



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 14. März 2005 und 24. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 28. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002, 26. April 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 und 20. Oktober 2004 betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrags gem. § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Berufungswerberin (Bw.) ist als Gemeinde unbestritten eine Gebietskörperschaft im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994.
Ab dem Jahr 2002 wechselte sie hinsichtlich der Vorsteueraufteilung betreffend den hoheitlichen Bereich (nicht abzugsfähig) und betreffend ihre Betriebe gewerblicher Art (abzugsfähig) von der von ihr bisher gewählten Methode (d.i. die Ermittlung der tatsächlichen Inanspruchnahme der jeweiligen Gebäude und Gegenstände für den privatwirtschaftlichen = abzugsfähigen bzw. hoheitlichen = nicht abzugsfähigen Bereich) zu einer neuen Methode, und zwar zur Aufteilung nach der Höhe der jeweils anfallenden Kosten.
Nach einer für das Jahr 2002 durchgeführten Betriebsprüfung verwarf die Abgabenbehörde

erster Instanz den für 2002 gewählten Aufteilungsmodus der Vorsteuern und erließ den Umsatzsteuerbescheid 2002 unter Beibehaltung des bis 2001 von der nunmehrigen Bw. gewählten Vorsteueraufteilungsmodus.

Es wurde dagegen und wegen der gleichen Thematik auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 rechtzeitig Berufung eingebracht.

B) Die nunmehrige Bw. beantragte weiters, die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO wieder aufzunehmen.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass die "neue" Aufteilung der Vorsteuer zu einer deutlichen Erhöhung ihres Vorsteuerguthabens führe: Das Hervorkommen von neuen Tatsachen, die bisher noch nicht berücksichtigt werden konnten, bilde somit eine neue Entscheidungsgrundlage für die Erlassung dementsprechender Umsatzsteuerbescheide. Sollte keine Antragswiederaufnahme vorliegen, erscheine eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO geboten.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies diese Anträge als unbegründet ab, da der Wechsel von Berechnungsmodellen hinsichtlich der Vorsteueraufteilung nicht als Hervorkommen entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente gesehen werden könne.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Bw. im Erstverfahren keine Kenntnis über die zweckmäßige Aufteilung der Vorsteuern hatte. Erst durch einen vom Steuerberater durchgeführten Check sei es ihr möglich, den Rahmen vollständig auszuschöpfen.

Die Berufungen ad. A) und B) wurden der Abgabenbehörde erster Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung vorgelegt.

Ad. A)

Aus dem Akteninhalt ist hinsichtlich der "Vorsteueraufteilung neu" folgende Vorgangsweise ersichtlich: Die nunmehrige Bw. ermittelte einen "Gemeinkostenschlüssel 1" aus dem Verhältnis der klar zuordenbaren hoheitlichen Einzelkosten (inkl. USt) zu den betrieblichen Einzelkosten (inkl. USt). Der "Gemeinkostenschlüssel 2" errechnete sich aus dem Verhältnis der hoheitlichen Einzelkosten (exkl. USt) zu den betrieblichen Einzelkosten (exkl. USt). Aus einer Zusammenführung dieser beiden Ergebnisse errechnete sich der "Gemeinkostenschlüssel 3" – dieser bildete in der Folge die Ermittlung des unternehmerischen Bereichs. Umsatzsteuerneutrale Aufwendungen wie Transferzahlungen an Krankenanstalten, das Land und private Institutionen, Gastschul- und Schulerhaltungsbeiträge waren nicht Bestandteil der jeweiligen Schlüssel.

Im Gegensatz dazu berücksichtigte die "Vorsteueraufteilung alt" die internen Unternehmensfaktoren wie u.a. zeitliche Beanspruchung der Beschäftigten bzw. Material- und Gebäudebenutzung bei Beachtung der "Gemdataufzeichnungen".

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, sind die von der Bw. im Sinne des § 2 Abs. 3 leg.cit geführten Betriebe gewerblicher Art: Wasserversorgung, Kanal, Kindergarten, Müllentsorgung, Schulwartwohnung, Anteil Bauhof.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad. A)

Gem. § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge die von Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen.

Gem. § 12 Abs. 2 leg.cit gelten Lieferungen und sonstige Leistungen... als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen.

Gem. § 12 Abs. 3 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

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

Gem. § 12 Abs. 4 leg.cit hat der Unternehmer, wenn er neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Aus dem Gesetzestext ist nicht explizit ersichtlich, wie die Aufteilung der Vorsteuerbeträge in diesen Fällen zu erfolgen hat.

Es ist in der Folge der gesetzgeberische Wille zu erforschen, der erfahrungsgemäß keine einseitige Begünstigung sondern eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge im Auge hat.

Um diese wirtschaftliche Zuordnung nun zu ermöglichen, sind Judikatur und herrschende Literatur zu beachten:

Der VwGH lehnt eine Aufteilung nach der Wertschöpfung mangels gesetzlicher Grundlage ab (6.3.1989, 87/15/0087). Wie aus Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Kommentar Band IV, § 12 Tz. 470 ersichtlich, können bei gemischter Verwendung eines Gebäudes für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Herstellungs- oder Betriebskosten aufgeteilt werden: Demnach sind Vorsteuerbeträge aus Aufwendungen, die nicht ausschließlich zugerechnet werden können,

nach einem Schlüssel aufzuteilen. Dieser Schlüssel kann sich nach der Fläche, dem umgebauten Raum oder ähnlichen anderen Merkmalen richten. Auch eine Aufteilung nach Betriebsstunden bei verwendeten Maschinen, Anlagen u.ä. scheint praktikabel (a.a.O. Tz. 464).

Es ist nun zu erforschen, ob die "Vorsteueraufteilung neu" dem oben geschilderten gesetzgeberischen Willen näher kommt, als die bisher durchgeführte Vorsteueraufteilung: Es ist grundsätzlich festzuhalten, dass die Aufteilung nach einem Kostenschlüssel keine direkte Maßnahme zur Feststellung des zutreffenden Vorsteueranteils bietet, zumal Kosten ja keine Konvergenz zur Steuerpflicht oder Steuerfreiheit eines Vorgangs aufweisen, sondern von äußeren Faktoren abhängig sind, wie die Frage ob Eigenkapital zur Kostendeckung verwendet wird oder Darlehen (und dazu entrichtete Zinsen die Kosten erhöhen), ob Kursunterschiede vorliegen u.ä.

Im Sinne des gesetzgeberischen Willens, eine rechtmäßige Aufteilung und nicht der Absicht des Berufungswerbers laut Berufungsschreiben eine (wohl für ihn) zweckmäßige Aufteilung der Vorsteuern zu erreichen, erscheint es unabdingbar, eine Bindung der Vorsteueraufteilung an Gebrauch und Verwendung diverser Maschinen, Anlagen und Gebäude bzw. Verwendung der Mitarbeiter hinsichtlich des hoheitlichen oder betrieblichen Bereichs der Bw. herzustellen: nur so kann ein möglichst konkreter Bezug der Vorsteuern zum hoheitlichen bzw. betrieblichen Bereich geschaffen werden und in der Folge eine Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge erfolgen.

Allein aus dem Beispiel des Betriebs Kindergarten kann der Bw. vor Augen geführt werden, dass die von ihr bevorzugte "Vorsteueraufteilung neu" keine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge ergeben kann: Bei Annahme der Beschäftigung einer Kindergärtnerin, die erst kurz nach ihrer Ausbildung im Beruf steht, ergeben sich aufgrund ihres noch geringen Anfangsgehaltes geringere Kosten im Vergleich zur Beschäftigung einer Kindergärtnerin, die kurz vor ihrer Pensionierung ein hohes Gehalt bezieht, jedoch die selbe Tätigkeit wie die Neueinsteigerin verrichtet. – Es ist also gerade aus diesem Beispiel augenscheinlich, dass ein direkter Bezug zu wirtschaftlichen Faktoren wie prozentuelle Verwendung von Gebäuden, Aufteilung von Dienstzeiten der Mitarbeiter für den betrieblichen und hoheitlichen Bereich, Gemdataufzeichnungen u.ä. zu wählen ist, um eine möglichst realitätsnahe wirtschaftliche Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu gewährleisten.

Es war aus den angeführten Gründen die Berufung Ad. A) als unbegründet abzuweisen.

Ad. B)

Gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu

hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Parteien nicht geltend gemacht werden konnten.

Es ist nun grundsätzlich zu untersuchen, ob die in Folge des "Checks" durch den Steuerberater sich nach Meinung der nunmehrigen Bw. nötig erweisende "Vorsteueraufteilung neu" als Neuhervorkommen von Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b leg.cit darstellt. Der "Check" erfolgte insoweit, als der Steuerberater den zugrunde liegenden Sachverhalt bezüglich Vorsteueraufteilung 1998 bis 2001 untersuchte und zu der Erkenntnis gelangte, dass eine andere Vorsteueraufteilung als die bisherige zweckmäßiger für die nunmehrige Bw. wäre: Das heißt, dass sich an den zu beurteilenden Tatsachen nichts änderte, sondern sich nur die subjektive Rechtsauffassung der nunmehrigen Bw. bezüglich der Vorsteueraufteilung, also der Behandlung der zugrunde liegenden Tatsache, änderte.

Diese (geänderte) subjektive Rechtsauffassung kann jedoch nicht als Änderung von Tatsachen qualifiziert werden, da – wie oben angeführt – die geänderte Rechtsauffassung sich auf die bestehen gebliebenen Tatsachen bezieht. Dies deckt sich auch mit dem Erkenntnis des VwGH vom 19.5.1993, 91/13/0224, wonach keine Tatsachen – in der Folge auch keine Wiederaufnahmegründe – neue Erkenntnisse sind, die in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen eigenständig gewonnen werden, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis der Rechtsprechung oder vorhergehende Fehlbeurteilungen oder Unkenntnis der Gesetzeslage entstanden: Auch wenn der VwGH von geänderten rechtlichen Erkenntnissen durch behördliche Entscheidungen bzw. Gerichtsurteile spricht, ist eine Anwendung dieses Judikats auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt gegeben, da im berufungsgegenständlichen Fall auch die Änderung einer rechtlichen Würdigung (zwar durch den Steuerberater bzw. die nunmehrige Bw.) vorliegt und eindeutig aus dem bezogenen Judikat zu entnehmen ist, dass neue Erkenntnisse hinsichtlich der rechtlichen Beurteilungen von Sachverhaltselementen keine Wiederaufnahmegründe (kein Neuhervorkommen von Tatsachen) darstellen.

Der VwGH spricht weiters in seinem Erkenntnis vom 8.3.1994, 90/14/0192 aus, dass maßgebend für die Beurteilung des Neuhervorkommens von Tatsachen 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können: Die Bw. brachte nicht vor, dass sich am von der Abgabenbehörde zu beurteilenden Sachverhalt etwas geändert hätte, sondern sie brachte ihrerseits eine neue rechtliche Beurteilung hinsichtlich der Vorsteueraufteilung vor, d.h. die Abgabenbehörde hätte von sich aus – noch vor Kenntnisnahme der neuen Rechtsauffassung der nunmehrigen Bw. hinsichtlich Vorsteueraufteilung – bei gleich bleibender Kenntnis des selben Sachverhalts auch

zum selben Erkenntnis hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Vorsteueraufteilung wie die nunmehrige Bw. kommen können, so sie diese Rechtsmeinung geteilt hätte.

Da – wie oben ausgeführt – die geänderte subjektive Rechtsmeinung der nunmehrigen Bw. nicht als Neuhervorkommen von Tatsachen zu qualifizieren ist, war die Berufung Ad. B) als unbegründet abzuweisen.

Unter dem selben Aspekt war auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nicht durchzuführen (§ 303 Abs. 4 leg.cit: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist... 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 iVm. dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte).

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. Juli 2007