

TE Vwgh Erkenntnis 2009/6/24 2007/15/0192

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.2009

Index

E3L E09301000;
E6j;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art6 Abs2 lita;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te;
62003CJ0434 Charles und Charles-Tijmens VORAB;
62006CJ0437 Securenta VORAB;
62007CJ0515 VNLTO VORAB;
BAO §288 Abs1;
BAO §303a Abs1;
BAO §303a Abs2;
BAO §93 Abs3 lita;
B-VG Art130 Abs2;
KStG 1988 §8 Abs2;
UStG 1994 §12;
UStG 1994 §2 Abs1;
UStG 1994 §2 Abs3;

VwRallg;

1. BAO § 288 heute
 2. BAO § 288 gültig ab 01.03.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 3. BAO § 288 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 4. BAO § 288 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 5. BAO § 288 gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 6. BAO § 288 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
-
1. BAO § 303a gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013
 2. BAO § 303a gültig von 26.06.2002 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

3. BAO § 303a gültig von 13.01.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999

1. BAO § 303a gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013

2. BAO § 303a gültig von 26.06.2002 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

3. BAO § 303a gültig von 13.01.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999

1. BAO § 93 heute

2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962

1. B-VG Art. 130 heute

2. B-VG Art. 130 gültig ab 01.02.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019

3. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 31.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018

4. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017

5. B-VG Art. 130 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018

6. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2015 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014

7. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2013

8. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012

9. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003

10. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997

11. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988

12. B-VG Art. 130 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975

13. B-VG Art. 130 gültig von 18.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 215/1962

14. B-VG Art. 130 gültig von 25.12.1946 bis 17.07.1962 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946

15. B-VG Art. 130 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945

16. B-VG Art. 130 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. KStG 1988 § 8 heute

2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017

5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015

8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015

9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009

12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994

15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991

17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

1. UStG 1994 § 12 heute

2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022

4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 2 heute
 2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996
-
1. UStG 1994 § 2 heute
 2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2008/15/0311 E 25. Oktober 2011 2006/15/0231 E 8. Juli 2009

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Gemeinde B, vertreten durch Dkfm Parzer Wirtschaftstreuhand GmbH, in 4770 Andorf, Schwanthalerstraße 12, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Linz, vom 2. Juli 2007, Zl. RV/0401-L/05, RV/0729-L/06, RV/0361-L/05, betreffend Abweisung eines Wiederaufnahmeantrages (Umsatzsteuer 1998 bis 2001) sowie Umsatzsteuer 2002 und 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer 2002 und 2004 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, im Übrigen, soweit er also die Wiederaufnahme betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Gemeinde und somit eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

Unbestritten weist die Beschwerdeführerin einen unternehmerischen Bereich auf, in welchem sie auf Grund steuerpflichtiger Umsätze zum Vorsteuerabzug berechtigt ist ("Wasserversorgung, Kanal, Kindergarten, Müllentsorgung, Schulwartwohnung, Anteil Bauhof"), und einen nichtunternehmerischen hoheitlichen Bereich.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe vor dem Jahr 2002 hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuern in solche, die auf den unternehmerischen Bereich (abziehbare Vorsteuern), und in solche, die auf den hoheitlichen Bereich (nicht abziehbare Vorsteuern) entfielen, eine bestimmte Methode gewählt, nämlich "die Ermittlung der tatsächlichen Inanspruchnahme der jeweiligen Gebäude und Gegenstände für den

privatwirtschaftlichen = abzugsfähigen bzw. hoheitlichen = nicht abzugsfähigen Bereich". Diese seinerzeitige Vorsteueraufteilung habe die internen Unternehmensfaktoren, wie u. a. zeitliche Beanspruchung der Beschäftigten "bzw." Material- und Gebäudebenutzung bei Beachtung der "Gemdataufzeichnungen" berücksichtigt.

Mit dem Jahr 2002 sei die Beschwerdeführerin zu einer neuen Methode (im Folgenden: "Vorsteueraufteilung neu") übergegangen, und zwar zur Aufteilung nach der Höhe der in jedem dieser beiden Bereiche jeweils anfallenden Ausgaben oder Kosten.

Für Zwecke der "Vorsteueraufteilung neu" habe die Beschwerdeführerin einen "Gemeinkostenschlüssel" aus dem Verhältnis der klar zuordenbaren "betrieblichen Einzelkosten" zu den "hoheitlichen Einzelkosten" ermittelt. Mit Hilfe dieses Schlüssels habe sie aus den gesamten Vorsteuern den abziehbaren Teil errechnet. Umsatzsteuerneutrale Aufwendungen der beschwerdeführenden Gemeinde, wie Transferzahlungen an Krankenanstalten, an das Land und an private Institutionen sowie Gastschul- und Schulerhaltungsbeiträge, seien bei Ermittlung des "Gemeinkostenschlüssels" nicht berücksichtigt worden.

Im Zuge einer für das Jahr 2002 durchgeführten Betriebsprüfung versagte das Finanzamt der von der Beschwerdeführerin für 2002 gewählten "Vorsteueraufteilung neu", die in der Umsatzsteuererklärung zu Vorsteuern in Höhe von 39.761,51 EUR geführt hatte, die Anerkennung. Es erließ den Umsatzsteuerbescheid 2002 (Ausfertigungsdatum 28. Oktober 2004), mit welchem es Vorsteuern bloß im Ausmaß von 35.198,95 EUR anerkannte, und verwies zur Begründung auf den "bisherigen Aufteilungsmodus".

Die Beschwerdeführerin brachte gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 Berufung ein und beantragte die erklärungskonforme Veranlagung. Zur Begründung führte sie aus, es seien keine eigenständigen Berechnungen zur Ermittlung der unternehmerischen Aufwendungen einerseits und der hoheitlichen Aufwendungen andererseits im Bereich des Amtsgebäudes vorgenommen worden (weder nach Flächenverhältnissen noch nach Tätigkeitszeiten). Es sei lediglich bei den "Gemdat-Aufwendungen" ein anteiliger Vorsteuerabzug an Hand der Buchungszeilen vorgenommen worden, der aber die verschiedenen Gegebenheiten der Gemeinde nicht berücksichtige. Da es sich beim Amtsgebäude und beim Bauhof um gemischt genutzte Verwaltungsbereiche der Gemeinde handle, stehe der Vorsteuerabzug für die anfallenden Aufwendungen zu. Der den unternehmerischen (betrieblichen) Zwecken dienende Anteil der Ausgaben betrage für die allgemeine Verwaltung 57% und für den Bauhof 25%. Die Vorsteuer müsse entsprechend diesen Anteilen berücksichtigt werden.

Bei Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2004 (Ausfertigungsdatum 26. April 2006) anerkannte das Finanzamt ebenfalls nicht die von der Beschwerdeführerin gewählte "Vorsteueraufteilung neu", die in der Umsatzsteuererklärung zu Vorsteuern in Höhe von 88.151,46 EUR geführt hatte, sondern berücksichtigte Vorsteuern lediglich in Höhe von 57.586,18 EUR.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Diese Berufung, mit der die erklärungskonforme Veranlagung beantragt wird, entspricht inhaltlich jener gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002. Ergänzend verweist sie aber darauf, dass von den für 2004 geltend gemachten Vorsteuern ein Anteil von 20.770,27 EUR auf den Umbau des Amtsgebäudes entfalle.

Bereits mit Eingaben vom 22. und 23. Dezember 2003 hatte die Beschwerdeführerin gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1998 bis 2001 beantragt. Begründend führt sie in diesen Anträgen im Wesentlichen aus, dass die "Vorsteueraufteilung neu" zu einer deutlichen Erhöhung ihres Vorsteuerguthabens führe: Das Hervorkommen von neuen Tatsachen, die bisher noch nicht hätten berücksichtigt werden können, bilde 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. Bereits mit Eingaben vom 22. und 23. Dezember 2003 hatte die Beschwerdeführerin gemäß Paragraph 303, Absatz eins, Litera b, BAO die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1998 bis 2001 beantragt. Begründend führt sie in diesen Anträgen im Wesentlichen aus, dass die "Vorsteueraufteilung neu" zu einer deutlichen Erhöhung ihres Vorsteuerguthabens führe: Das Hervorkommen von neuen Tatsachen, die bisher noch nicht hätten berücksichtigt werden können, bilde eine neue Entscheidungsgrundlage für die Erlassung dementsprechender Umsatzsteuerbescheide. Sollte keine Antragswiederaufnahme vorliegen, erscheine eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gem. Paragraph 303, Absatz 4, BAO geboten.

Das Finanzamt wies die auf § 303 Abs 1 lit b BAO gestützten Wiederaufnahmeanträge mit Bescheid vom

20. Oktober 2004 ab. Der Wechsel zwischen Berechnungsmodellen hinsichtlich der Vorsteueraufteilung könne nicht als Hervorkommen entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente angesehen werden. Im Übrigen gehe das neue Berechnungsmodell ("Vorsteueraufteilung neu") von der Annahme aus, dass hohe Kosten für zugekaufte Leistungen auch einen hohen Aufwand an Arbeitskraft und Material bedeuteten. Dies möge für einzelne Bereiche oder zeitlich beschränkt gelten, nicht aber generell. Somit erscheine die Vorsteueraufteilung nach "Kosten (Ausgaben)" nicht zielführend. Das Finanzamt wies die auf Paragraph 303, Absatz eins, Litera b, BAO gestützten Wiederaufnahmeanträge mit Bescheid vom 20. Oktober 2004 ab. Der Wechsel zwischen Berechnungsmodellen hinsichtlich der Vorsteueraufteilung könne nicht als Hervorkommen entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente angesehen werden. Im Übrigen gehe das neue Berechnungsmodell ("Vorsteueraufteilung neu") von der Annahme aus, dass hohe Kosten für zugekaufte Leistungen auch einen hohen Aufwand an Arbeitskraft und Material bedeuteten. Dies möge für einzelne Bereiche oder zeitlich beschränkt gelten, nicht aber generell. Somit erscheine die Vorsteueraufteilung nach "Kosten (Ausgaben)" nicht zielführend.

In der Berufung gegen die Abweisung der Wiederaufnahmeanträge brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe bislang keine eigenständige Berechnung zur Ermittlung der unternehmerischen und der hoheitlichen Aufwendungen im Bereich des Amtsgebäudes angestellt, es sei weder eine solche nach Flächenverhältnissen noch eine solche nach Tätigkeitszeiten vorgenommen worden. Es sei lediglich bei den "Gemdat-Aufwendungen" ein anteiliger Vorsteuerabzug an Hand der Buchungszeilen vorgenommen worden, der aber die Gegebenheiten der Beschwerdeführerin nicht berücksichtige. Die Beschwerdeführerin habe im Erstverfahren keine Kenntnis über die zweckmäßige Aufteilung der Vorsteuern gehabt. Erst durch einen vom Steuerberater durchgeführten "Steuercheck" sei es ihr ermöglicht worden, im Bereich der Umsatzsteuer den Rahmen "vollständig auszuschöpfen".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab.

Umsatzsteuer 2002 und 2004:

Die belangte Behörde führt begründend aus, dem Willen des Gesetzgebers entspreche es, keine einseitige Begünstigung der Gemeinden herbeizuführen, sondern eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Nach Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 12 Tz. 470, könnten bei gemischter Verwendung eines Gebäudes für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Herstellungs- oder Betriebskosten aufgeteilt werden: Die belangte Behörde führt begründend aus, dem Willen des Gesetzgebers entspreche es, keine einseitige Begünstigung der Gemeinden herbeizuführen, sondern eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Nach Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, Paragraph 12, Tz. 470, könnten bei gemischter Verwendung eines Gebäudes für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Herstellungs- oder Betriebskosten aufgeteilt werden:

Vorsteuerbeträge aus Aufwendungen, die nicht ausschließlich einem Bereich zugerechnet werden können, seien nach einem Schlüssel aufzuteilen. Dieser Schlüssel könne sich nach der Fläche, dem umbauten Raum oder ähnlichen anderen Merkmalen richten. Bei Maschinen und Anlagen sei auch eine Aufteilung nach Betriebsstunden praktikabel.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei zu erforschen, ob die "Vorsteueraufteilung neu" dem gesetzgeberischen Willen näher komme als die bisherige Vorsteueraufteilung. Dazu sei festzuhalten, dass die Aufteilung nach einem Kostenschlüssel keine direkte Maßnahme zur Feststellung des zutreffenden Vorsteueranteils darstelle, zumal Kosten keine "Konvergenz" zur Steuerpflicht oder Steuerfreiheit eines Vorgangs aufwiesen, sondern von äußeren Faktoren abhängig seien, wie die Frage, ob Eigenkapital oder Fremdkapital (mit der dadurch verursachten Zinsenbelastung) herangezogen werde.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei es im gegenständlichen Fall unabdingbar, eine Bindung der Vorsteueraufteilung an Gebrauch und Verwendung diverser Maschinen, Anlagen und Gebäude "bzw." an die Verwendung der Mitarbeiter hinsichtlich des betrieblichen oder hoheitlichen Bereichs der Beschwerdeführerin herzustellen. Nur so könne ein möglichst konkreter Bezug der Vorsteuern zum unternehmerischen Bereich einerseits und zum hoheitlichen Bereich andererseits hergestellt werden, und in der Folge eine Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge erfolgen.

Allein an Hand des Beispiels des Gemeindekindergartens könne nach Ansicht der belangten Behörde dargelegt werden, dass die von der Beschwerdeführerin vorgenommene "Vorsteueraufteilung neu" keine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge zulasse: Bei einer jungen Kindergärtnerin ergäben sich aufgrund ihres

noch geringen Anfangsgehaltess geringere Kosten als bei einer Kindergärtnerin, die kurz vor ihrer Pensionierung ein hohes Gehalt beziehe, jedoch die selbe Tätigkeit verrichte wie die Neueinsteigerin. Dies zeige 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" etc., zu wählen sei, um eine möglichst realitätsnahe wirtschaftliche Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu gewährleisten.

Wiederaufnahmeanträge betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO sei dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig sei und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Parteien nicht hätten geltend gemacht werden können. Gemäß Paragraph 303, Absatz eins, Litera b, BAO sei dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig sei und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Parteien nicht hätten geltend gemacht werden können.

Im gegenständlichen Fall habe der Berater der Beschwerdeführerin insoweit einen "Check" durchgeführt, als er den zugrunde liegenden Sachverhalt bezüglich Vorsteueraufteilung 1998 bis 2001 untersucht habe und zu der Erkenntnis gelangt sei, dass eine andere Vorsteueraufteilung als die bisherige zweckmäßiger wäre. Somit habe sich an den zu beurteilenden Tatsachen nichts geändert. Geändert habe sich nur die subjektive Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin bezüglich der Vorsteueraufteilung.

Diese geänderte subjektive Rechtsauffassung könne nicht als Änderung von Tatsachen qualifiziert werden, da sie sich auf die "bestehen gebliebenen" Tatsachen beziehe.

Die Beschwerdeführerin habe gar nicht vorgebracht, dass sich an dem von der Abgabenbehörde zu beurteilenden Sachverhalt etwas geändert hätte. Das Finanzamt hätte von sich aus - noch vor Kenntnisnahme der neuen Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Vorsteueraufteilung - bei gleich bleibender Kenntnis des selben Sachverhalts auch zum selben Ergebnis hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Vorsteueraufteilung kommen können wie die Beschwerdeführerin, so sie diese Rechtsmeinung geteilt hätte. Das Finanzamt habe die Wiederaufnahmeanträge daher zu Recht abgewiesen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Vorsteuerabzug allgemein:

Nach Art. 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ist den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt "die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat". Nach Artikel 6, Absatz 2, Litera a, der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ist den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt "die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat".

Der EuGH hat u.a. im Urteil vom 14. Juli 2005, C-434/03, Charles und Charles-Tijmens, aus Art 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie abgeleitet, dass ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand, welchen er zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für private Zwecke verwendet, insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Mehrwertsteuer zur Gänze abziehen kann. Soweit sich aus Art 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie ein steuerpflichtiger Umsatz ergibt, steht nämlich grundsätzlich der Vorsteuerabzug zu. Der EuGH hat u.a. im Urteil vom 14. Juli 2005, C-434/03, Charles und Charles-Tijmens, aus Artikel 6, Absatz 2, Litera a, der Sechsten Richtlinie abgeleitet, dass ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand, welchen er zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für private Zwecke verwendet, insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Mehrwertsteuer zur Gänze abziehen kann. Soweit sich aus Artikel 6, Absatz 2, Litera a, der Sechsten Richtlinie ein steuerpflichtiger Umsatz ergibt, steht nämlich grundsätzlich der Vorsteuerabzug zu.

Die Sechste Richtlinie sieht keinen Mechanismus für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge vor, die sich sowohl auf wirtschaftliche Tätigkeiten als auch auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen beziehen. Wie der EuGH

im Urteil vom 13. März 2008, C-437/06, *Securenta*, Rn 33 bis 37, ausgesprochen hat, ist damit den Mitgliedstaaten Ermessen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge eingeräumt, welches sie unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie so auszuüben haben, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt. Die Mitgliedstaaten müssen sicherstellen, dass die Berechnung des Verhältnisses zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Aufwendungen jedem dieser beiden Bereiche tatsächlich zuzurechnen ist (vgl auch Beiser, Schlüssel zur Vorsteueraufteilung, SWK 2009, S 330 (334)). Die Sechste Richtlinie sieht keinen Mechanismus für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge vor, die sich sowohl auf wirtschaftliche Tätigkeiten als auch auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen beziehen. Wie der EuGH im Urteil vom 13. März 2008, C-437/06, *Securenta*, Rn 33 bis 37, ausgesprochen hat, ist damit den Mitgliedstaaten Ermessen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge eingeräumt, welches sie unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie so auszuüben haben, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt. Die Mitgliedstaaten müssen sicherstellen, dass die Berechnung des Verhältnisses zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Aufwendungen jedem dieser beiden Bereiche tatsächlich zuzurechnen ist vergleiche , auch Beiser, Schlüssel zur Vorsteueraufteilung, SWK 2009, S 330 (334)).

Das Urteil des EuGH vom 12. Februar 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)* behandelt den Vorsteuerabzug einer juristischen Person. Diese juristische Person übte einerseits wirtschaftliche Tätigkeiten aus, die unter die Sechste Richtlinie fallen, andererseits aber auch "nichtwirtschaftliche" Tätigkeiten, also solche, die nicht vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie erfasst werden.

In dieser Rechtssache C-515/07 wandte sich Generalanwalt Mengozzi in seinen Schlussanträgen vom 22. Dezember 2008 gegen die Ansicht des vorlegenden Gerichts, dass sich die juristische Person VNLTO auf die Bestimmungen des Art 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie berufen und folglich die gesamte beim Kauf von Gegenständen entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen könne. Vielmehr sei der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit (Investitions-)Güter für die Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten (beispielsweise für die Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks einer juristischen Person) verwendet würden. In dieser Rechtssache C-515/07 wandte sich Generalanwalt Mengozzi in seinen Schlussanträgen vom 22. Dezember 2008 gegen die Ansicht des vorlegenden Gerichts, dass sich die juristische Person VNLTO auf die Bestimmungen des Artikel 6, Absatz 2, Litera a, der Sechsten Richtlinie berufen und folglich die gesamte beim Kauf von Gegenständen entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen könne. Vielmehr sei der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit (Investitions-)Güter für die Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten (beispielsweise für die Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks einer juristischen Person) verwendet würden.

In den genannten Schlussanträgen wird ausgeführt:

"45. In Anbetracht des Wortlauts von Art 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie führt der Begriff 'unternehmensfremde Zwecke', dem das Adverb 'allgemein' vorangestellt ist, scheinbar zu einer Ausweitung der ersten beiden Fälle, auf die diese Vorschrift anwendbar ist, nämlich auf den Fall, dass der Betriebsgegenstand, wie in Buchst. a der Vorschrift vorgesehen, 'für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen (oder) für den Bedarf seines Personals' verwendet wird.

"45. In Anbetracht des Wortlauts von Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie führt der Begriff 'unternehmensfremde Zwecke', dem das Adverb 'allgemein' vorangestellt ist, scheinbar zu einer Ausweitung der ersten beiden Fälle, auf die diese Vorschrift anwendbar ist, nämlich auf den Fall, dass der Betriebsgegenstand, wie in Buchst. a der Vorschrift vorgesehen, 'für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen (oder) für den Bedarf seines Personals' verwendet wird.

46. In diesem Zusammenhang kann wohl zunächst davon ausgegangen werden, dass, unter Berücksichtigung der Ziele und der Systematik der Sechsten Richtlinie, dem in Art 6 Abs 2 Unterabs 1 dieser Richtlinie genannten Begriff 'Unternehmen' ein materieller Gehalt zukommt, dass er sich also auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bezieht. Hier genügt meines Erachtens die Feststellung, dass die Anwendung von Art 6 Abs 2 Unterabs 1 Buchst a der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen ist, wenn ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut sowohl für besteuerte Umsätze als auch für von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet. Obwohl hier eine gemischte Verwendung desselben Gegenstands gegeben ist, unterliegt dieser Fall Art 17 Abs 5 der Sechsten Richtlinie, der, wie bereits ausgeführt wurde, vorsieht, dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf die besteuerten Umsätze entfällt. Der Begriff 'unternehmensfremde Zwecke' kann daher allenfalls

Zwecke umfassen, die nicht mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen. 46. In diesem Zusammenhang kann wohl zunächst davon ausgegangen werden, dass, unter Berücksichtigung der Ziele und der Systematik der Sechsten Richtlinie, dem in Artikel 6, Absatz 2, Unterabs 1 dieser Richtlinie genannten Begriff 'Unternehmen' ein materieller Gehalt zukommt, dass er sich also auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen bezieht. Hier genügt meines Erachtens die Feststellung, dass die Anwendung von Artikel 6, Absatz 2, Unterabs 1 Buchst a der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen ist, wenn ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut sowohl für besteuerte Umsätze als auch für von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet. Obwohl hier eine gemischte Verwendung desselben Gegenstands gegeben ist, unterliegt dieser Fall Artikel 17, Absatz 5, der Sechsten Richtlinie, der, wie bereits ausgeführt wurde, vorsieht, dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf die besteuerten Umsätze entfällt. Der Begriff 'unternehmensfremde Zwecke' kann daher allenfalls Zwecke umfassen, die nicht mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen.

47. Es ergibt sich nun die Frage, ob aufgrund dieser Feststellung davon auszugehen ist, dass sich Art 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie über den Fall der Verwendung eines Betriebsgegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen hinaus auch auf die Verwendung des Gegenstands für Zwecke aller seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten erstreckt. 47. Es ergibt sich nun die Frage, ob aufgrund dieser Feststellung davon auszugehen ist, dass sich Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie über den Fall der Verwendung eines Betriebsgegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen hinaus auch auf die Verwendung des Gegenstands für Zwecke aller seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten erstreckt.

48. Diese Frage wird jedoch meines Erachtens insbesondere im Hinblick auf die Rechtsprechung zu verneinen sein.

49. Erstens scheint der Gerichtshof in seinen Urteilen die Verwendung eines Gegenstands 'für unternehmensfremde Zwecke' keineswegs als ein Fallbeispiel für eine Verwendung für andere als private Zwecke anzusehen. So hat der Gerichtshof festgestellt, dass 'sich aus der Systematik der Sechsten Richtlinie (ergibt), dass Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe 2 (dieser Richtlinie) die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern will'.

50. Zweitens hat der Gerichtshof im Urteil *Securenta* festgestellt, dass die Sechste Richtlinie nicht regelt, welche Methoden oder Kriterien die Mitgliedstaaten anwenden müssen, wenn sie Bestimmungen erlassen, die eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge danach zulassen, ob sich die entsprechenden Aufwendungen auf wirtschaftliche oder auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten beziehen. Er hat jedoch entschieden, dass die Mitgliedstaaten, die insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, beachten müssen, ihr Ermessen so auszuüben haben, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt. Daher erscheint es zweifelhaft, dass der Gerichtshof - sollte er Art 6 Abs 2 Unterabs 1 Buchst a der Sechsten Richtlinie als eine Vorschrift ansehen, nach der einer Leistung gegen Entgelt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für nichtwirtschaftliche Zwecke gleichgestellt wird, so dass der Steuerpflichtige berechtigt wäre, die beim Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Vorsteuer vollständig abzuziehen - einerseits festgestellt hat, dass es den Mitgliedstaaten obliegt, die Vorschriften für die Aufteilung der Vorsteuer auf Aufwendungen sowohl im Zusammenhang mit wirtschaftlichen als auch mit nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten zu erlassen, und dass er andererseits die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, sicherzustellen, dass der Abzug der Mehrwertsteuer nur für die zum Abzug berechtigenden Umsätze erfolgt. 50. Zweitens hat der Gerichtshof im Urteil *Securenta* festgestellt, dass die Sechste Richtlinie nicht regelt, welche Methoden oder Kriterien die Mitgliedstaaten anwenden müssen, wenn sie Bestimmungen erlassen, die eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge danach zulassen, ob sich die entsprechenden Aufwendungen auf wirtschaftliche oder auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten beziehen. Er hat jedoch entschieden, dass die Mitgliedstaaten, die insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, beachten müssen, ihr Ermessen so auszuüben haben, dass der Abzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer erfolgt, der auf die zum Abzug berechtigenden Umsätze entfällt. Daher erscheint es zweifelhaft, dass der Gerichtshof - sollte er Artikel 6, Absatz 2, Unterabs 1 Buchst a der Sechsten Richtlinie als eine Vorschrift ansehen, nach der einer Leistung gegen Entgelt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für nichtwirtschaftliche Zwecke gleichgestellt wird, so dass der Steuerpflichtige berechtigt wäre, die beim Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Vorsteuer vollständig abzuziehen - einerseits festgestellt hat, dass es den Mitgliedstaaten obliegt, die Vorschriften für die Aufteilung der Vorsteuer auf

Aufwendungen sowohl im Zusammenhang mit wirtschaftlichen als auch mit nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten zu erlassen, und dass er andererseits die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, sicherzustellen, dass der Abzug der Mehrwertsteuer nur für die zum Abzug berechtigenden Umsätze erfolgt.

51. Würde der Gerichtshof Art 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie dahin auslegen, dass es sich dabei um eine generelle Ausnahme von den Bestimmungen des Art 17 der Sechsten Richtlinie handelt, wären seine Ausführungen im Urteil *Securenta* zumindest differenzierter ausgefallen, wenn nicht gar durch Erwägungen zu Art. 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie ersetzt worden. Denn nach der Rechtsprechung war der Gerichtshof nicht gehindert, diese Vorschrift auszulegen, obwohl sie in den Vorlagefragen in der Rechtssache *Securenta* nicht ausdrücklich genannt wurde.

51. Würde der Gerichtshof Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie dahin auslegen, dass es sich dabei um eine generelle Ausnahme von den Bestimmungen des Artikel 17, der Sechsten Richtlinie handelt, wären seine Ausführungen im Urteil *Securenta* zumindest differenzierter ausgefallen, wenn nicht gar durch Erwägungen zu Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie ersetzt worden. Denn nach der Rechtsprechung war der Gerichtshof nicht gehindert, diese Vorschrift auszulegen, obwohl sie in den Vorlagefragen in der Rechtssache *Securenta* nicht ausdrücklich genannt wurde.

52. Drittens schließe ich mich aufgrund dieser Erwägungen der Ansicht der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache *Danfoss und AstraZeneca* an, nach der mit Art 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie die Zwecke erfasst werden sollen, die absolut nichts mit dem steuerpflichtigen Unternehmen zu tun haben, die also weder direkt noch indirekt dem Interesse des Unternehmens dienen. 52. Drittens schließe ich mich aufgrund dieser Erwägungen der Ansicht der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache *Danfoss und AstraZeneca* an, nach der mit Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie die Zwecke erfasst werden sollen, die absolut nichts mit dem steuerpflichtigen Unternehmen zu tun haben, die also weder direkt noch indirekt dem Interesse des Unternehmens dienen.

53. Die gleichzeitige Verwendung eines Gegenstands sowohl für Zwecke nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen als auch für Zwecke seiner steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten kann in vielen Fällen, im Gegensatz zu einer Verwendung des Gegenstands für private Zwecke, direkt oder indirekt dem Interesse des Unternehmens dienen. Bei einer Ausweitung des Anwendungsbereichs von Art. 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung zugunsten der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen müsste folglich in jedem Einzelfall die Verwendung für tatsächlich unternehmensfremde Zwecke von der für Zwecke des Unternehmens abgegrenzt werden. Dies hätte eine zunehmende Komplexität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zur Folge, was meines Erachtens generell nicht der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie entspricht. 53. Die gleichzeitige Verwendung eines Gegenstands sowohl für Zwecke nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen als auch für Zwecke seiner steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten kann in vielen Fällen, im Gegensatz zu einer Verwendung des Gegenstands für private Zwecke, direkt oder indirekt dem Interesse des Unternehmens dienen. Bei einer Ausweitung des Anwendungsbereichs von Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung zugunsten der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen müsste folglich in jedem Einzelfall die Verwendung für tatsächlich unternehmensfremde Zwecke von der für Zwecke des Unternehmens abgegrenzt werden. Dies hätte eine zunehmende Komplexität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zur Folge, was meines Erachtens generell nicht der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie entspricht.

54. Daher bin ich der Auffassung, dass die in Art 6 Abs 2 der Sechsten Richtlinie genannte Verwendung 'für unternehmensfremde Zwecke' nicht jede Verwendung für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen umfassen kann. 54. Daher bin ich der Auffassung, dass die in Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie genannte Verwendung 'für unternehmensfremde Zwecke' nicht jede Verwendung für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen umfassen kann.

55. Die praktische Wirksamkeit des Begriffs 'unternehmensfremde Zwecke' wird von dieser Beurteilung nicht beeinträchtigt, soweit sich dieser Begriff auf jede Verwendung für private Zwecke durch Dritte bezieht, bei denen es sich nicht um den Steuerpflichtigen oder sein Personal handelt. Wie die portugiesische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen dargelegt hat, wäre dies z. B. bei einem Investitionsgut der Fall, das die VNLTO für ihre besteuerten Tätigkeiten und gleichzeitig für den privaten Bedarf eines ihrer Mitglieder oder eines leitenden Mitarbeiters eines Mitgliedsunternehmens verwendet hat. Wie ich jedoch bereits ausgeführt habe, scheint dies nicht die Fallkonstellation gewesen zu sein, aufgrund deren sich die VNLTO auf Art 6 Abs 2 Unterabs 1 der Sechsten Richtlinie beruft. 55. Die praktische Wirksamkeit des Begriffs 'unternehmensfremde Zwecke' wird von dieser Beurteilung nicht beeinträchtigt,

soweit sich dieser Begriff auf jede Verwendung für private Zwecke durch Dritte bezieht, bei denen es sich nicht um den Steuerpflichtigen oder sein Personal handelt. Wie die portugiesische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen dargelegt hat, wäre dies z. B. bei einem Investitionsgut der Fall, das die VNLTO für ihre besteuerten Tätigkeiten und gleichzeitig für den privaten Bedarf eines ihrer Mitglieder oder eines leitenden Mitarbeiters eines Mitgliedsunternehmens verwendet hat. Wie ich jedoch bereits ausgeführt habe, scheint dies nicht die Fallkonstellation gewesen zu sein, aufgrund derer sich die VNLTO auf Artikel 6, Absatz 2, Unterabs 1 der Sechsten Richtlinie beruft.

56. Ich bin daher der Auffassung, dass die Auslegung von Art 6 Abs 2 Unterabs 1 und Art 17 der Sechsten Richtlinie, auf die das vorlegende Gericht die Prämisse seiner Vorlagefragen stützt, falsch ist. Folglich sind diese Fragen meines Erachtens für die Entscheidung des Rechtsstreits im Ausgangsverfahren unerheblich. 56. Ich bin daher der Auffassung, dass die Auslegung von Artikel 6, Absatz 2, Unterabs 1 und Artikel 17, der Sechsten Richtlinie, auf die das vorlegende Gericht die Prämisse seiner Vorlagefragen stützt, falsch ist. Folglich sind diese Fragen meines Erachtens für die Entscheidung des Rechtsstreits im Ausgangsverfahren unerheblich.

57. Daher schlage ich in erster Linie vor, auf die Vorlageentscheidung zu antworten, dass Art 6 Abs 2 Unterabs 1 der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen keine Anwendung findet." 57. Daher schlage ich in erster Linie vor, auf die Vorlageentscheidung zu antworten, dass Artikel 6, Absatz 2, Unterabs 1 der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen keine Anwendung findet."

Der EuGH ist im Urteil vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO) den Überlegungen des Generalanwaltes gefolgt und hat ausgesprochen:

"34. Es steht außer Frage, dass Tätigkeiten wie die

Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung keine 'der Mehrwertsteuer unterliegende' Tätigkeiten im Sinne von Art 2 Nr 1 der Richtlinie sind, da sie nicht in der entgeltlichen Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen bestehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Rn 42 und die dort angeführte Rechtsprechung). Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung keine 'der Mehrwertsteuer unterliegende' Tätigkeiten im Sinne von Artikel 2, Nr 1 der Richtlinie sind, da sie nicht in der entgeltlichen Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen bestehen vergleiche , in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Rn 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35. Zur Frage, ob solche Tätigkeiten als Tätigkeiten

betrachtet werden können, die für 'unternehmensfremde Zwecke' im Sinne von Art 6 Abs 2 Buchst. a der Richtlinie ausgeführt werden, ist zu bemerken, dass der Gerichtshof in der Rechtssache, die dem Urteil vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, Slg. 2008, I-1597), das nach Eingang des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens verkündet wurde, zugrunde lag, u.a. damit befasst war, wie die Vorsteuerabzugsberechtigung bei einem Steuerpflichtigen zu bestimmen ist, der zugleich einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. betrachtet werden können, die für 'unternehmensfremde Zwecke' im Sinne von Artikel 6, Absatz 2, Buchst. a der Richtlinie ausgeführt werden, ist zu bemerken, dass der Gerichtshof in der Rechtssache, die dem Urteil vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, Slg. 2008, I-1597), das nach Eingang des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens verkündet wurde, zugrunde lag, u.a. damit befasst war, wie die Vorsteuerabzugsberechtigung bei einem Steuerpflichtigen zu bestimmen ist, der zugleich einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.

36. Hierzu hat der Gerichtshof in Rn 26 des erwähnten

Urteils ausgeführt, dass die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen. In Rn 28 dieses Urteils hat er klargestellt, dass die mit der Richtlinie geschaffene Regelung über den Vorsteuerabzug alle wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis betrifft, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

37. Der Gerichtshof ist daher in den Rn 30 und 31 des

erwähnten Urteils zu dem Ergebnis gelangt, dass die Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zum

Abzug berechtigen kann, soweit sie sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie 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 auf der Vorstufe nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

38. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass

mit Art 6 Abs 2 Buchst a der Richtlinie, wie der Generalanwalt in Nr. 38 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, keine allgemeine Regel eingeführt werden sollte, nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für 'unternehmensfremde' Zwecke im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt werden. Eine solche Auslegung würde nämlich Art 2 Abs 1 der Richtlinie jeden Sinn nehmen. mit Artikel 6, Absatz 2, Buchst a der Richtlinie, wie der Generalanwalt in Nr. 38 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, keine allgemeine Regel eingeführt werden sollte, nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für 'unternehmensfremde' Zwecke im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt werden. Eine solche Auslegung würde nämlich Artikel 2, Absatz eins, der Richtlinie jeden Sinn nehmen.

39. Im Unterschied zu der Rechtssache Charles und

Charles-Tijmens, die sich auf eine Immobilie bezog, die dem Betriebsvermögen zugeordnet war, bevor sie teilweise einer privaten Nutzung zugeführt wurde, die begriffsmäßig ein dem Unternehmen des Steuerpflichtigen völlig fremder Zweck ist, geht es im vorliegenden Fall um die nicht besteuerten Umsätze der VNLTO, die in der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder bestehen und nicht als unternehmensfremd betrachtet werden können, da sie den Hauptzweck dieser Vereinigung darstellen.

40. Deshalb ist auf die erste Frage zu antworten, dass

Art 6 Abs 2 Buchst a und Art 17 Abs 2 der Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist." Artikel 6, Absatz 2, Buchst a und Artikel 17, Absatz 2, der Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist."

Für die Anwendung des Art 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie ist somit zwischen unternehmensfremden Zwecken im Sinne einer klassischen Privatnutzung einerseits und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken andererseits zu unterscheiden. Soweit ein Gegenstand für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (etwa satzungsmäßige Zwecke einer Körperschaft) Verwendung findet, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug; an diesem Ergebnis ändert es nichts, wenn der Gegenstand daneben zum Teil zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze Verwendung findet. Für die Anwendung des Artikel 6, Absatz 2, Litera a, der Sechsten Richtlinie ist somit zwischen unternehmensfremden Zwecken im Sinne einer klassischen Privatnutzung einerseits und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken andererseits zu unterscheiden. Soweit ein Gegenstand für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (etwa satzungsmäßige Zwecke einer Körperschaft) Verwendung findet, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug; an diesem Ergebnis ändert es nichts, wenn der Gegenstand daneben zum Teil zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze Verwendung findet.

Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird (vgl Korn, Eröffnet der EuGH eine dritte umsatzsteuerliche Sphäre?, ÖStZ 2009, 262 (263); siehe allerdings für Österreich zum Vorsteuerausschluss im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung das hg Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091, sowie Ruppe, UStG3, § 12

Tz 121). Auch Generalanwalt Mengozzi erblickt in Rn 55 seiner Schlussanträge den verbleibenden Anwendungsbereich des Art 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie bei Körperschaften darin, dass die Körperschaft ein Investitionsgut (für ihre besteuerten Tätigkeiten und gleichzeitig) für den privaten Bedarf eines ihrer Mitglieder anschafft. Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird (vergleiche, Korn, Eröffnet der EuGH eine dritte umsatzsteuerliche Sphäre?, ÖStZ 2009, 262 (263); siehe allerdings für Österreich zum Vorsteuerauschluss im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung das hG Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091, sowie Ruppe, UStG3, Paragraph 12, Tz 121). Auch Generalanwalt Mengozzi erblickt in Rn 55 seiner Schlussanträge den verbleibenden Anwendungsbereich des Artikel 6, Absatz 2, Litera a, der Sechsten Richtlinie bei Körperschaften darin, dass die Körperschaft ein Investitionsgut (für ihre besteuerten Tätigkeiten und gleichzeitig) für den privaten Bedarf eines ihrer Mitglieder anschafft.

In Österreich wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl I Nr. 9/1998, in Bezug auf gemischt genutzte Grundstücke (Gebäude), soweit nicht eine Vorsteuerauschlussbestimmung zur Anwendung kommt, durch § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 der Eigenverbrauch ausdrücklich umsatzsteuerbefreit und in § 6 Abs 2 leg. cit die Möglichkeit, im Falle des Eigenverbrauches zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren, ausgeschlossen. In Österreich wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 9 aus 1998,, in Bezug auf gemischt genutzte Grundstücke (Gebäude), soweit nicht eine Vorsteuerauschlussbestimmung zur Anwendung kommt, durch Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 16, UStG 1994 der Eigenverbrauch ausdrücklich umsatzsteuerbefreit und in Paragraph 6, Absatz 2, leg. cit die Möglichkeit, im Falle des Eigenverbrauches zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren, ausgeschlossen.

Mit BGBl I Nr. 134/2003 wurden die bis dahin bestehenden Eigenverbrauchsregelungen des § 1 Abs 1 Z 2 lit a und b UStG 1994 u. a. durch die Regelung des § 3a Abs 1a leg. cit ersetzt, wonach die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den Bedarf seines Personals einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind. Mit BGBl I Nr. 27/2004 wurde sodann in § 3a Abs 1a letzter Satz UStG 1994 normiert, dass dies nicht für die Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Grundstücken gilt, und in § 12 Abs 3 Z 4 leg. cit festgelegt, dass ein Vorsteuerauschluss besteht, soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück (Gebäude) für die in § 3a Abs 1a Z 1 leg. cit. genannten Zwecke Verwendung findet. Mit Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, wurden die bis dahin bestehenden Eigenverbrauchsregelungen des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, Litera a und b UStG 1994 u. a. durch die Regelung des Paragraph 3 a, Absatz eins a, leg. cit ersetzt, wonach die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den Bedarf seines Personals einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind. Mit Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 27 aus 2004, wurde sodann in Paragraph 3 a, Absatz eins a, letzter Satz UStG 1994 normiert, dass dies nicht für die Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Grundstücken gilt, und in Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 4, leg. cit festgelegt, dass ein Vorsteuerauschluss besteht, soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück (Gebäude) für die in Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer eins, leg. cit. genannten Zwecke Verwendung findet.

Soweit durch die zitierten Regelungen des Abgabenänderungsgesetzes 1997 und des BGBl I Nr. 27/2004 im UStG 1994 der Vorsteuerauschluss für Grundstücke (Gebäude) normiert worden ist, insoweit sie für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke Verwendung finden, hat der Gesetzgeber damit - wie sich dies aus den obigen Ausführungen ergibt - einer Verpflichtung zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie entsprochen. Soweit durch die zitierten Regelungen des Abgabenänderungsgesetzes 1997 und des Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 27 aus 2004, im UStG 1994 der Vorsteuerauschluss für Grundstücke (Gebäude) normiert worden ist, insoweit sie für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke Verwendung finden, hat der Gesetzgeber damit - wie sich dies aus den obigen Ausführungen ergibt - einer Verpflichtung zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie entsprochen.

2. Vorsteuerabzug bei Körperschaften öffentlichen Rechts:

Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen begegnet es keinen rechtlichen Zweifeln, dass Körperschaften öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden darf, 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 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.

Beim Erwerb vertretbarer Sachen (wie etwa Heizöl), die sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den hoheitlichen Bereich der Körperschaft öffentlichen Rechts bestimmt sind, ist eine Zuordnung an diese Bereiche vorzunehmen und die Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen (vgl. Ruppe, UStG3, § 12 Tz 92). Für die Vorsteueraufteilung ist ein Maßstab zu wählen, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet (vgl. sinngemäß Ruppe, UStG3, § 12 Tz 181). Beim Erwerb vertretbarer Sachen (wie etwa Heizöl), die sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den hoheitlichen Bereich der Körperschaft öffentlichen Rechts bestimmt sind, ist eine Zuordnung an diese Bereiche vorzunehmen und die Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen (vergleiche, Ruppe, UStG3, Paragraph 12, Tz 92). Für die Vorsteueraufteilung ist ein Maßstab zu wählen, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet (vergleiche, sinngemäß Ruppe, UStG3, Paragraph 12, Tz 181).

3. Umsatzsteuer 2002 und 2004:

Im gegenständlichen Fall ist dem angefochtenen Bescheid (und auch dem vorgelegten Verwaltungsakt) nicht zu entnehmen, auf welche konkrete Arten von Aufwendungen sich die streitgegenständlichen Vorsteuerbeträge beziehen. Lediglich aus der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 ergibt sich ein Hinweis, dass die strittigen Vorsteuern u.a. auch Aufwendungen für den Umbau des Amtsgebäudes umfassen.

Dem angefochtenen Bescheid ist auch nicht zu entnehmen, nach welchen Grundsätzen das Finanzamt und ihm folgend die belangte Behörde die Aufteilung der Vorsteuern auf den unternehmerischen Bereich einerseits und den nichtunternehmerisch hoheitlichen Bereich andererseits vorgenommen haben. Zwar führt der angefochtene Bescheid mehrere Parameter an, welche die belangte Behörde als für die Ermittlung der Aufteilung geeignet hält. Ob und in welcher konkreten Weise diese Parameter bei Ermittlung der Vorsteuern für die Veranlagungsjahre 2002 und 2004 zur Anwendung gebracht worden sind, ist dem angefochtenen Bescheid aber nicht zu entnehmen. Dies ergibt sich auch nicht aus den Ausführungen des angefochtenen Bescheides, wonach die von der Beschwerdeführerin vor 2002 angewandte Aufteilungsmethode beibehalten werden soll, unterlässt doch der angefochtene Bescheid jede nachvollziehbare Darstellung jener Aufteilungsmethode. Auch nicht dem Bericht vom 28. Oktober 2004 über die Betriebsprüfung samt der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist eine Information zu entnehmen, wird doch lediglich auf den "bisherigen Aufteilungsmodus" verwiesen. Aus den Berufungen der Beschwerdeführerin ist deren - im angefochtenen Bescheid auch nicht widerlegte - Behauptung zu entnehmen, dass der "bisherigen" (gemeint: auch bis 2001 von der Beschwerdeführerin praktizierten) Aufteilung weder Flächenverhältnisse noch Tätigkeitszeiten zu Grunde gelegen seien; es sei "lediglich" bei "Gemdat-Aufwendungen" ein anteiliger Vorsteuerabzug an Hand der Buchungszeilen vorgenommen worden.

Dem angefochtenen Bescheid ist schließlich auch nicht zu entnehmen, wie der - von der Beschwerdeführerin für sachgerecht gehaltene - "Aufteilungsschlüssel neu" im Einzelnen konkret (gegebenenfalls in Bezug auf die jeweiligen Kategorien von Aufwendungen) wirkt. Solcherart ist auch nicht überprüfbar, ob der "Aufteilungsschlüssel neu" (allenfalls nach dem Ausscheiden einzelner Komponenten, etwa der im angefochtenen Bescheid für ungeeignet angesehenen Fremdmittelzinsen) sachgerechte Aufteilungsergebnisse zu erbringen vermag.

Zentrales Element der Begründung eines Abgabenbescheides, auch einer Berufsentscheidung iSd § 288 Abs 1 BAO, ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt (vgl. Ritz, BAO3, § 288 Tz 13). Der angefochtene Bescheid entspricht dem Begründungserfordernis nicht. Dies hat zur Folge, dass es dem Verwaltungsgerichtshof verwehrt ist zu prüfen, ob die im angefochtenen Bescheid zur Anwendung gebrachte Methode eine sachgerechte Vorsteueraufteilung gewährleistet oder, ob die von der Beschwerdeführerin angestrebte Methode - gegebenenfalls nach einer Adaptierung - im Sinne der vorstehenden Ausführungen besser geeignet ist, ein verursachungsgerechtes Aufteilungsergebnis herbeizuführen. Zentrales Element der Begründung eines

Abgabenbescheides, auch einer Berufungsentscheidung iSd Paragraph 288, Absatz eins, BAO, ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt vergleiche , Ritz, BAO3, Paragraph 288, Tz 13). Der angefochtene Bescheid entspricht dem Begründungserfordernis nicht. Dies hat zur Folge, dass es dem Verwaltungsgerichtshof verwehrt ist zu prüfen, ob die im angefochtenen Bescheid zur Anwendung gebrachte Methode eine sachgerechte Vorsteueraufteilung gewährleistet oder, ob die von der Beschwerdeführerin angestrebte Methode - gegebenenfalls nach einer Adaptierung - im Sinne der vorstehenden Ausführungen besser geeignet ist, ein verursachungsgerechtes Aufteilungsergebnis herbeizuführen.

Soweit der angefochtene Bescheid Umsatzsteuer 2002 und 2004 betrifft, ist er sohin mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

4. Wiederaufnahmsanträge betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001:

§ 303a BAO idF BGBl I 1999/28 und BGBl I 2002/97 lautet: Paragraph 303 a, BAO in der Fassung BGBl römisch eins 1999/28 und BGBl römisch eins 2002/97 lautet:

1. "(1) Absatz eins, Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird; b) die Bezeichnung der Umstände (Paragraph 303, Absatz eins,), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs 1 lit b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind. d) bei einem auf Paragraph 303, Absatz eins, Litera b, gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

1. (2) Absatz 2, Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Absatz eins, umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt."

Die Wiederaufnahmsanträge vom 22. und 23. Dezember 2003 enthalten insbesondere keine Ausführungen zur Frage des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung der - dem Vorbringen der Beschwerdeführerin zufolge - nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachen im jeweiligen abgeschlossenen Umsatzsteuerverfahren.

Die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Behörde (vgl. das hg Erkenntnis vom 2. März 2006, 2005/15/0126). Die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Behörde vergleiche , das hg Erkenntnis vom 2. März 2006, 2005/15/0126).

§ 303a BAO missachtend hat das Finanzamt über die Wiederaufnahmsanträge entschieden, ohne zuvor ein Mängelbehebungsverfahren abzuführen. Paragraph 303 a, BAO missachtend hat das Finanzamt über die Wiederaufnahmsanträge entschieden, ohne zuvor ein Mängelbehebungsverfahren abzuführen.

Ergeht trotz solcher inhaltlicher Mängel vor deren Behebung eine meritorische Entscheidung über den Wiederaufnahmeantrag, ist diese rechtswidrig (vgl. nochmals das hg Erkenntnis vom 2. März 2006, 2005/15/0126). Ergeht trotz solcher inhaltlicher Mängel vor deren Behebung eine meritorische Entscheidung über den Wiederaufnahmeantrag, ist diese rechtswidrig vergleiche , nochmals das hg Erkenntnis vom 2. März 2006, 2005/15/0126).

Der angefochtene Bescheid war somit, soweit er Umsatzsteuer 2002 und 2004 betrifft, gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, im Übrigen gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war somit, soweit er Umsatzsteuer 2002 und

2004 betrifft, gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, im Übrigen gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl II 2008/455. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47 f, f, VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl römisch zwei 2008/455.

Wien, am 24. Juni 2009

Gerichtsentscheidung

EuGH 62003J0434 Charles und Charles-Tijmens VORAB

EuGH 62006J0437 Securenta VORAB

EuGH 62007J0515 VNLTO VORAB

Schlagworte

Ermessen VwRallg8

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2007150192.X00

Im RIS seit

21.07.2009

Zuletzt aktualisiert am

07.11.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at