

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache der Gemeinde, Adresse , gegen den Abweisungsbescheid des FA Graz-Stadt vom 06.11.2011, betreffend den Antrag vom 01.04.2011 auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 bis 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (= Bf.) ist eine Gemeinde, zu deren gesetzlichen Aufgabe die Wasserversorgung gehört.

Für die Jahre 2004 und 2007 schloss die Bf. mit einer Wasserverband GmbH (=GmbH), an der sie *nicht* beteiligt ist, Vereinbarungen zur Absicherung der Wasserlieferungen innerhalb der Gemeinde.

*Das Wasserleitungsnetz befindet sich im Eigentum der Bf.*

Die Vorschreibung der Wassergebühren an die Letztverbraucher wurde von der Bf. auf die GmbH übertragen.

Die von der GmbH kalkulierten Gebühren sind von der Bf. mit Beschluss zu genehmigen.

Die die Errichtung der Hausanschlüsse an das gemeindeeigene Leitungsnetz und die Vorschreibung der Anschlussgebühren erfolgt durch die Bf.

Die Bf. beauftragte die GmbH mit der herstellung der Anschlüsse. Die GmbH verrechnete die Kosten der Anschlüsse einschließlich Umsatzsteuer an die Bf.

Die Bf. wiederum verrechnete die Anschlussgebühren an die Letztverbraucher ohne Ausweis von Umsatzsteuer weiter .

Die Bf. wurde in diesen Jahren wegen verschiedener umsatzsteuerpflichtiger Vorgänge zur Umsatzsteuer veranlagt.

Die Veranlagungen der Jahre 2006 bis 2008 erfolgten erklärungskgemäß. Die Umsatzsteuerbescheide dieser Zeiträume erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom 01.04.2011 beantragte die Bf. die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008. Sie begründete dies damit, dass sie mit ihrer Tätigkeit der Herstellung der Wasseranschlüsse unternehmerisch tätig sei. Sie habe die auf die Herstellung der Anschlüsse entfallende Umsatzsteuer nicht abgeführt und auch keine Vorsteuern aus den Herstellungskosten in Abzug gebracht.

In ihrem Antrag verwies die Bf. inhaltlich auf ihre Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009.

In dieser Beschwerde vom 01.04.2011 führte die Bf. aus, dass sie im Zuge der Erstellung des Rechnungsabschlusses 2010 festgestellt habe, dass die Entgelte für die Wasserleitungsanschlüsse umsatzsteuerpflichtig seien und sie bislang keine Umsatzsteuer für diese Entgelte verrechnet und auch nicht abgeführt habe.

Gleichzeit stünde der Bf. der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten zu.

Die Bf. beantragte daher die Wiederaufnahme der Verfahren. In den in den wiederaufgenommenen Verfahren 2006 bis 2008 zu erlassenden neuen Sachbescheide seien die für die Anschlussgebühren geschuldete Umsatzsteuer und die mit der Errichtung verbundenen Vorsteuern zu berücksichtigen.

Die begehrten Änderungen in Euro für die Jahre 2006 bis 2008 stellen sich wie folgt dar:

|      | Umsatzsteuer |  | Vorsteuer  |  | Gutschrift |
|------|--------------|--|------------|--|------------|
|      |              |  |            |  |            |
| 2006 | 2.539,95     |  | -8.088,66  |  | -5.548,71  |
|      |              |  |            |  |            |
| 2007 | 3.534,56     |  | -40.609,00 |  | -37.074,44 |
|      |              |  |            |  |            |
| 2008 | 3.400,36     |  | -19.667,28 |  | -16.266,92 |
|      |              |  |            |  |            |

Mit Bescheid vom 06.04.2012 wies das Finanzamt die den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren ab.

Dagegen brachte die Bf. *Beschwerde* (vormals Berufung) ein. Die Bf. verwies in ihrer Beschwerde inhaltlich wiederum auf die Beschwerde (Berufung) gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

*Über Vorhalt des **Bundesfinanzgerichtes** führte die Bf. in ihrer Vorhaltbeantwortung vom 09.01.2015 Folgendes aus:*

Die Umsatzsteuererklärungen bis einschließlich 2009 seien jeweils mit Unterstützung des Gemeindebundes Steiermark erstellt worden.

Der Gemeindebund habe vom damaligen Amtsleiter der Bf., der auch für die Finanzbuchhaltung zuständig gewesen sei, alle umsatzsteuerrelevanten Sachkonten erhalten.

Die Kosten der Wasserleitungsanschlüsse seien am Konto 5/620/004 (außerordentlicher Haushalt) und die laufenden Kosten am Konto 1/620/728 verbucht worden. Der Unterabschnitt "620" der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) sei der Gruppe 6 "Straßen- und Wasserbauverkehr" zuzuordnen. Auf diesen Konten würden Einnahmen und Ausgaben ohne Bezug zur Umsatzsteuer verbucht, da dieser Unterabschnitt dem *Hoheitsbereich* zuzuordnen sei.

Die *Wasserversorgung* selbst stelle hingegen einen Betrieb mit marktbestimmter Tätigkeit dar, welche richtigerweise in der Gruppe „8“ Unterabschnitt „850“ zu erfassen gewesen wären.

In der Gruppe "8" im Unterabschnitt "850" würden Einnahmen, die Umsatzsteuer enthalten, als auch die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben kameral erfasst.

Diese Sachkonten des Unterabschnittes "850" und die anderen mit Umsatzsteuerausweis bestehenden Sachkonten für die sonstigen Betriebe gewerblicher Art der Bf. bildeten bis zum Jahr 2009 die Grundlagen für die Umsatzsteuerjahreserklärungen.

Der frühere Amtsleiter habe abweichend vom Kontierungsleitfaden der VRV die Errichtungskosten der Wasserleitungsanschlüsse und die vereinnahmten Wasseranschlussgebühren nicht als umsatzsteuerlich relevanten Betrieb gewerblicher Art erfasst.

Der für die Jahre bis 2009 zuständige Amtsleiter trat im Jahr 2009 in den Ruhestand. Seine Nachfolgerin für das kamerale Rechnungswesen habe die Erstellung der Jahresumsatzsteuererklärung ab 2010 einer Steuerberatungskanzlei übertragen, die für das Jahr 2010 neben den bereits erwähnten Sachkonten auch den Rechnungsabschluss der Bf. angefordert habe.

Die nunmehrige steuerliche Vertretung habe die falsche Verbuchung der Anschlussgebühren bzw. deren Kosten im Unterabschnitt "620", somit die umsatzsteuerliche Nichterfassung dieses fiktiven Betriebes gewerblicher Art "Wasserversorgung" festgestellt.

Das heißt erst die mit der Umsatzsteuererklärung 2010 beauftragte steuerliche Vertreterin der Bf. habe erkannt, dass die vereinnahmten Wasseranschlussgebühren der Umsatzsteuer unterliegen.

Im Wege der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 bzw. mittels des beschwerdegegenständlichen Antrages auf Wiederaufnahme nach § 303 BAO für die Jahre 2006 bis 2008 wurde daher die Einbeziehung dieses fiktiven Betriebes gewerblicher Art „Wasserversorgung“ in die Gesamtheit der umsatzsteuerpflichtigen Betriebe gewerblicher Art der Bf. beantragt.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen.**

*Nach 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.*

*Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 29.11.2012 zur Entscheidung vorgelegt.*

*Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.*

Die für die Wiederaufnahme maßgebliche gesetzliche Bestimmung lautet:

§ 303 Abs. 1 BAO

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a)

der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b)

*Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*

c)

der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

**und** die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der maßgebliche Verantwortliche (Amtsleiter) der Bf. die Errichtung der Wasserleitungsanschlüsse dem *Hoheitsbereich der Bf.* zugeordnet hatte und im Wege der kameralen Verbuchung die damit verbundenen Ein- und Ausgaben auch dem Hoheitsbereich zugewiesen hatte.

Er würdigte diese Tätigkeit der Bf. als *nichtunternehmerisch*.

Der verantwortliche Amtsleiter übermittelte laut Bf. auch nur Konten, die umsatzsteuerpflichtige Vorgänge betrafen, an den mit der Erstellung der Umsatzsteuererklärung beauftragten Gemeindebund.

Folglich wurden weder die Entgelte für Anschlussgebühren noch die Vorsteuern aus den Herstellungskosten in die Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2006 bis 2008 aufgenommen.

Die Umsatzsteuer 2006 bis 2008 wurde erklärungsgemäß veranlagt.

Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Die Bf. begehrt nun die Wiederaufnahme dieses Verfahrens.

Sie stützt ihr Begehren auf den Umstand, dass der ab dem Jahr 2010 mit der Erstellung der Umsatzsteuererklärung beauftragte Wirtschaftstreuhänder durch Prüfung des Rechnungsabschlusses vor Erstellung der Umsatzsteuererklärung 2010 Kenntnis von den steuerpflichtigen Anschlussgebühren erlangt habe.

Es seien daher Tatsachen oder Beweismittel in den abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zu einem anderen Bescheidergebnis (in diesem Fall zu Gunsten der Bf.) geführt hätten.

Unbestritten war der Amtsleiter für die kamurale Buchführung der Bf. zuständig.

Die Rechnungen über die Anschlussgebühren an die Endverbraucher enthielten keine Umsatzsteuer. Die Rechnungen wiesen vielmehr den Vermerk „*In diesem Betrag ist keine*

*Umsatzsteuer enthalten*“ auf. Dadurch wurde dezidiert zum Ausdruck gebracht, dass die leistende Bf. diese Vorgänge als nicht umsatzsteuerpflichtig behandelte.

Laut Bf. hätten nur die Sachkonten des Unterabschnittes „850“ und die anderen mit Umsatzsteuerausweis bestehenden Sachkonten für die sonstigen Betriebe gewerblicher Art als Grundlage für die Umsatzsteuererklärungen *bis* 2009 gedient.

Die Bf. führt selbst aus, dass der Amtsleiter dem Gemeindebund, der die Bf. bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärungen unterstützt habe, nur die umsatzsteuerrelevanten Sachkonten übermittelt habe.

Im Beschwerdefall ist offenkundig, dass die Bf. die vereinnahmten Anschlussgebühren als nicht umsatzsteuerbar behandelte hatte.

Nach dem rechtlichen Verständnis des maßgeblichen Verantwortlichen der Bf. waren die Anschlussgebühren nicht zu versteuern und bestand auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten der Anschlüsse.

Die solcherart vorgenommene Würdigung des Sachverhaltes durch die Bf. stellt aber einen Rechtsirrtum dar.

Das spätere Erkennen dieses Irrtums stellte jedoch weder eine neu hervorgekommene Tatsache noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 BAO dar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b leg.cit. *Sachverhaltselemente*, die bei einer entsprechenden *Berücksichtigung* zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die *rechtliche Beurteilung* solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209, 21.09.2009, 2008/16/0148 mit weiteren Nachweisen).

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148 und 21.11.2007, 2006/13/0107).

Das Wiederaufnahmeverfahren hat auch nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. nochmals VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209).

Dass der Gemeindebund, der die Bf. bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärung unterstützte, keine Kenntnis vom Konto „850“ hatte, ändert nichts daran, dass die hier eine fehlerhafte rechtliche Beurteilung durch die Bf. vorlag. Es wäre Aufgabe der Bf. gewesen, dem Gemeindebund sämtliche relevanten Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Wenn sie aber auf Grund einer bestimmten rechtlichen Beurteilung gegenüber dem Gemeindebund das Konto „850“ nicht offenlegte, liegt keine Unkenntnis von Sachverhaltselementen vor.

Dass die Bf. eine ihr zum Nachteil gereichende rechtliche Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes vorgenommen hatte, stellt, wie in der oben zitierten ständigen Judikatur des VwGH dargelegt, keinen Wiederaufnahmegrund dar.

Die Wiederaufnahme dient nicht dazu, nachträglich gewonnene Erkenntnisse über die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes zu sanieren.

Rechtsirrtümer und rechtliche Fehlbeurteilungen sind keine Wiederaufnahmegründe.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur zum Ausdruck gebracht, dass Rechtsirrtümer bzw. rechtliche Fehleinschätzungen keinen Wiederaufnahmegrund darstellen (siehe die oa. Erkenntnisse des VwGH).

Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind folglich nicht erfüllt, weshalb eine Revision gegen dieses Erkenntnis unzulässig ist.

Graz, am 18. Februar 2015