



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Lehrbeauftragter, G., vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KEG, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 27. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. Juli 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Umsatzsteuer (Sachbescheide) für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass ab dem Jahr 2001 die Seminareinnahmen über Lohnzettel abgerechnet worden sind. Demgemäß sei die abziehbare Vorsteuer des Jahres 2001 im Verhältnis der Bruttoeinnahmen aus dem umsatzsteuerpflichtigen Werkvertrag zu den lohnsteuerpflichtigen Bruttoseminareinnahmen zu ermitteln, was zu einer Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 72 % (= Anteil der Seminareinnahmen) [S 8.317] führe, während die für das Jahr 2002 erklärten Vorsteuern in Höhe von € 1.131,53 zur Gänze zu kürzen seien (vgl. Tz. 2 des Berichtes vom 11. Juli 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung). Überdies sei im Jahr 2001 eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von S 12.724,68 vorzunehmen (vgl. Tz. 3 des Berichtes vom 11. Juli 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen die entsprechenden Sachbescheide hat der Berufungswerber (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Seminareinnahmen in den Jahren 2001 und 2002 seien ohne sein Wissen stillschweigend im Nachhinein über Lohnzettel abgerechnet worden. Bei der ursprünglichen Veranlagung zur Umsatzsteuer 2001 und 2002 seien die auf die Seminareinnahmen entfallenden Vorsteuerbeträge vom Finanzamt anerkannt worden. Er habe im Vertrauen auf die Rechtsstaatlichkeit, die neben der Bindung der Verwaltung an das Gesetz bzw. an die Verfassung auch Rechtssicherheit, das bedeute Voraussehbarkeit und Transparenz der Entscheidungen sowie Vertrauenschutz beinhalte, in den Streitjahren die gleiche Tätigkeit wie in den Vorjahren ausgeübt und nicht willkürlich gehandelt.

Der Forderung nach Rechtssicherheit widerspreche es, wenn die steuerlichen Folgen bereits abgeschlossener Sachverhalte nachträglich zu einer Verschlechterung der Lage des Abgabepflichtigen führen, das heiße, mit bereits getroffenen wirtschaftlichen Dispositionen steuerliche Folgen verknüpft würden, die seinerzeit nicht vorausgesehen werden konnten. Der Verfassungsgerichtshof vertrete (seit VfSlg. 12186/1989) in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen, und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechterten, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößen, wenn die Normunterworfenen in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht würden. Rechtssicherheit bedeute auch Schutz des Vertrauens in die Rechtsbeständigkeit verwaltungsbehördlicher Akte. Bescheide gegen die ein Rechtsmittel nicht mehr zulässig sei und die daher formell rechtskräftig geworden seien,

sollten auch von der Behörde nicht mehr ohne weiteres abgeändert und aufgehoben werden können.

Seine Tätigkeit sei kraft Anordnung gesetzlicher Bestimmung als selbständige Tätigkeit zu bewerten gewesen. Aus Gründen, die ihm weder bekannt noch mitgeteilt worden seien, seien die Seminareinnahmen ab dem Jahr 2001 ohne wirtschaftlichen Hintergrund über Lohnzettel abgerechnet worden.

Außerdem seien im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO die wirtschaftlichen Gegebenheiten vollkommen ident geblieben, sowohl was den Ort der Vorträge, die Organisation und ihre Ausgestaltung betreffe. Somit sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

In der Berufungsergänzung vom 23. Mai 2007 hat der Bw. Nachstehendes mitgeteilt:

Neben seiner Tätigkeit als Lehrer der HTL X. sei er vor allem in der Lehreraus- und Lehrerfortbildung tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit halte er in den letzten 20 Jahren jährlich einige Seminare ab, die von verschiedenen Pädagogischen Instituten (meist Steiermark, Wien und Salzburg) organisiert würden. Weiters halte er an der Technischen Universität eine Lehrveranstaltung über Y. ab. Alle diese Seminare und auch die erweiterte Systembetreuung an der HTL X. habe er als eigenständige Arbeiten durchgeführt und diese würden nicht von seinem Dienstgeber (Landesschulrat Steiermark) angeordnet.

Bis zum Jahr 2000 seien diese Seminare als eigenständige einkommensteuerpflichtige Einkünfte abgerechnet worden. Ab dem Jahr 2000 (gemeint wohl: 2001) würden nun diese Tätigkeiten durch eine Gesetzesumstellung im Rahmen seines lohnsteuerpflichtigen Gehaltes ausbezahlt. Obwohl sich an seiner Tätigkeit nichts geändert habe, werde nun steuerlich ein anderes Maß angelegt.

Dabei sei festzustellen, dass er die Vorbereitung für die Seminare nicht in den Räumen des Dienstgebers durchführen könne, von dem ihm bei dieser Umstellung auch kein Arbeitsplatz mit geeignetem Equipment zur Verfügung gestellt werde, da seine Vorbereitung für andere Dienststellen des Bundes erfolge. Gleiches gelte für die Pädagogischen Institute in Wien und für die Technische Universität Graz. Daher sei er für die Vorbereitung auf seinen Arbeitsplatz zu Hause angewiesen gewesen. Er habe auch darauf vertraut, dass sich durch diese Umstellung keine Änderung in der steuerlichen Anerkennung seiner Arbeit ergeben werde.

In einer weiteren Berufungsergänzung vom 10. Juli 2007 hat der Bw. unter Vorlage von zwei Honorarnoten Folgendes ausgeführt:

Als Seminarleiter oder Vortragender stehe er mit seinen Arbeiten in keinem direkten Dienstverhältnis mit dem Auftraggeber, was man am besten am Zustandekommen eines Seminars erkenne.

Bei einem Lehrerfortbildungsseminar werde zuerst ein Seminarleiter gesucht, was entweder durch das eigene Anbieten eines Seminars beim zuständigen Mitarbeiter des Pädagogischen Institutes, durch eine Anfrage einer Arbeitsgemeinschaft oder direkt durch eine Anfrage des Mitarbeiters des Pädagogischen Institutes erfolge. Der Seminarleiter habe die Aufgabe den Ausschreibungstext zu verfassen, die Referenten zu finden und den reibungslosen Seminarablauf zu organisieren. Das Pädagogische Institut übernehme dann die landesweite und/oder österreichweite Ausschreibung des Seminars in den Schulen, sammle die Anmeldungen und erteile bei genügend Teilnehmern dem Seminarleiter den Auftrag das Seminar im vorgegebenen finanziellen Rahmen durchzuführen. Nach Beendigung des Seminars stellten der Seminarleiter und die Referenten Honorarnoten an das Pädagogische Institut.

Wie man aus diesem Ablauf ersehen könne, bestehe mit seinem direkten Dienstgeber, dem Landesschulrat für Steiermark kein Dienstverhältnis, da er erstens keinen Dienstauftrag zur Veranstaltung eines Seminars oder als Referent tätig zu werden bekommen habe und zweitens erfolge seine Seminartätigkeit außerhalb der Unterrichtszeit. Überdies erfolge die Vorbereitung für das Seminar nicht in seiner Dienstzeit.

Analog verhalte es sich mit dem Lehrauftrag für das Seminar Y. an der Technischen Universität in Graz. Auch hier sei das Institut an ihn herangetreten, ob er diese Lehrveranstaltung abhalten wolle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a steuerfrei.

Zufolge § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ua. ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet;
2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;

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.

Zufolge Abs. 4 leg.cit. hat der Unternehmer, der neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze bewirkt, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Zufolge Abs. 5 leg.cit. kann der Unternehmer an Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4

- 1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder
- 2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Der Begriff Privatlehrer im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 umfasst nicht angestelltes Lehrpersonal, das Unterricht an öffentlichen Schulen erteilt, wobei sich dieser Begriff im Sinne einer richtlinienkonformen Interpretation (Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL) auch auf die Tätigkeit der selbständig tätigen Universitätslektoren (Lehrbeauftragten) an Hochschulen erstreckt (vgl. Baldauf, UStG 1994: Lehraufträge nunmehr steuerfrei? in ÖStZ 1996, 233; Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 6, Tz 318; Kolacny-Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Kurzkommentar, Wien 2005, § 6, Anm 43 und UFS 5.11.2004, RV/1175-W/03).

1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

Maßgebend ist, 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 (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 303, Tz 10 und die dort zitierte Judikatur).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Gründen kein Erfolg beschieden sein:

Der Bw. hat in den Umsatzsteuererklärungen beider Streitjahre die Art des Unternehmens mit „BHS-Professor, Lehrbeauftragter“ und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze in Höhe von S 45.000 (2001) und € 208,33 (2002) angegeben. Die abziehbaren Vorsteuern (ohne Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb) wurden ohne nähere Erläuterung für das Jahr 2001 mit S 11.872,41 und für das Jahr 2002 mit € 1.131,53 ausgewiesen.

Da aus den Umsatzsteuererklärungen und aus den Beilagen nicht ersichtlich ist, mit welchen Umsätzen (steuerpflichtigen oder unecht steuerbefreiten Umsätzen als Lehrbeauftragter) die geltend gemachten Vorsteuern in Zusammenhang stehen (die Ermittlung der Kürzungsbeträge im Rahmen der Betriebsprüfung ist unbestritten) hat der Bw. der Abgabenbehörde in den wiederaufzunehmenden Verfahren den Sachverhalt keinesfalls so vollständig bekannt gegeben, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Tatsache, dass der Betriebsprüfer als Begründung für die Vorsteuerkürzung die für die einkommensteuerliche Beurteilung der Einkünfte aus den strittigen Lehraufträgen maßgebliche Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 herangezogen hat, ändert im Ergebnis nichts an der rechtlichen Richtigkeit, da die zutreffende Subsumtion unter § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 den Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 nach sich zieht. Die im Falle des Vorliegens steuerpflichtiger und (unecht) steuerbefreiter Umsätze gebotene Aufteilung der Vorsteuern wird vom Bw. im Ergebnis nicht bestritten.

Der Bw., der sich in seiner Argumentation ausschließlich auf die einkommensteuerliche Änderung der Beurteilung durch die im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, eingeführte Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, wonach ab

2001 Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind, beschränkt, übersieht dabei, dass diese Bestimmung nicht auf das Umsatzsteuerrecht ausstrahlt (vgl. Maschinda, Welche Vortragende sind ab 1.1.2001 lohnsteuerpflichtig? in ÖStZ 2001, 250).

Damit erweisen sich seine Ausführungen, wonach die einkommensteuerliche Änderung der Qualifikation der Einkünfte ab 2001 den Verlust des Vorsteuerabzuges zur Folge hätte, was als nachträgliche Änderung der Rechtsfolgen eines bereits in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhaltes zu qualifizieren sei und damit den Gleichheitsgrundsatz verletze, als rechtlich verfehlt. Denn ungeachtet dieser einkommensteuerlichen Änderung besteht seit Inkrafttreten des UStG 1994 mit 1. Jänner 1995 in gemeinschaftsrechtskonformer Umsetzung der Bestimmung des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL – Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht von der Steuer – die eingangs zitierte Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994.

Überdies ist festzustellen, dass nach § 1 Abs. 3 des für die Abgeltung von bestimmten Unterrichts- und Erziehungstätigkeiten im Bereich des Bundesministeriums für Unterricht, Kunst und Sport und des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft maßgeblichen Bundesgesetzes BGBl. Nr. 656/1987, durch die im Abs. 1 genannten Tätigkeiten – Dieses Bundesgesetz gilt ua. für die Lehrbeauftragten an den Pädagogischen Instituten sowie für die Veranstaltungsleiter für Fortbildungsveranstaltungen an den Pädagogischen Instituten - ein Dienstverhältnis zum Bund nicht begründet wird. Auch nach § 2 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Abgeltung von Lehr- und Prüfungstätigkeiten an Hochschulen, BGBl. Nr. 463/1974 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1995, BGBl. Nr. 297/1995, wird durch die Erteilung eines remunerierten Lehrauftrages kein Dienstverhältnis zum Bund begründet.

Im Übrigen ist auch zu bemerken, dass vom Bw. die selbständige Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit nicht bestritten wird.

Da im Rahmen des § 303 Abs. 4 BAO grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben ist und maßgebliche Billigkeitserwägungen weder vom Bw. ins Treffen geführt werden, noch aus der Aktenlage erkennbar sind, erweisen sich die angefochtenen

Wiederaufnahmebescheide auch aus dem Blickwinkel der Ermessensübung als rechtmäßig (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 303, Tz 37 und 38 und die dort zitierte Judikatur).

Die Forderung des Bw. nach Rechtssicherheit und Vertrauenschutz übersieht, dass die Umsätze selbständig tätiger Lehrbeauftragter an öffentlichen Schulen seit 1. Jänner 1995 unecht steuerbefreit sind und daher bereits im Zuge der Erstveranlagung eine entsprechende Zuordnung und Kürzung der Vorsteuern vorgenommen hätte werden müssen.

2) Umsatzsteuer 2001 und 2002

Da der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit als Seminarleiter und Vortragender im Rahmen von Lehreraus- und Lehrerweiterbildungsseminaren an den Pädagogischen Instituten des Bundes in Steiermark und Wien in den Bereichen Computergrafik, Multimediasdesign, Netzwerkbetreuung und e-teaching (vgl. Eingabe vom 29. August 2007) und seines Lehrauftrages (Seminar Y. für Studierende des Lehramtes) an der Technischen Universität in Graz als Privatlehrer an öffentlichen Schulen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 tätig geworden ist und diese Umsätze unecht steuerbefreit sind, erweist sich die Kürzung der darauf entfallenden Vorsteuern – die Ermittlung der Kürzungsbeträge ist unbestritten – als rechtmäßig.

Bezüglich der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von S 12.724,68 [4/5 von Vorsteuern aus dem Jahr 2000 (= S 3.720); 3/5 von Vorsteuern aus dem Jahr 1999 (= S 7.318) und 1/5 von Vorsteuern aus dem Jahr 1997 (= S 1.686,68)] im Jahr 2001 war der Berufung jedoch aus folgenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

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 gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Ändern sich die Verhältnisse (iSd § 12 Abs. 3), die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so findet zuungunsten oder zugunsten des Unternehmers eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 oder 11 statt. Die Vorsteuerberichtigung soll den Sofortabzug der Vorsteuer für den Leistungsbezug so ausgleichen, dass er einem Abzug nach den Verwendungsverhältnissen im gesamten Berichtigungszeitraum entspricht (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 563).

Die fehlerhafte Beurteilung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug berechtigt nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 Abs. 10 oder 11 in einem Folgejahr (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 575).

Somit erweist sich die im Streitjahr 2001 vorgenommene Vorsteuerberichtigung als unzulässig, da bei richtiger rechtlicher Beurteilung der in Rede stehenden Umsätze als Lehrbeauftragter - § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 – der in den Jahren 1997, 1999 und 2000 geltend gemachte Vorsteuerabzug unter Bedachtnahme auf § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Finanzamt im Zuge der jeweiligen Umsatzsteuerveranlagung bereits entsprechend zu versagen gewesen wäre.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 14. September 2007