

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter Dr. Wolfgang Pavlik und die Beisitzer Richter XYZ über die Beschwerde der A-GmbH & Co KG, Straße K vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2009, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

a) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wird stattgegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

b) beschlossen:

- I. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 wird gemäß § 261 Abs.2 BAO BGBI. Nr. 194/1961 in der Fassung des BGBI. I Nr. 13/2014 für gegenstandslos erklärt.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Kommanditgesellschaft, die im Zeitraum 2007 bis 2009 gewerbliche Aktivitäten im Realitäten-, Wohnungs- und Siedlungswesen sowie in der Vermögensverwaltung entfaltet hat. Der Geschäftsführer ist Dr. B. A.. Der Komplementär ist die Firma A-GmbH. Der Kommanditist ist die Gemeinde K (=Gemeinde).

Per 31. Dezember 2007 hat die Gemeinde unter Anwendung des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 idgF Immobilien und Liegenschaften sowie deren Verwaltung in die Bf. ausgegliedert. Ab dem 1. Jänner 2008 hat die Bf. das Rathaus (=A-Haus) umsatzsteuerpflichtig an die Gemeinde in Bestand (zurück)gegeben. Infolge der nunmehr umsatzsteuerpflichtigen Vermietung des Amtsgebäudes (=A-Gebäudes) an die Gemeinde hat die Bf. die anteilige Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für die im Vorsteuerberichtigungszeitraum durchgeführten Herstellungen und Großreparaturen in Höhe von rund 3.000.000 € entsprechend der damaligen hoheitlichen Nutzung des A-Hauses in der Umsatzsteuererklärung 2008 geltend gemacht.

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2008 wurde die Abgabe abgabenerklärungsgemäß festgesetzt.

Im Gefolge einer Außenprüfung (=Prüfung) bei der Bf. betreffend u. a. die Umsatzsteuer für das Jahre 2008 samt Nachschau für Jänner bis Dezember 2009 wurde unter "Tz.1 § 12 Abs. 10 UStG- Berichtigung" des Berichts gemäß § 150 BAO vom 22. Februar 2011 (=PB) das Vorliegen der Voraussetzungen des §12 Abs.10 UStG für eine Vorsteuerberichtigung hinsichtlich der Aufwendungen für den hoheitlichen (und somit nichtunternehmerischen) Bereich verneint und daher die geltend gemachte Vorsteuerberichtigung in Höhe von 36.403,22 € korrigiert. Als Begründung dafür führte die Betriebsprüfung ins Treffen, dass nach ihrer Ansicht in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (VLNTO), C-515/07 vom 12. Februar 2009 bzw. dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Juni 2009, GZ 2007/15/0192, die Vorsteuer aus Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zum Abzug berechtigen würden, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehe, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie fallen würden. Dadurch, dass der Vorsteuerabzug auf Aufwendungen nur insoweit zulässig sei, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen seien, sei zwischen unternehmensfremden Zwecken im Sinne einer klassischen Privatnutzung und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken zu unterscheiden. In Hinblick darauf, dass Körperschaften öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden dürfe, als diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen, hoheitlichen Betrieb dienen würden, sei eine Zuordnung des hoheitlichen Bereichs zum Unternehmen nicht zulässig.

Die Überführung des Gegenstandes/Gebäudes aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich sei eine Einlage, die keine Änderung der Verhältnisse bewirke. Bei einem Gegenstandserwerb zunächst für den hoheitlichen Bereich fehle es an den Voraussetzungen (unternehmerische Verwendung und dafür anfallende Vorsteuern) für die Anwendung des § 12 Abs.10 UStG, ein nachträglicher Vorsteuerabzug bei Einlagen aus der hoheitlichen Sphäre sei nicht möglich. Art.34 Budgetbegleitgesetz biete keine gesetzliche Grundlage für eine Überführung aus dem hoheitlichen in den nichtunternehmerischen Bereich.

Bei nicht steuerbaren Vorgängen (z.B. Umgründungen im Sinn des UmgrStG) werde keine Änderung der Verhältnisse bewirkt. Da die Überführung des A-Gebäudes eine Ausgliederung nach Art.34 Budgetbegleitgesetz 2001 sei und diese Umsätze explizit als „nicht steuerbare Umsätze“ bezeichnet würden, sei auch aus diesem Grund keine Änderung der Verhältnisse eingetreten.

Die im Zuge der Prüfung beim Finanzamt eingereichte Umsatzsteuererklärung 2009 wurde durch die Prüfung mitveranlagt. Die im Rahmen der Prüfung getroffene Feststellung hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung wurde weitergeführt und führte auch im Jahr 2009 zu einer Berichtigung.

Aufgrund des Berichts gemäß § 150 BAO vom 22. Februar 2011 bzw. des Ergebnisses der Nachschau für den Zeitraum des Jahres 2009 erließ das Finanzamt den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 samt neuen Sachbescheid und den Umsatzsteuerbescheid 2009. Gegen diese Bescheide wurden die in weiterer Folge als Beschwerden bezeichneten Berufungen erhoben. Der besseren Verständlichkeit halber werden die Beschwerden getrennt von einander dargestellt:

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2008

Mit der Beschwerde wurde das Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der nachfolgend zitierten Begründung bestritten:

„Die Vorsteuerberichtigung wurde im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 an der dafür vorgesehenen Stelle (KZ 063) eingetragen. Mit E-Mail vom 29. Mai 2009 kam die steuerliche Vertretung der Klientin nach Aufforderung des do. Finanzamts der Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO nach und übermittelte in Dateiform „sämtliche Berechnungsgrundlagen für die Vorsteuerberichtigung § 12 (10) für das A-Haus für die Jahre 2008 bis 2016“ (vgl. beiliegende Kopie der E-Mail) sowie einen Aktenvermerk des Amts der Gemeinde hinsichtlich der Aufteilung des A-Hauses hinsichtlich der hoheitlichen und unternehmerisch genutzten Flächen. Der Abgabenbehörde standen daher bereits vor Erlassung des Umsatzsteuerbescheides vom 30.September 2009 im Zuge des Veranlagungsverfahrens alle sachverhaltsrelevanten Fakten, Tatsachen und Beweismittel zur Verfügung.“

Keine Wiederaufnahmegründe (keine Tatsachen) sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch eine Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. Ritz, BAO³, § 303, RZ 9).“

Mit der darauffolgenden Stellungnahme hielt die Prüfung der Bf. vor, dass in der Rechtsmittelschrift zwar die Übermittlung sämtlicher Berechnungsunterlagen für die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10 UStG für die Jahre 2008 bis 2016 an das Finanzamt sowie die Übergabe eines Aktenvermerks des Amtes der Gemeinde über die Berechnung des Aufteilungsschlüssels angeführt werde, jedoch habe sich (erst) im Zuge der Prüfung der Gemeinde herausgestellt, dass die Aufteilung des A-Gebäudes in einen hoheitlichen und einen unternehmerisch genutzten Bereich nicht vorgenommen worden sei. Das A-Gebäude sei bis zum Zeitpunkt der Prüfung von der Gemeinde zur Gänze hoheitlich behandelt worden, Vorsteuern seien in all den Jahren nicht geltend gemacht worden. Die Frage der Zuordnung eines Gegenstandes im Zeitpunkt des Erwerbers sei eine Tatfrage (VwGH 30. Oktober 2001, 2000/14/0204). Dieses neue Sachverhaltselement sei erst im Zuge der Prüfung zutage gekommen und sei durch die Vorlage der Berechnungsunterlagen, die ja eine ab dem Jahr 2000 durchgeführte Aufteilung des A-Gebäudes in einen hoheitlichen und einen unternehmerischen Bereich suggerierten, nicht erkennbar gewesen.

In der am 13. September 2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass die Frage der positiven Vorsteuerberichtigung so zu beurteilen sei, wie es vor der Ausgliederung der Gemeinde gewesen sei. Hier werde die Ansicht vertreten, dass kraft der gesetzlichen Fiktion mangels andersartiger Willensbekundungen eben diese Zuordnung des A-Hauses zum unternehmerischen Bereich entsprechend der Bestimmung gegeben gewesen sei. Dies sei evident gewesen. Alle anderen Unterlagen über die Höhe der Vorsteuerberichtigung sowie der Umstand, dass eine positive Vorsteuerberichtigung vorgenommen worden sei, seien bereits mit der Erklärung offen gelegt worden. Daher würden aus der Sicht der Bf. keine neuen Tatsachen vorliegen.

Der Amtsvertreter führte wie bisher aus, verwies insbesondere auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung und fügte ergänzend hinzu, dass erst im Nachhinein eine Aufteilung in einen hoheitlichen und einen unternehmerischen Bereich stattgefunden habe, was als neue Tatsache zu werten sei, womit die Wiederaufnahme gerechtfertigt sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach der Aktenlage steht fest, dass die Vorsteuerberichtigung in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 unter der Kennzahl 063 eingetragen worden ist. Über abgabenbehördlichen Vorhalt hinauf hat die steuerliche Vertretung mit Mail vom 29. Mai 2009 in Dateiform "sämtliche Berechnungsgrundlagen für die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für das A-Haus für die Jahre 2008 bis 2016" sowie

einen Aktenvermerk des Amts der Gemeinde hinsichtlich der Aufteilung des A-Hauses hinsichtlich der hoheitlichen und unternehmerisch genutzten Flächen an die Behörde übermittelt. Bestätigt werden diese Sachverhaltselemente durch die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2008 und der von der steuerlichen Vertreterin an "BC @ bmf. gv. at" gesandten Mail vom 29.Mai 2009 mit der Anlage "Aufteilung A-Haus für umsatzsteuerliche Zwecke doc: A-Haus-Umbau Aufteilung Gebäudeflächen für Vorsteuerberichtigung2.xls, Vorsteuerberichtigung Immob. K Co KG.xls. ".

Rechtslage

Nach § 303 Abs.4 BAO BGBI.Nr.194/1961 in der bis 31.Dezember 2013 gültigen Fassung BGBI. I Nr.97/2002 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ritz, BAO⁵, Tz.21 zu § 303, sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.Jänner 1999, 98/14/0038; 26.Juli 2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.November 1998, 96/15/0148; 26.Juli 2000, 95/14/0094; 21.November 2007, 2006/13/0107; 26.Februar 2013, 2010/15/0064).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.Juni 1982, 82/12/0056).

Nach Ritz, BAO⁵, Tz.23 zu § 303, sind keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH 19.Mai 1993, 91/13/0224; 19.November 1998, 96/15/0148; 31.März 2011, 2008/15/0215), Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (VwGH 20.April 1995, 92/13/0076; 27.November 2000, 96/17/0373; 26.Juni 2003, 2002/16/0286-0289), Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 17.September 1990, 90/15/0118), unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits (VwGH 17.Mai 1990, 89/16/0037; 15.Juli 1998, 97/13/0269, 0270; 25.März 1999, 96/15/0108), höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl. VwGH 8.September 1988, 88/16/0157-0161; 29.September 1997, 97/17/0257-0279; 25.Februar 1998, 98/14/0015; 25.September 2012, 2008/13/0175), wie etwa EuGH-Entscheidungen (VwGH 21.September 2009,

2008/16/0148; 27.September 2012, 2009/16/0005; 24.Jänner 2013, 2012/16/0210) oder Urteile des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (VwGH 24.Jänner 2013, 2012/16/0210), die Änderung von Erlässen, wie z.B. der EStR 2000 (VwGH 22.November 2012, 2012/15/0147).

Nach Ritz, BAO⁵, Tz.24 zu § 303, ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.Februar 2010, 2006/15/0314; 29.Juli 2010, 2006/15/0006; 31.Mai 2011, 2009/15/0135; 19.September 2013, 2011/15/0157).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.Juli 1997, 96/13/0185).

Nach Ritz, BAO⁵, Tz.30 zu § 303, sind Wiederaufnahmsgründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (z.B. VwGH 23.September 1997, 93/14/0065; 20.November 1997, 96/15/0221).

Nach Ritz, BAO⁵, Tz.31 zu § 303, ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.September 2004, 2001/13/0135; 23.April 2008, 2006/13/0019; 24.Juni 2009, 2007/15/0045; 15.Dezember 2010, 2007/13/0157; 26.Februar 2013, 2009/15/0016).

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (z.B. VwGH 16.September 2003, 2000/14/0175-0177; 18.September 2003, 99/15/0120; 24.Februar 2010, 2009/15/0161; 28.Februar 2012, 2008/15/0005, 0006).

Nach Ritz, BAO⁵, Tz.32 zu § 303, sind Umstände, die im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt waren, jedoch von der Behörde für unwesentlich gehalten wurden, keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.November 1973, 1428/72).

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs.4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muß aktenmäßig erkennbar sein, daß dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon Kenntnis gehabt hat. Eine nachträglich andersgeartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. dazu Stoll, BAO-Handbuch, Wien 1980, S.727, und die dort angeführte Judikatur; VwGH 30.September 1987, 87/13/0006).

Erwägungen

Im Beschwerdefall hat sich das Finanzamt zur Begründung der strittigen Wiederaufnahme mit einem Hinweis auf den Inhalt der Tz.1 des Prüfberichts begnügt, in welchem die Prüfung eine vom vorangegangenen Umsatzsteuerbescheid abweichende Vorgangsweise bei der Ermittlung der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 dargelegt hatte. Der Bericht lässt allerdings in diesem Punkt nicht erkennen, welche Tatumstände erst im Zuge der Prüfung ans Licht gekommen bzw. welche Beweismittel neu hervorgekommen wären. Dadurch, dass es überhaupt an einer Erwähnung der neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO im angefochtenen Bescheid gefehlt hatte, ließ sich nicht erkennen, daß im Sinne des § 303 Abs.4 BAO bedeutsame Tatumstände oder Beweismittel **neu** hervorgekommen wären. Obwohl die steuerliche Vertretung in der Beschwerde mit Hinweis auf die Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 und die Mail vom 29.Mai 2009 samt Dateianhang ausdrücklich behauptet hatte, dass der Abgabenbehörde bereits vor Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 30.September 2009 im Zuge des Veranlagungsverfahrens alle sachverhaltsrelevanten Fakten, Tatsachen und Beweismittel zur Verfügung gestanden waren, verabsäumte es die belangte Behörde, die Ermittlungsergebnisse, die zur Annahme des Hervorkommens neuer Tatsachen geführt hätten, im angefochtenen Bescheid substantiiert darzulegen. Im Übrigen ist die belangte Behörde nicht berechtigt, ein fehlendes, im bekämpften Bescheid nicht ausgeführtes Sachverhaltselement nachzuholen. Da es nicht Sache der Bf. war, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmißverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien, wurde mit Recht Beschwerde gegen den Wiederaufnahmbescheid gemäß § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 erhoben.

Der angefochtene Wiederaufnahmbescheid betreffend die Umsatzsteuer 2008 erweist sich mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet und war daher aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Nach Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Wie unter dem Punkt "Rechtslage" ausgeführt, ist die Rechtslage hinsichtlich der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Umsatzsteuer für das Jahr 2009

Mit der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wurde vorgebracht, dass das Vorliegen des in Rede stehenden Mietverhältnisses zwischen der Bf. als Bestandgeberin und der Gemeinde im Zuge der Prüfung unstrittig gewesen sei. Infolge der nunmehr umsatzsteuerpflichtigen Vermietung des A-Hauses sei es zu einer

Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs.10 UStG 1994 gekommen, sodass in der Umsatzsteuererklärung 2009 die anteilige Vorsteuerberichtigung gemäß §12 Abs.10 UStG für die im Vorsteuerberichtigungszeitraum durchgeführten Herstellungen und Großreparaturen für jenen Anteil geltend gemacht worden seien, der ursprünglich hoheitlich genutzt worden sei. Die Voraussetzung, dass das Gebäude im Jahr der entsprechenden Großreparatur/Herstellung zur Gänze dem unternehmerischen Bereich zurechenbar gewesen sei, sei erfüllt. Betreffend die steuerliche Würdigung der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG in Zusammenhang mit dem A-Haus brachte die Bf. vor, dass der Sachverhalt rein nach nationalem Recht zu beurteilen sei, da sich bei einer Kollision unionsrechtlicher Vorschriften mit nationalem Recht der Steuerpflichtige auf günstigeres nationales Recht stützen könne (vgl. Arnold, Günstigere nationale Normen – zum Anwendungsvorgang des nationalen Rechts, in FS für W. Nolz). Aus der Sicht des nationalen Rechts sei die Voraussetzung für eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG u. a., dass eine Änderung der Verhältnisse vorliege und dass diese im Unternehmensbereich eingetreten sei. Nach ihrem Wortlaut würden sich die Regelungen des § 12 Abs.10 ff. UStG grundsätzlich auf die Änderung der Verhältnisse bei demselben Unternehmer beziehen; ihre Anwendung werde nur auf die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge ausgedehnt werden können (vgl. Kanduth-Kristen, in Berger, et. Al., USt, § 12 Rz.308; Ruppe, UStG, § 12 Tz.201). Die Regelung des Art.34 § 1 Abs.1 letzter Satz Budgetbegleitgesetz 2001, wonach für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse des Ausgliedernden für eine unternehmerische Tätigkeit weiter gelten, bewirke auch im gegenständlichen Fall eine derartige Ausdehnung der grundsätzlichen Berichtigungsmöglichkeit. Betreffend die Zuordnung zum Unternehmensbereich müsse die Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich eintreten. Die gegenständliche Immobilie sei bei der Gemeinde aufgrund der teilweise unternehmerischen Nutzung zur Gänze dem Unternehmensbereich zuzuordnen, weil mit dem Steuerreformgesetz 2000 (BGBI I Nr.106/1999) die Zuordnungsvorschrift in § 12 Abs.2 Z.1 UStG geändert worden sei. Seit 1. Jänner 2000 würden daher Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden kraft gesetzlicher Fiktion als zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet gelten (vgl. auch Kolacny, ÖStZ 2001/940,478f; vgl. zur legistischen Entwicklung auch Prechtl/Aigner, Gemischt genutzte Gebäude, SWK-Sonderheft 2005, 63f.). Eine ausdrückliche Zuordnung durch den Steuerpflichtigen sei nicht mehr erforderlich gewesen. In den erläuternden Bemerkungen zum Steuerreformgesetz 2000 (1766 Blg XX.GP 65) werde dazu ausgeführt, dass die Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen in den meisten Fällen günstiger sei. Nach Erachten der Bf. beziehe sich diese Aussage auf die mit der Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensbereich verbundene Möglichkeit der in späteren Veranlagungszeiträumen möglichen positiven Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG. Die negative Vorsteuerberichtigung durch Reduktion des unternehmerischen Anteils sei ohnedies im Umsatzsteuergesetz verankert gewesen. Nach Meinung der Bf. sei es daher die Intention des Gesetzgebers gewesen, den Steuerpflichtigen auf vereinfachtem Weg, bei einem gemischt genutzten Gebäude durch

gänzliche Zuordnung zum Unternehmensbereich, in späterer Folge bei Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG zu ermöglichen. Die teils unternehmerische Nutzung des A-Hauses zu diesem Zeitpunkt sei evident und sei dem Finanzamt bereits vor Erlassung des ursprünglichen Bescheides offengelegt worden. Die Herstellungsaufwendungen und Großreparaturen des A-Hauses, für welche die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG von der Bf. geltend gemacht worden seien, seien ab dem Jahr 2000 erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt sei bereits auf Grund der gesetzlichen Fiktion eine Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmensbereich erfolgt. Die Voraussetzung der Zuordnung des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmensbereich sei somit erfüllt gewesen. Das von der Prüfung nunmehr vorgebrachte Argument, es handle sich um eine Überführung des Gebäudes vom nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich, entspreche daher nicht dem nationalen Recht. Das Gebäude sei aufgrund der gesetzlichen Fiktion nach nationalem Recht zur Gänze dem Unternehmensbereich zuzurechnen. Die Änderung der Verhältnisse wurde in der Beschwerde damit begründet, dass Art.34 §1 Abs.1 letzter Satz Budgetbegleitgesetz 2001 für den Fall, dass die juristische Person des privaten Rechts im Rahmen der Abgabenerfüllung als Unternehmer tätig werde, normiere, dass für die Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter gelten würden. Für die Vorsteuerberichtigung sei daher maßgebend, wie hoch der Vorsteuerabzug gewesen wäre, wenn bereits im Zeitpunkt der Herstellung/ Großreparatur durch die Gemeinde der gleiche Sachverhalt wie im Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung vorgelegen wäre. Wenn zum Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung das zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnete A-Haus umsatzsteuerpflichtig vermietet worden wäre, wäre der Vorsteuerabzug auch zur Gänze zugestanden. Aus dem Abänderungsantrag zu Art.30 der Regierungsvorlage (in der endgültigen Fassung Art.34) zum Budgetbegleitgesetz 2001 ergebe sich, dass die Möglichkeit der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG auch für Körperschaften öffentlichen Rechts mit ihren gemischt genutzten Gebäuden vom Gesetzgeber vorgesehen sei. Dem Abänderungsantrag war folgende Begründung zu entnehmen: „*Überdies soll klargestellt werden, 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 der Vorsteuerberichtigung die Verhältnisse des Rechtsvorgängers fortsetzt.*“

Durch diese Bestimmung werde erreicht, dass eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs.3 und Abs.10 bis 12 UStG beim Rechtsnachfolger so zu beurteilen sei, als wäre sie beim Rechtsvorgänger (das heißt bei der in diesem Bereich unternehmerisch tätigen Gebietskörperschaft) eingetreten (z.B. werde der beim Rechtsvorgänger

begonnene Fristenlauf für den Berichtigungszeitraum gemäß § 12 Abs.10 UStG beim Rechtsnachfolger fortgesetzt). Ähnlich auch die Ausführungen in Rz 2073 UStR, die sogar beispielhaft ein gemischt genutztes Gebäude erwähne und normiere, dass eine positive Vorsteuerberichtigung durchgeführt werden könne.

Die Zulässigkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10 UStG in Zusammenhang mit einer Änderung der Verhältnisse, wenn vorher eine gemischte unternehmerische Nutzung gegeben war, sei vom Leiter des bundesweiten Fachbereichs „Umsatzsteuer“ des Bundesministeriums für Finanzen, Hofrat Dr. Otto Sarnthein, im Rahmen eines Vortrags am Gemeindefinanztag 2008, am 28.Oktober 2008, auf Powerpoint-Folien mit dem BMF-Folienmaster (Folie 26), präsentiert worden. Nicht zuletzt im Vertrauen auf diese Ausführungen sei die Vorsteuerberichtigung durchgeführt worden.

Die Ausführungen von Dr. Sarnthein in dem von der Prüfung u.a. zitierten Aufsatz (ÖStZ 2009/744) zur Präzisierung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu gemischt genutzten Gegenständen vermöge nach Meinung der Bf. daran nichts zu ändern. Wie der Autor selbst ausführe, ergebe sich der Vorsteuerausschluss für diese außerunternehmerische Nutzung, die keine klassische Privatnutzung darstelle, aus § 12 Abs.2 Z.1 in Verbindung mit § 6 Abs.1 Z.16 UStG (in der Fassung des AbgÄG 1997). Mit dem (zutreffenden) anteiligen Vorsteuerausschluss im Errichtungszeitpunkt sei aber noch nichts über die Möglichkeit zur späteren Vorsteuerberichtigung gesagt, wenn das Gebäude zur Gänze dem unternehmerischen Bereich zugeordnet gewesen sei. Dass eine Zuordnung des hoheitlichen Bereichs zum Unternehmen nicht zulässig sei, entspreche nicht der nationalen Rechtslage.

Das ausgegliederte C sei auf Grund der gesetzlichen Fiktion des § 12 Abs.2 Z.1 UStG im Jahr des entsprechenden Herstellungs- und Großreparaturaufwands zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet. Die Aussage in Rz.2074 UStR zur nicht zur Vorsteuerberichtigung berechtigenden Einlage sei daher für den konkreten Sachverhalt ohne Relevanz.

Gegen den Verweis auf den Umstand, dass die Aufgliederung als nicht steuerbarer Vorgang (Art.34 § 1 Abs.1 Budgetbegleitgesetz 2001) keine Änderung der Verhältnisse bewirke, wandte die Bf. ein, dass sich die Änderung der Verhältnisse nicht aus der Ausgliederung per se, sondern vielmehr aus der danach auf Ebene der Bf. erfolgenden umsatzsteuerpflichtigen Vermietung ergebe.

Trotz der Ansicht der Bf., dass der Sachverhalt rein nach nationalem Recht zu beurteilen sei, brachte die Bf. zu dem von der Prüfung angeführten EuGH-Urteil vom 12.Februar 2009, Rs C-515/07, „VNLTO“ und die Mehrwertsteuersystemrichtlinie vor, dass dieses EuGH-Urteil VNLTO die Aufteilung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen auf den wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Bereich eines Steuerpflichtigen betreffe. Von diesem Grundsatz der Aufteilung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen seien jedoch Gebäude und Investitionsgüter ausgenommen, da für diese in Anbetracht der ständigen EuGH-Rechtsprechung (EuGH 11.Juli 1991, C-97/90, Lennartz, 4.Oktober 1995, C-291/92 Armbrecht, 8.März 2001, C-415/98 Bakcsi, 8.Mai 2003, C-269, Seeling, 21.April 2005, C-25/03, HE; 14.Juli 2005,

C-434/03, Charles-Tijmens) ein Zuordnungswahlrecht bestehe. Folglich sei bei Gebäuden und Investitionsgüter auch bei anteiliger nichtwirtschaftlicher Nutzung die vollständige Zuordnung zum unternehmerischen Bereich möglich (vgl. Gurtner/Hofbauer-Steffel/ Kofler, taxlex-EC 2009/44, 148).

Mit 1.Jänner 2011 trete Artikel 168a der Richtlinie 2009/162/EU vom 22. Dezember 2009 in Kraft. Artikel 168a Unterabsatz 1 der Richtlinie 2009/162/EU besage, dass, 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 werde, bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden dürfe, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfalle. Ändere sich der Verwendungsteil eines Grundstücks, gelte dies als Änderung des Verwendungszwecks und löse eine Vorsteuerberichtigung aus.

Mit der ab 1.Jänner 2011 geltenden Neuregelung in der Richtlinie 2009/162/EU werde die Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes auf jenen Teil eingeschränkt, der auf die Verwendung des Gebäudes für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfalle. Mit Wirkung ab 1.Jänner 2011 würden daher die innerstaatlichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 12 Abs.3 Z.4 in Verbindung mit 3a Abs.1 letzter Satz UStG) den sekundärrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entsprechen. Aus diesem Grund sei auch das Vertragsverletzungsverfahren bezüglich des vollen Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Immobilien eingestellt worden. Diese Auffassung sei laut Aigner auch seitens der Kommission informell bestätigt worden (vgl. Aigner, SWK 18/2010, S 623). Da die Regelung des Artikel 168a der Richtlinie 2009/162/EU bereits dem seit Mai 2004 bestehenden nationalen Recht entspreche, handle es sich nach Ansicht der Bf. auch nur um eine Klarstellung. Die in Art.168a der Richtlinie 2009/162/EU vorgesehene Vorsteuerberichtigung müsse daher nach nationalem Recht bereits vor dem 1.Jänner 2011 zur Anwendung kommen.

Auf Grund dessen würde auch bei Anwendung des europäischen Rechts die vorgenommene Vorsteuerberichtigung zustehen.

In der zu den Beschwerden abgegebenen Stellungnahme hielt die Prüfung der Bf. im Wesentlichen vor, dass eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG eine Änderung der Verhältnisse voraussetze, die im Unternehmensbereich eingetreten sei. Als Kernstück der Beschwerde werde daher die Zuordnung des A-Gebäudes zum Unternehmensbereich ausgeführt. Die Bf. beziehe sich hierbei auf die Zuordnungsvorschrift in § 12 Abs. 2 Z.1 UStG, wonach Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden kraft gesetzlicher Fiktion als zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet würden. Dem zitierten § 12 Abs.2 Z.1 UStG mit dessen letzten Satz "*Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.*" fügte die Prüfung hinzu, dass sich im gegenständlichen Fall daher die Frage danach, wie die Zuordnung

des A-Gebäudes bei der Gemeinde erfolgt sei, stelle. Nur wenn dieses zur Gänze dem Unternehmensbereich zugerechnet werden könne, sei eventuell in weiterer Folge auch eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10 UStG bei der Bf. möglich.

Im Prüfbericht und in der Niederschrift sei bereits ausgeführt, dass nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 12. Februar 2009, Rs C-515/07 V.N.L.T.O bei juristischen Personen des öffentlichen wie auch privaten Rechts bei gemischter Verwendung eines Grundstückes nur der anteilige Vorsteuerabzug des wirtschaftlich (unternehmerisch) genutzten Anteils zulässig sei. Dahingehend sei im Falle einer Körperschaft, die den Gegenstand teils für unternehmerische und im Übrigen für nicht wirtschaftliche, nichtunternehmerische Zwecke verwendet, das Abzugsrecht der Vorsteuern nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auf den unternehmerisch genutzten Teil eingeschränkt (VwGH 24. Juni 2009, 2007/15/0192; 2008/15/0102, SWK 2010, R 30). Eine Zuordnung des nicht unternehmerisch genutzten Anteiles zum Unternehmen – wie bei der klassischen privaten Nutzung – sei nicht vorgesehen (Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs Dr. Sarnthein vom 19. November 2009). Die Finanzverwaltung gehe daher nur von einer bloß anteiligen Zuordnung des A-Gebäudes zum Unternehmen aus. Im Falle einer Zuordnung entsprechend der tatsächlichen Verwendung berechthe eine nachträgliche Verwendungsänderung zu keiner positiven Vorsteuerkorrektur (s.dazu auch Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, §12 Rz.119 ff). Die Ausgliederung des A-Gebäudes nach Art.34 Budgetbegleitgesetz stelle daher hinsichtlich des nichtunternehmerischen Teils eine Einlage aus der hoheitlichen Sphäre in den unternehmerischen Bereich dar, die keine Änderung der Verhältnisse bewirke und somit die Voraussetzungen für die Anwendung des § 12 Abs. 10 UStG nicht erfülle.

Dem Vorbringen der Bf., dass das EuGH-Urteil V.L.N.T.O nur die Aufteilung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen auf den wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Bereich eines Steuerpflichtigen betreffe und von diesem Grundsatz der Aufteilung Gebäude und Investitionsgüter ausgenommen seien, dürfe mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, GZ 2008/15/0102 geantwortet werden.

Zur Argumentation der Zuordnung des Gebäudes nach nationalem Recht hielt die Prüfung fest, dass den abgabenbehördlichen Feststellungen zufolge hinsichtlich des A-Gebäudes im Eigentum der Gemeinde weder in den Prüfungsjahren 2006-2008, noch in den Jahren davor eine Aufteilung in einen hoheitlichen und einen unternehmerischen Bereich erfolgt sei. Das A-Haus sei vielmehr zur Gänze dem Hoheitsbereich zugeordnet worden. In allen Jahren sei weder in Voranmeldungen, noch in Umsatzsteuererklärungen der Vorsteuerabzug für das A-Haus geltend gemacht worden. Erst im Zuge der Schlussbesprechung der Prüfung bei der Gemeinde sei auf deren Antrag die Vorsteuer für den Unternehmensbereich des Amtsgebäudes festgesetzt und in den wiederaufgenommenen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2008 in Abzug gebracht worden. Die 100%ige Zuordnung des Gebäudes zum Hoheitsbereich sei nach Ansicht der Prüfung dadurch gedeckt, dass der Steuerpflichtige durchaus die Möglichkeit

habe, eine unternehmerisch genutzte Leistung in einem geringeren als dem tatsächlichen Ausmaß oder überhaupt nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Dies könne aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs abgeleitet werden (bspw. EuGH 8.März 2001, C-415/98 „Bakcsi“). Vergleiche auch Ruppe/Achatz in UStG-Kommentar, Tz.118, worin § 12 Abs.2 Z.1 UStG in Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung im Übrigen so gelesen werden müsse, dass der Umstand, dass eine Leistung oder Einfuhr für Zwecke des Unternehmens erfolge, nicht zwingend die Zuordnung zum Unternehmensvermögen zur Folge habe, sondern dass auch eine Zuordnung des gesamten Gegenstandes zur Privatsphäre möglich sei. Die nachträgliche (im Zuge des BP-Verfahrens Gemeinde) Beantragung von Vorsteuern für den Unternehmensbereich des A-Gebäudes werte die Prüfung als Mitteilung/Antrag gemäß § 12 Abs.2 Z.1b) UStG, sodass nur der tatsächlich unternehmerische Anteil des Amtsgebäudes dem Unternehmen zuzuordnen sei (UFS vom 3.Oktober 2008, RV/0070-L05). Der hoheitliche, nicht wirtschaftliche Teil des A-Hauses sei somit nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Bei späterer gesamtunternehmerischer Nutzung sei daher eine positive Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG ausgeschlossen, da es sich um eine umsatzsteuerrechtlich nicht beachtliche Einlage handle (vgl Sarnthein ÖStZ 15/16/2009, VwGH 24.Juni 2009, 2009/15/0104).Für den Fall, dass das Gebäude tatsächlich gemäß § 12 Abs.2 Z.1 lit.a) UStG kraft der gesetzlichen Fiktion zur Gänze dem Unternehmensbereich zuzuordnen wäre, sehe die Prüfung in der Beantragung der Festsetzung der anteiligen Vorsteuern für das A-Gebäude durch die Gemeinde ein Abgehen von der Zuordnung des A-Gebäudes zum gesamten Unternehmensbereich. Die spätere Entscheidung, statt der 100%-igen Zuordnung die aliquote zu wählen, sei eine (grundsätzlich) steuerfreie Grundstücksentnahme, die allenfalls zur Vorsteuerkorrektur führe. Diesem Fall stehe es gleich, wenn der Unternehmer die schriftliche Mitteilung später nachhole (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, Tz. 137). Da in den Vorjahren keine Vorsteuern geltend gemacht worden seien, sei es diesbezüglich zu keiner Vorsteuerkorrektur gekommen.Wie schon zuvor erläutert, werte die Prüfung die nachträgliche (im Zuge des BP-Verfahrens Gemeinde) Beantragung von Vorsteuern für den Unternehmensbereich des A-Gebäudes als Mitteilung/Antrag gemäß § 12 Abs. 2 Z.1b) UStG, sodass nur der tatsächlich unternehmerische Anteil des A-Gebäudes dem Unternehmen zuzuordnen sei (UFS Linz v 3.Oktober 2008, RV/0070-L05). Der hoheitliche, nicht wirtschaftliche Teil des A-Hauses sei somit nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Bei späterer gesamtunternehmerischer Nutzung sei daher eine positive Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG ausgeschlossen, da es sich um eine umsatzsteuerrechtlich nicht beachtliche Einlage handle (vgl Sarnthein ÖStZ 15/16/2009, VwGH 24.Juni 2009, 2009/15/0104).Unabhängig von der Zuordnung des Amtsgebäudes dürfe nochmals darauf hingewiesen werden, dass für den Übertragungsvorgang des A-Gebäudes der Gemeinde an die Bf. § 1 Abs. 1 des Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 zur Anwendung gekommen sei. Derartige (Übertragungs-) Vorgänge seien ex lege als nicht steuerbare Umsätze zu qualifizieren. Damit entfalle eine eventuell bestehende mögliche Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG (vgl. Kolacny, SWK 15/2001, S 437).Angeführt werden dürfe auch das EuGH-Urteil

„Waterschap Zeeuws Vlaanderen“ vom 2.Juni 2005, Rs C-378/02, das die Frage der Vorsteuerberichtigung einer Körperschaft öffentlichen Rechts behandle. Entscheidend seien hierbei die Aussagen, dass die Vorschriften über die VSt-Korrektur kein Recht auf VSt-Abzug entstehen lassen können (Rn 38), dies auch für eine Körperschaft öffentlichen Rechts gelte, die zum Zeitpunkt der Investitionen im Rahmen der öffentlichen Gewalt gehandelt habe (Rn 39), späteres Handeln als Steuerpflichtiger nicht zur VSt-Korrektur für die im Rahmen der öffentlichen Gewalt getätigten Umsätze führe (Rn 40). Zusammenfassend lasse sich sagen, dass das berufungsgegenständliche Amtsgebäude nur hinsichtlich des tatsächlich unternehmerisch genutzten Teils dem Unternehmensbereich zuzuordnen sei (vgl V.L.N.T.O bzw § 12 (2) Z1 lit b) UStG). Eine spätere Entscheidung, anstelle des tatsächlich unternehmerisch genutzten Teiles das ganze Gebäude als Unternehmensvermögen auszuweisen, sei eine umsatzsteuerrechtlich nicht beachtliche Einlage. Die Vorschrift des § 1 Abs.1 des Art.34 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBI.I Nr.142/2000, idgF biete darüber hinaus KEINE Grundlage dafür, im Falle der Überführung von Vermögen aus dem hoheitlichen in einen unternehmerischen Bereich eine positive Vorsteuerkorrektur vorzunehmen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁴, Tz.290 zu § 12; Kolacny, SWK 15/2001, S.437; im Detail Ehrke/ Pilz, RFG 2003, 58, 61). Darüber hinaus schließe der Europäische Gerichtshof (EuGH 12.Februar 2009, Rs C-515/07, VLNTO) für Körperschaften öffentlichen bzw. privaten Rechts bei nachträglicher Nutzungsänderung eine positive Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG aus (vgl. Sarthein, ÖStZ 15-16/2009, 378; glA Lohse, IStR 14/2009, 486).

In der am 13. September 2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung gab der Amtsvertreter zu Protokoll, dass die belangte Behörde in Hinblick darauf, dass die Gemeinde für das A-Haus zu 100% keine Vorsteuern beantragt habe, davon ausgehe, dass das A-Haus ursprünglich nicht betrieblich genutzt worden sei und der nachträgliche Antrag im Zuge der Betriebsprüfung, anteilig für die betrieblich genutzten Teile Vorsteuer zu gewähren, als Antrag gemäß § 12 Abs.2 Z.1b UStG 1994 zu sehen sei, womit ein eingeschränkter Vorsteuerabzug nur für diesen Teil, nicht aber für den hoheitlich genutzt gewesenen Teil bestehe.

Der steuerliche Vertreter erwiderte im Wesentlichen, dass sowohl die Frage der Zuordnung des Gegenstandes im Zeitpunkt des Erwerbes, als auch das in der Gegenäußerung der belangten Behörde ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die alte, bis zum 31.Dezember 1999 gültige Rechtslage betreffe, die aber hier nicht einschlägig sei.

Nach der gesetzlichen Fiktion sei etwas, das zumindest 10% unternehmerischen Zwecken diene, zur Gänze dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, ohne dass es dafür einer besonderen Willensentscheidung bedürfe. Die hundertprozentige Zuordnung sei der gesetzliche Normalfall. Im Fall, dass etwas Anderes gewollt sei, müsse dies willentlich und schriftlich ausgeführt werden. Das Zitat aus dem Kommentar Achatz/Ruppe "das bloße Unterbleiben des Vorsteuerabzuges ist daher nicht Beleg für die Zuordnung zum Privatvermögen" würde im Beschwerdefall "zum Hoheitsbereich" heißen.

Der Amtsvertreter nahm Bezug auf die Aussage bei der Betriebsprüfung, demnach das A-Gebäude immer schon dem hoheitlichen Bereich zugeordnet gewesen sei, weswegen auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei, und gab in Hinblick auf die vom steuerlichen Vertreter angesprochene neue Rechtslage zu Protokoll, dass das A-Haus vor 1998 errichtet worden sei, sodass die damals geltende Rechtslage anzuwenden sei. Nach § 12 Abs. 2 Z.1 UStG in der damals geltenden Fassung würden Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als deren Entgelte nach dem Einkommensteuerrecht Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien. Nach den einkommensteuerlichen Vorschriften sei das A-Gebäude immer schon hoheitlich und niemals unternehmerisch genutzt gewesen. Insofern stelle sich die Frage, ob man diese 10% Grenze überhaupt brauche, weil diese Rechtslage weiter wirke.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, weiterhin der Meinung zu sein, dass das Amtsgebäude seit 1. Jänner 2000 zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet gewesen sei. Die Vorsteuerberichtigung sei für Aufwendungen für Großreparaturen geltend gemacht worden, die erst ab 2000 angefallen seien, sodass die Fragen des Alters des A-Hauses und der Rechtslage vorher unerheblich seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass das A-Haus, das die Gemeinde per 31. Dezember 2007 an die Bf. ausgelagert und ab 1. Jänner 2008 in Bestand genommen hat, für Tätigkeiten der Gemeinde in deren Hoheitsbereich genutzt wird.

Zwischen den Verfahrensparteien ist strittig, ob eine von der Bf. geltend gemachte Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs.10 UStG 1994 in Verbindung mit Art.34 Budgetbegleitgesetz für das Jahr 2009 zulässig ist.

Rechtslage

Die Bestimmung des Unternehmerbegriffs gemäß § 2 UStG 1994 beruht auf Artikel 4 Abs.1 und 2 der 6.EG-Richtlinie. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 derjenige, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs.3 UStG 1994 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.

Die Bestimmung des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 UStG 1994 beruht auf Artikel 17 bis 20 der 6.EG-Richtlinie. Nach § 12 Abs.2 Z.1a UStG 1994 BGBI. Nr.663/1994 zuletzt geändert durch BGBI.I Nr.99/2007 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Nach § 12 Abs.2 Z.1b leg. cit. kann der Unternehmer 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.

Nach § 12 Abs.3 UStG 1994 BGBI.Nr.663/1994 zuletzt geändert durch BGBI.I Nr.99/2007 sind vom Vorsteuerabzug 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; 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, ausgeschlossen.

Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt nicht ein, wenn die Umsätze a) nach § 6 Abs.1 Z.1 bis 6 oder § 23 Abs.5 steuerfrei sind oder steuerfrei wären oder b) nach § 6 Abs.1 Z.8 lit.a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs.1 Z.9 lit.c steuerfrei sind und sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden oder c) nach § 6 Abs.1 Z.8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs.1 Z.9 lit. c steuerfrei wären und der Leistungsempfänger keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet hat.

Nach § 12 Abs.10 UStG 1994 BGBI.Nr.663/1994 zuletzt geändert durch BGBI.I Nr.99/2007 ist für den Fall, dass 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 ändern, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), 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.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Nach § 12 Abs. 10a leg. cit. tritt abweichend von § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz 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.

Nach Art.34, § 1, Abs.1 Budgetbegleitgesetz (Steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften) gelten die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen, anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer und den Stempel- und Rechtsgebühren sowie 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.

Nach Ar.34, § 1, Abs.2 Budgetbegleitgesetz sind Miet- und Pachtverträge, die zwischen der juristischen Person des privaten oder öffentlichen Rechts als Vermieterin und der übertragenden Gebietskörperschaft als Mieterin unmittelbar anlässlich der Ausgliederung bezüglich der übertragenden Objekte abgeschlossen werden, von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Juni 2009, 2007/15/0192, mit Bezug u.a. auf die §§ 12 UStG 1994, 8 Abs.2 KStG 1988 und die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs 62003CJ0434 Charles und Charles-Tijmens VORAB; 62006CJ0437 Securenta VORAB; 62007CJ0515 VNLTO VORAB, darf Körperschaften öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden, 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 77/388/EWG 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.

Erwägungen

Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist eine solche Körperschaft, Stiftung oder Anstalt, die entweder durch ein Gesetz, oder durch eine gesetzesgleiche Rechtsnorm (z.B. einen Staatsvertrag) ausdrücklich als Rechtsperson des öffentlichen Rechts geschaffen oder anerkannt wird, oder eine solche, die kraft staatlichen Auftrages Aufgaben der öffentlichen staatlichen Verwaltung erfüllt (VwGH 2.Mai 1960, 1023/57). Körperschaften des öffentlichen Rechts sind insbes. die Gebietskörperschaften, das sind der Bund, die Länder, Gemeinden sowie Gemeindeverbände. Eine Trennung von unternehmerischem und nichtunternehmerischem Bereich bei Körperschaften öffentlichen Rechts ergibt sich aus den Vorschriften des § 2 Abs 3; die hoheitlichen Tätigkeiten sowie jene Tätigkeiten, die die Voraussetzungen für die Einstufung als Betrieb gewerblicher Art nicht erfüllen, sind dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist die Bestandnehmerin des A-Hauses eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Das von der Gemeinde an die Bf. per 31. Dezember 2007 unter Anwendung des Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 idgF ausgegliederte und sodann von der Bf. an die Gemeinde ab dem 1.Jänner 2008 umsatzsteuerpflichtig (zurück-)vermietete Bestandobjekt ist ein repräsentatives Gebäude in BLZ K Straße, in dem sich u. a. das Büro des Bürgermeisters, die Direktion mit diversen Verwaltungsabteilungen der Gemeinde sowie das Gemeindeamt befindet.

Das A-Haus hatte vor der Ausgliederung dem nichtunternehmerischen, hoheitlichen und somit nicht dem unternehmerischen Bereich der Gemeinde gedient, womit der Gemeinde die Unternehmereigenschaft im Sinn des § 2 UStG 1994 gefehlt hatte, weshalb der Vorsteuerabzug betreffend Herstellungs-, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten in Bezug auf das A-Haus gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 unzulässig gewesen wäre. Da jeder Vorsteuerabzug eine unternehmerische Tätigkeit voraussetzt und es nur dann zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges kommen kann, wenn sich für Gegenstände nach § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1994, die dem Betrieb des Unternehmens dienen, die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern, ist dem angefochtenen Bescheid ein Sachverhalt, der in den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 10 UStG 1994 fällt, nicht zugrunde gelegen.

Die Ausgliederung des A-Hauses an die Bf. zieht im Sinn des Art.34 BBG 2001, BGBI I 142/ 2000, keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen nach sich. Eine Änderung der

Verhältnisse nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 war bei der Bf. als Rechtsnachfolger ebenso zu beurteilen wie bei der Gemeinde, als wäre sie bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts als Rechtsvorgänger eingetreten. Art. 34 BBG 2001, BGBI I 142/2000 ist keine Rechtsgrundlage dafür, im Fall der Überführung des A-Hauses vom hoheitlichen Bereich der Gemeinde in den unternehmerischen Bereich der Bf. eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu begründen. Damit trägt der angefochtene Bescheid dem Umstand Rechnung, dass das A-Haus im Streitjahr ein Gebäude war, das vor dessen Auslagerung an die Bf. hoheitlichen Zwecken gedient hatte und daher nicht dem Unternehmensbereich der Gemeinde zuzuordnen war. Auf die obigen Ausführungen zum Art. 34 BBG sei verwiesen.

Es war die Beschwerde, soweit sie gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 gerichtet war, als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Nach Art.133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. In Hinblick auf die betreffend den Vorsteuerabzug bei Gebäuden der Körperschaften öffentlichen Rechts ergangenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 24.Juni 2009, 2007/15/0192; 26.März 2007, 2005/14/0091; und 24.April 1980, 2730/77, ist die strittige Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008

Mangels Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 erwies sich die Beschwerde als begründet, sodass der angefochtene Wiederaufnahmebescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben war. Da der Beschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid entsprochen worden war und gemäß § 307 Abs. 2 BAO das Verfahren in die Lage zurückgetreten war, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hatte, war die gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 gerichtete Beschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da sich die Entscheidung unmittelbar aus § 261 Abs.2 BAO ergibt, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge

nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.