweit eine Vorsteuerabzugsberechtigung aufgrund der Verwendung des Gegenstandes für Zwecke versteuerter Umsätze bestanden hat und erst dann kann festgestellt werden, ob die nichtunternehmerische Nutzung einer Dienstleistung gegen Entgelt iSd Artikel 6 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gleichgestellt werden kann. Das bedeutet, dass ein Fehlschluss vorliegt, wenn bei teilweiser nichtunternehmerischer Nutzung von vorneherein von einem besteuerten Umsatz im Hinblick auf die nichtunternehmerische Nutzung ausgegangen wird, sodass der Gegenstand als in vollem Umfang für besteuerte Umsätze verwendet angesehen und der volle Vorsteuerabzug zugestanden wird.

2. Hinzu kommt, dass der Vorsteuerabzug nach der Rspr des EuGH von der Zuordnung, nicht aber von der tatsächlichen Nutzung abhängen soll, gleichzeitig nur gemischt genutzte Gegenstände zur Zuordnung führen sollen, nicht aber zB ausschließlich privat genutzte Wirtschaftsgüter. Abgesehen davon, dass eine derartige Einschränkung der Sechsten Richtlinie nicht zu entnehmen ist, steht auch das Postulat der zum Vorsteuerabzug führenden Zuordnung (ohne Abstellung auf die Nutzung) zu der dann zwingend der Zuordnung vorangehenden Prüfung (der betrieblichen und privaten Nutzung) in einem gewissen Widerspruch. Das Abgehen von der eindeutigen Richtlinienregelung führt damit zu Zirkelschlüssen und unauflöslchen Widersprüchen.

(C) Zuordnung zum Betriebsvermögen:

1. Selbst unter der Annahme, dass der EuGH auch nach dem derzeit anhängigen Verfahren (VwGH Zahl 2006/15/0056, Vorabentscheidungsverfahren Rechtssache „Puffer“, zu UFS 2.3.2005, RV/1186-L/04 betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003) weiterhin seine Rechtsprechung aufrechterhält, wonach der Unternehmer nicht betrieblich genutzte Gebäudeteile dem Unternehmen zuordnen und mit der Zuordnung den vollen Vorsteuerabzug geltend machen kann, ist für die Bw. in der Sache selbst nichts gewonnen:

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Zuordnung zum Unternehmen sofort mit der Anschaffung bzw bei Beginn der Herstellung des Investitionsgutes vorzunehmen und nicht mit der Nutzung oder Inbetriebnahme. Die ausschließliche oder teilweise unternehmerische Nutzung des Gegenstandes bzw das Vorsteuerabzugsrecht bei den mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Ausgaben sind keine Kriterien, mit denen der Unternehmer die Entscheidung über die Zuordnung zum Ausdruck bringen kann (EuGH 8.3.2001, C-415/98, Rs „Bakcsi“, Rz 32-33).

2. Davon getrennt zu behandeln ist die Frage, wie (in welcher Form) die Zuordnung zum Unternehmen oder zum privaten/hoheitlichen Bereich vorzunehmen ist.

a) Der EuGH trifft zur Zuordnung in seinen einschlägigen Entscheidungen keine weitergehenden Aussagen. Er verknüpft allerdings die Frage der Inanspruchnahme des vollen oder teilweisen Abzuges der für den Erwerb entrichteten Vorsteuer mit der Prüfung, ob der Gegenstand zumindest teilweise Zwecken der wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet wurde (EuGH 8.3.2001, C-415/98, Rs „Bakcsi“, Rz 29).

b) Der BFH geht davon aus, dass die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers erfordert. Gibt es diese nicht, kann eine Zuordnung zum Unternehmen nicht unterstellt werden. Bei Anschaffung einer Anlage liegt es nahe, angesichts eines (hohen) zu erwartenden Erstattungsanspruchs den Vorsteuerabzug zeitnah geltend zu machen. Eine nachträgliche Zuordnung in der Umsatzsteuererklärung ist nicht möglich (BFH 11.4.2008, V R 10/07 zur Anschaffung einer Photovoltaikanlage). Die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für die Zuordnung zum Unternehmen, die Unterlassung ein gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung. Nur wenn ein Vorsteuerabzug aufgrund besonderer Umstände gar nicht möglich ist, sind weitere Beweisanzeichen (zB Auftreten unter dem Firmennamen, Art der Versicherung, uU. bilanzielle oder ertragsteuerliche Behandlung usw) heranzuziehen (BFH 31.1.2002, V R 61/96, BStBl 2003 II, S 813). Auch durch die Versteuerung des Verwendungseigenverbrauches kann der Unternehmer die Zuordnung zum

Unternehmen zum Ausdruck bringen (BFH 31.1.2002, V R 61/96, BStBl 2003 II, S 813; ebenso BFH 28.2.2002, V R 25/96, BStBl 2003 II, S 815).

c) Der VwGH hat in einer Reihe von Entscheidungen – betreffend die Jahre bis zur Veranlagung 1999 – die Vornahme des Vorsteuerabzuges als wesentliches Kriterium für die Zuordnung herausgearbeitet (so in VwGH 26.7.2007, 2006/15/0263 zur Rechtslage für die USt 1997; in VwGH 30.10.2001, 2000/14/0204 zur Rechtslage für die USt 1995; in VwGH 28.5.2002, 98/14/0168 zur Rechtslage für die USt 1995 und 1996 und in VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085 zur Rechtslage für die USt 1995 bis 1998).

d) Zusammengefasst ist festzuhalten, dass von der Rspr die Vornahme der teilweisen oder gänzlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Unternehmen in erster Linie am tatsächlichen Vorsteuerabzug und an der korrekten Versteuerung des Eigenverbrauches festgemacht wird. Für die Zuordnung spielt die Behandlung im Ertragsteuerrecht (und damit der bilanzielle Ausweis) idR keine Rolle. Dies muss umso mehr im Rahmen der Beurteilung der Berufung einer Gemeinde gelten, die gar keine Bilanzen erstellt.

3. Des weiteren ist zu untersuchen ist, ob die angeführten Kriterien auch für den gegenständlichen Berufungsfall (Veranlagungsjahre 2000 bis 2003) zutreffen. Die inländische steuerliche Behandlung des Vorsteuerabzuges gemischt genutzter Grundstücke hat nämlich seit dem EU-Beitritt in mehreren Phasen eine Abwandlung erfahren.

So steht dem Unternehmer erst seit 1998 – infolge Abänderung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 – ein Zuordnungswahlrecht nach innerstaatlichem Recht zu, während dies vom EuGH schon seit längerem judiziert wird (Rs Lennartz, C-97/90 vom 11.7.1991).

Ab der Veranlagung 2000 wurde § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 neuerlich abgeändert und bewirkt seither ex lege die Zuordnung zum Unternehmen. Allerdings kann der Unternehmer – konform der EuGH-Rspr – das Wirtschaftsgut auch nur teilweise dem Unternehmen oder dem Privatvermögen zuordnen. Im Gesetz heißt es dazu, der Unternehmer kann „Lieferungen oder sonstige Leistungen ... nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.“

Das Gesetz führt nicht explizit aus, wie diese schriftliche Mitteilung aussehen muss, die Norm ist daher auszulegen. Der EuGH-Rspr ist bei einer Gesamtbetrachtung zu entnehmen, dass die Nationalstaaten zwecks Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer die Möglichkeit der Zuordnung der Investitionsgüter nicht beschränken dürfen. Dem Unternehmer muss es jederzeit möglich sein das Wirtschaftsgut ganz oder teilweise – ohne bürokratische Hindernisse – dem Unternehmen oder (umgekehrt) dem Privatvermögen zuzuordnen. Eine Einschränkung dieser Zuordnungsmöglichkeit wäre schon europarechtlich nicht zulässig.

Zudem muss sich das Finanzamt auf die schriftlichen Mitteilungen der Steuerpflichtigen verlassen können. Die Regelung in § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 ist somit weit auszulegen. Jede schriftliche Mitteilung an das Finanzamt, der die jeweilige Zuordnung zum Unternehmen oder Privatvermögen (Hoheitsbereich) entnehmbar ist, kann geeignet sein, das Ausmaß der Zuordnung kundzutun. Da die vom Unternehmer zu treffende Zuordnung in den Jahren des Zuordnungswahlrechts - 1998 bis 1999 – durch formlose Schreiben oder mittels Beilage zur Umsatzsteuererklärung erfolgen konnte (s Corti/Schröttner SWK 1998, S 432, Pkt 5), muss umgekehrt die Nichtzuordnung zum Unternehmen (Zuordnung zum Privatvermögen) ebenfalls den in den UVA oder Umsatzsteuerklärungen enthaltenen Informationen entnehmbar sein.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die in den Jahren 2000 und folgende beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen, in denen der Vorsteuerabzug für den Bereich der Betriebe gewerblicher Art, nicht aber für den hoheitlichen Bereich vorgenommen wurde, als schriftliche Erklärungen zu werten sind und die darin getroffene negative Zuordnungsentscheidung für den hoheitlichen Gebäudeteil mit den Umsatzsteuerklärungen bestätigt wurde. Wenn über Jahre hinweg (von 2000 bis 2003) in jedem Monat nur der anteilige Vorsteuerabzug für den gewerblich genutzten Teil des Amtsgebäudes geltend gemacht wird, so ist dies als Mitteilung aufzufassen, dass der hoheitliche Teil des gemischt genutzten Grundstückes nicht dem Unternehmen zugeordnet wird. Dies umsomehr, als die bezeichnete Zuordnung oder Nichtzuordnung nur ust-rechtliche Wirkungen – nämlich den besagten Vorsteuerabzug vom hoheitlichen Teil – haben kann und eine bewusste Zuordnung zum Unternehmen, bei der dann gerade der angestrebte Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht wird, nicht denkbar erscheint. Diesbezüglich ist auf die gemeinschaftsrechtliche Rechtslage im strittigen Zeitraum abzustellen: Wird zugeordnet, so steht auch der volle Vorsteuerabzug zu. Dies war der Bw. – wie den Berufungsausführungen entnommen werden kann – auch bekannt.

4. Als weiteres gewichtiges Indiz – wiederum abgestellt auf das Gemeinschaftsrecht und die EuGH-Rspr – ist die Tatsache zu werten, dass die Bw. keine Versteuerung des Eigenverbrauches vorgenommen hat. Nach der Darstellung der Bw. wurde das Amtsgebäude ab 2000, im wesentlichen 2002/2003 errichtet und im September 2003 feierlich eröffnet. Es hätte daher ab September 2003 eine Eigenverbrauchsbesteuerung stattfinden müssen, wäre es tatsächlich zu einer Zuordnung ab dem Veranlagungsjahr 2000 gekommen. Tatsächlich wurde eine Eigenverbrauchsbesteuerung im strittigen Zeitraum nicht vorgenommen, obwohl die EuGH-Entscheidung Seeling (auf die sich die Bw. nunmehr beruft) schon im Mai 2003 ergangen war. Auch diese – einer vollständigen Zuordnung der hoheitlich genutzten Teile des Grundstückes immanente Rechtsfolge – ergab sich für die Bw. offenbar nicht, was ebenfalls Monat für Monat dokumentiert wurde.

Der Vorsteuerabzug fand auch in den Umsatzsteuererklärungen vom 19. März 2001 (für 2000), 15. März 2002 (für 2001), 11. März 2003 (für 2002) und vom 30. Juni 2004 (für 2003) keinen Niederschlag, ebenso wenig wie die Versteuerung des Eigenverbrauches in der Jahreserklärung für 2003. Erstmals im Schreiben vom 2. September 2004 wurde die Zuordnung und der Abzug der vollen Vorsteuer angesprochen, also vier Jahre nachdem die Aufwendungen für das Amtsgebäude angefallen sind.

5. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist im Errichtungszeitpunkt der hoheitlich genutzte Teil des Gebäudes nicht dem Unternehmen, sondern dem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet worden. Es ist davon auszugehen, dass vor Stellung des Antrages auf Bescheidaufhebung im September 2004 keine volle Zuordnung zum Unternehmen erfolgte. Diesbezüglich befindet sich die Bw. selbst in einem Widerspruch, wenn sie einerseits in der Berufung hinsichtlich der bisherigen Nichtvornahme des Vorsteuerabzuges auf die innerstaatliche Rechtslage bis 31. Dezember 2003 verweist und andererseits den nunmehr vorzunehmenden Vorsteuerabzug mit der – vor diesem Datum liegenden – Rechtsprechung Seeling begründen will.

Dieser Rechtsauffassung kann auch das Ergebnis der rechtlichen Würdigung aus dem VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0123 nicht entgegengehalten werden: In dieser Entscheidung ging es um die Zuordnung eines zu 79,85% privat genutzten Gebäudes zum Unternehmen, wobei die Veranlagungsjahre 1995 und 1996 betroffen waren. Der Bw. machte die Zuordnung des privaten Gebäudeteiles erst in der Umsatzsteuererklärung und nicht in den Umsatzsteuervoranmeldungen geltend. Das Finanzamt ging daraufhin von einer fehlenden Zuordnung zum Unternehmen aus. Der VwGH stellte dazu fest, vor dem AbgÄG 1997 sei für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe oder Werbungskosten maßgeblich gewesen. Ein Zuordnungswahlrecht habe nicht der innerstaatlichen Rechtslage entsprochen. Vor diesem Hintergrund bringe bloßes Untätigsein nicht zum Ausdruck, dass der Unternehmer eine von der innerstaatlichen Rechtslage abweichende Zuordnung zum Privatvermögen vornehmen wollte, weil dies die Inanspruchnahme des gemeinschaftsrechtlichen Wahlrechtes nicht dartue. Aufgrund der andersgearteten Rechtslage im Zeitraum 2000 bis 2003 ist diese VwGH-Entscheidung nicht auf den Berufungsfall übertragbar: Im gegenständlich strittigen Zeitraum ab 1998 besteht ein Zuordnungswahlrecht, wobei das Gesetz ab der Veranlagung 2000 zunächst eine betriebliche Zuordnung vermutet, die aber von der Bw. mit Schriftsatz abgeändert werden kann. Von der Bw. wurden Voranmeldungen in allen Monaten der Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 abgegeben, wobei die Vorsteuer für den gewerblich genutzten Teil geltend gemacht wurde und es erfolgte auch keine Versteuerung des Eigenverbrauches ab September 2003. Damit hat die Bw. monatlich schriftliche – und vom Finanzamt offiziell empfangene – Schriftstücke

(Mitteilungen) eingereicht, mit denen sie ausschließlich die Zuordnung des gewerblich genutzten Teiles des Amtsgebäudes dargetan hat. Anders konnten diese Äußerungen vom Finanzamt auch gar nicht verstanden werden. Durch die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen wurden diese Mitteilungen neuerlich bestätigt. Da der EuGH vor allem seit 2001 (C-415/98) das unbeschränkte Wahlrecht des Unternehmers für oder gegen die Zuordnung zum Unternehmen laufend postuliert hat und vollständiger Vorsteuerabzug sowie unmittelbar ab Nutzungsbeginn einsetzende Eigenverbrauchsbesteuerung ein wesentlicher Bestandteil dieses Wahlrechts sind, liegt in der Abgabe von Voranmeldungen ohne Vorsteuer und ohne besteuerten Eigenverbrauch eine mit Unterschrift bestätigte Willensäußerung vor, die als eine auf (nur) teilweise Zuordnung des Investitionsgutes gerichtete Handlung zu verstehen ist und kein Untätigsein.

Die Bw. kann sich auch nicht darauf berufen, dass ihr erst seit der EuGH-Entscheidung vom 8.5.2003, C-269/00, „Seeling“, klargeworden ist, dass sie den Vorsteuerabzug vornehmen kann und den Eigenverbrauch versteuern muss. Einerseits hat sie auch in den Folgejahren – wie dies in der mündlichen Verhandlung hervorgekommen ist – den Vorsteuerabzug (trotz Kenntnis der Rspr Seeling) nicht geltend gemacht. Andererseits wurde schon im Vorfeld der „Seelingrechtsprechung“ (die im wesentlichen die Frage der nicht zulässigen Entsteuerung des Eigenverbrauchs betraf) von der Lehre unter Hinweis auf die bis dahin bestehende EuGH-Rspr deutlich klargestellt, dass bei entsprechender Zuordnung (auch des privaten bzw hoheitlichen Teils) der volle Vorsteuerabzug geltend zu machen war (vgl Ruppe SWK 1996, A 450: „ Der Unternehmer kann den gesamten Gegenstand seinem Unternehmen zuordnen, .. in diesem Fall steht der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbes in voller Höhe zu. Der Unternehmer kann auch von vorneherein den privat genutzten Teil außerhalb des Unternehmens belassen, somit die Aufteilung wählen und den Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Teil vornehmen“; Korntner FJ 1998, 148: „Nach der EuGH-Rspr ... kann der Unternehmer ein gemischt genutztes Grundstück insgesamt dem unternehmerischen Bereich oder teilweise dem unternehmerischen Bereich zuordnen. § 12 Abs 2 Z 1 steht der genannten EuGH-Rspr entgegen. Die Rechtslage ist daher nicht richtlinienkonform“; Kilches FJ 2001, 295 mit Verweis auf EuGH vom 8.3.2001, C-415/98).

6. Es war daher weder eine Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide gemäß § 299 BAO für die Zeiträume 2000 bis 2003, noch eine Abänderung des Umsatzsteuerbescheides für 2003 gerechtfertigt.

Die Berufungen waren aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

---

Linz, am 3. Oktober 2008