

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Aloisia Bergauer, die Richterinnen Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichter Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Mag. Ulrike Richter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 30. August 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 5. August 2021 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, in Anwesenheit der Schriftführerin Petra Rauherz zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2015 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die abgabenrechtlichen Feststellungen der Beschwerdeentscheidung vom 17. September 2021 betreffend Umsatzsteuer 2015 bleiben unverändert und stellen einen Teil des Spruchs dieses Erkenntnisses dar.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im Beschwerdefall im Wesentlichen die Ermessensübung gemäß § 20 BAO iVm § 303 BAO hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2015.

Beim Beschwerdeführer fand ua die Umsatzsteuer des Jahres 2015 betreffend eine Außenprüfung statt. Nach Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom

4. August 2021 sei der Abgabenbehörde eine Rechnung des Beschwerdeführers an die ***X GmbH*** (im Folgenden: X GmbH) übermittelt worden. Dabei habe es sich um eine Leistung zur Beurkundung eines Kaufvertrages gehandelt. Die X GmbH sei aufgrund der steuerpflichtigen Vermietung in Österreich steuerlich erfasst. Da es sich um eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück in Österreich gehandelt habe, hätte der Beschwerdeführer nicht das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden gehabt. Die Leistung sei der Umsatzsteuer iHv 20% zu unterziehen. Dass die Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück stehe, sei eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO, deren Kenntnis zu einem anderslautenden Spruch geführt habe. Zur Ermessensübung iZm der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO wird im Prüfbericht ausgeführt, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht als gering anzusehen seien und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei.

Mit Bescheid vom 5. August 2021 nahm die belangte Behörde das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2015, mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien, wieder auf. Mit Sachbescheid vom selben Tag setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer des Jahres 2015 mit EUR 77.576,27 (statt bisher EUR 62.606,27) fest.

Gegen diese beiden Bescheide richtet sich die Beschwerde vom 30. August 2021. Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens das Jahr 2015 betreffend führte der Beschwerdeführer zusammengefasst aus, die belangte Behörde habe einerseits die Ermessensübung der Wiederaufnahme nicht näher begründet und andererseits sei im Beschwerdefall die Wiederaufnahme gerade nicht zweckmäßig erfolgt, weil sich im B2B-Bereich ohne Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Charakteristik der Umsatzsteuer als Durchlaufposten kein anderes finanzielles Ergebnis für die belangte Behörde ergeben hätte. Weiters enthalte der Sachbescheid eine unrichtige Bemessungsgrundlage, weil der Beschwerdeführer zwar einen Bruttohonoraranspruch von EUR 89.820,00 (inkl EUR 14.970,00 USt) gehabt habe, jedoch tatsächlich nur EUR 74.850,00 EUR im Jahr 2015 an den Beschwerdeführer bezahlt worden seien. Die Umsatzsteuer sei daher vom tatsächlich vereinnahmten Betrag zu berechnen.

Mit Bescheid vom 17. September 2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2015 als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass sich ein Nachteil für andere Abgabepflichtige ergeben würde, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte der richtigen Besteuerung unterwerfen und die Umsatzsteuer entrichten würden, wenn die Erstbescheide des Beschwerdeführers im Rechtsbestand blieben. Da sich im Beschwerdefall eine Umsatzsteuernachforderung iHv über EUR 10.000,00 ergebe, könne dies jedenfalls nicht als gering qualifiziert werden. Berechtigte – der Wiederaufnahme entgegenstehende – Interessen des Beschwerdeführers seien im Beschwerdefall nicht ersichtlich. Dem

Beschwerdebegehren hinsichtlich des Sachbescheides wurde Folge gegeben und die Umsatzsteuer mit EUR 75.081,27 festgesetzt.

Der Vorlageantrag vom 6. Oktober 2021 richtete sich sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid der Umsatzsteuer des Jahres 2015 als auch gegen den Sachbescheid. Hinsichtlich der bescheidmäßigen Wiederaufnahme bemängelte der Beschwerdeführer, dass sich die Abgabenbehörde nicht mit seinem Beschwerdevorbringen auseinandergesetzt habe. Zweckmäßigkeit sei im Beschwerdefall zu verneinen, weil es zu keinem finanziellen Nachteil für die belangte Behörde haben können. Die X GmbH könne ohne Wiederaufnahme des Verfahrens den Vorsteuerabzug nämlich nicht geltend machen; eine Rechnungsberichtigung zur Erreichung des Vorsteuerabzuges wäre jedoch ohne Verfahrenswiederaufnahme möglich. Damit sei das Ermessen unrichtig geübt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 11. November 2021 zur Entscheidung vor und beantragte mit Verweis auf die Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen die Abweisung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid sowie die teilweise Stattgabe der Beschwerde gegen den Sachbescheid Umsatzsteuer 2015.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Unstrittig ist, dass der beschwerdeführende Rechtsanwalt im Jahr 2015 Beratungsleistungen (Kaufvertrag) für ein in Österreich gelegenes Grundstück an die deutsche X GmbH erbrachte und die in diesem Zusammenhang ausgestellte Honorarnote 15/130 vom 17. Februar 2015 iHv EUR 74.850,00 die österreichische Umsatzsteuer nicht auswies. Vielmehr findet sich auf der Honorarnote der Hinweis *„die Steuerschuld geht gem. Art 196 MwStSystRL i.V.m Art. 44 MwStSystRL auf die Leistungsempfängerin über“*.

Am 26. Februar 2015 erfolgte unstrittig die Zahlung des Rechnungsbetrages iHv EUR 74.850,00 durch die X GmbH. Weitere Zahlungen sind im Jahr 2015 im Hinblick auf den gegenständlichen Grundstücksumsatz nicht erfolgt.

Am 7. August 2020 erfolgte eine Anfrage des deutschen Finanzamtes an die belangte Behörde nach Art 7 der VO904/2010/EU zu dem gegenständlichen Umsatz. Die Anfrage enthält folgende Information:

*„Laut der Firma [X GmbH] handelt es sich um eine Leistung zur Beurkundung eines Kaufvertrages. Die [X GmbH] ist in Österreich aufgrund der steuerpflichtigen Vermietung unter Steuernummer ***1*** erfasst. Die Leistungen von Herrn [Beschwerdeführer] hätten demzufolge nicht über das Reverse-Charge-Verfahren abgewickelt werden dürfen, da es sich*

um eine Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück in Österreich ([Adresse des Grundstückes]) handelt.“

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. August 2021 sowie der Außenprüfungsbericht vom 6. August 2021 betreffend ua Umsatzsteuer des Jahres 2015 enthalten auszugsweise wie folgt lautende Feststellungen:

„Tz. 1 Umsatzsteuer 2015

Im Zuge einer Anfrage gem. Art. 7 der V0904/2010/EU aus Deutschland wurde der Abgabenbehörde eine Rechnung des geprüften Unternehmens an die [X GmbH], [Adresse der X GmbH] Deutschland als Kontrollmitteilung übermittelt. Laut der Firma [X GmbH] handelt es sich um eine Leistung zur Beurkundung eines Kaufvertrages. Die [X GmbH] ist in Österreich aufgrund der steuerpflichtigen Vermietung in Österreich beim Finanzamt erfasst. Die Leistungen von Herrn [Beschwerdeführer] hätten demzufolge nicht über das Reverse-Charge-Verfahren abgewickelt werden dürfen, da es sich um eine Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück in Österreich ([Adresse des Grundstückes]) handelt.

Die Leistung wird seitens der Abgabenbehörde der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen. Die Rechnung wird seitens des geprüften Unternehmens berichtigt und der [X GmbH] übermittelt.

Wiederaufnahme gem. § 303 BAO

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind (Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück)...

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

Dem Außenprüfungsbericht vom 6. August 2021 sind unter Punkt „Prüfungsabschluss“ folgende Ausführungen zur Wiederaufnahme zu entnehmen:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume sind Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellung[en] bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2015	Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2015 vom 5. August 2021 verweist auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der

darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien und führt weiter floskelhaft aus: „Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden“.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Das Beschwerdevorbringen, wonach die X GmbH am 26. Februar 2015 den in der Honorarnote vom 17. Februar 2015 ausgewiesenen Betrag, somit EUR 74.850,00, bezahlt hat und nicht einen (um die gerade eben nicht ausgewiesene Umsatzsteuer) erhöhten Betrag, entspricht der Lebenserfahrung und wird auch von der belangten Behörde nicht angezweifelt. Vielmehr hat die belangte Behörde diesen Aspekt in der Beschwerdevorentscheidung vom 17. September 2021 betreffend die Umsatzsteuer 2015 selbst berücksichtigt.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.: Wiederaufnahme (Abweisung)

Nach § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen hätte können.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen daher die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030; VwGH 26. November 2015, Ro 2014/15/0035).

Aus einem im Außenprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern kann im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1

BAO gefolgert werden, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 28. Februar 2012, 2008/15/0005, mwN).

Im Beschwerdefall erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2015 (Bescheid vom 26. April 2017) am 5. August 2021 aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2015. Der Außenprüfungsbericht vom 6. August 2021 enthält hinsichtlich der Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens den Hinweis auf die Feststellungen der (einzigen im Bericht enthaltenen) Tz 1. Die Tz 1 verweist zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit b BAO und führt im Klammerausdruck „*Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück*“ an. Dass es sich bei der gegenständlichen bekanntgewordenen Beratungsleistung in Zusammenhang mit einem in Österreich gelegenen Grundstück nicht um eine neu hervorgekommene Tatsache gehandelt hätte, wird vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

Vielmehr wendet sich der Beschwerdeführer sowohl in der Beschwerde, als auch im Vorlageantrag, gegen die im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2015 erfolgte Ermessensübung.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage – wie im Beschwerdefall das Vorliegen der neu hervorgekommenen Tatsachen – dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24. April 2014, 2010/15/0159, mwN).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 22. April 2009, 2006/15/0257, mwN).

Die Gesetzesmaterialien zu § 303 BAO führen aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in

Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben (vgl. EB RV 2007 BlgNR 24. GP 22).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm und der Intention des Gesetzgebers zu orientieren, weswegen für die streitgegenständliche Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 BAO der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit beachtlich ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 8, mwN sowie § 303 Tz 67, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es nämlich, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VfGH E 30.9.1997, B 2/96; sowie auch VwGH 17. Dezember 2008, 2006/13/0114; VwGH 18. Jänner 2021, Ra 2020/13/0065 und zum Stellenwert der Rechtsrichtigkeit in der BAO VwGH 26. Juni 2014, Ro 2014/16/0034).

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 64, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH). Die Abgabenbehörde hat sich mit einem Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, gegenüber solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, im Rahmen ihrer, bei Entscheidung über die Durchführung der amtswegigen Wiederaufnahme vorzunehmenden Ermessensübung sachlich auseinanderzusetzen. Der Hinweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit und das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen ist – wie der Beschwerdeführer zutreffend moniert – für sich allein nicht geeignet, die Ermessensentscheidung zu tragen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 63). Wie der Beschwerdeführer jedoch aufzeigt, kommt dem Bundesfinanzgericht nach § 279 BAO die Befugnis zu, den angefochtenen Bescheid (soweit die Identität der Sache gewahrt bleibt) in jede Richtung abzuändern und das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 11 und § 279 Tz 4).

Der Beschwerdeführer bringt zusammengefasst vor, dass es sich bei der Umsatzsteuer im B2B-Bereich (wie im Beschwerdefall) aufgrund des Vorsteuerabzuges um einen Durchlaufposten handeln würde, sodass der belangten Behörde insgesamt kein finanzieller Nachteil entstanden sei, weil ohne Rechnungsberichtigung für die X GmbH ein Vorsteuerabzug nicht möglich gewesen wäre. Folglich sei die Umsatzsteuernachforderung iHv EU 12.475,00 lediglich isoliert betrachtet als nicht geringfügig anzusehen, nicht jedoch im Lichte des Gesamtsystems der Umsatzsteuer.

Dem Beschwerdeführer ist beizupflichten, dass die Umsatzsteuer im Verkehr zwischen Unternehmern grundsätzlich ein durchlaufender Posten ist und im Wege des Vorsteuerabzuges erstattungsfähig ist (Neutralität des Mehrwertsteuersystems). Ziel der Mehrwertsteuer ist nämlich die Belastung des Konsums und somit des Letztverbrauchers. Ausnahmsweise ist auch in der Unternehmerkette ein Vorsteuerabzug zB in Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Ausgangsumsätzen nicht möglich (s. *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe II*⁸ (2019), Rz 206 ff).

Die Neutralität der Umsatzsteuer kann – insbesondere auch vor dem Hintergrund der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Verwaltungsökonomie – nicht so weit gehen, dass von der belangten Behörde eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise anzustellen wäre. Dies schon allein aus dem Größenschluss, dass die Geringfügigkeit anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen ist, die infolge Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid (des konkret betreffenden Steuersubjektes) vorzunehmen wären (vgl. die Umsatzsteuer betreffend VwGH 30. Juni 2021, Ra 2019/15/0125). Dass die Umsatzsteuer somit eine Ausnahme des Abstellens auf ein konkretes Steuersubjekt darstellen soll, ist weder dem Gesetz noch der zahlreichen in Zusammenhang mit der Wiederaufnahme von Umsatzsteuerverfahren ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen (vgl. etwa VwGH 24. April 2014, 2010/15/0159, VwGH 10. Februar 2016, 2013/15/0087 und VwGH 30. Juni 2021, Ra 2019/15/0125). Eine solche vom Beschwerdeführer vertretene Rechtsanschauung würde vielmehr zu einer Verzerrung, Unkontrollierbarkeit und Missbrauchsanfälligkeit des bestehenden Systems der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmerkette führen, weil ein allenfalls geschaffener Mehrwert praktisch nicht mehr nachvollzogen werden könnte.

Der Beschwerdeführer übersieht dabei, dass die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens nicht auf den finanziellen Schaden abstellt, der dem Abgabengläubiger allenfalls bei Gesamtbetrachtung mehrerer Steuersubjekte entstanden ist. Vielmehr dient die Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und darf nur ausnahmsweise unterbleiben (vgl. EB RV 2007 BlgNR 24. GP 22). Somit ist ausschließlich darauf abzustellen, ob der Beschwerdeführer die in Rede stehende Umsatzsteuerschuld für das Jahr 2015 geschuldet und entrichtet hat.

Der Beschwerdeführer ist nach § 19 iVm § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 Steuerschuldner der gegenständlichen mit einem Grundstück in Zusammenhang stehenden sonstigen Leistung, für die er unstrittig die Umsatzsteuer nicht abgeführt hat. Auf den Umstand, dass bei entsprechender Fakturierung der Betrag von der X GmbH als Vorsteuer von deren Steuerschuld abgezogen worden wäre bzw bei nunmehriger Rechnungsberichtigung von der X GmbH abgezogen werden könnte, kommt es für die Frage der Umsatzsteuerschuld des Beschwerdeführers und somit in der Folge die rechtmäßige Ermessensübung nicht an (s. auch zur Haftung nach § 9 BAO ergangen VwGH 19. Oktober 2017, Ra 2016/16/0097).

Die belangte Behörde hat daher die Umsatzsteuernachforderung iHv EU 12.475,00 im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vom 17. September 2021 zu Recht als nicht geringfügig beurteilt. Im Lichte der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor dem Hintergrund des dargestellten Systems der Mehrwertsteuer ist im Beschwerdefall der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit zuzugestehen.

Zur Zweckmäßigkeit gehört zwar auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 7 mwN). Es entspricht jedoch nicht der Verwaltungsökonomie die Gefahr der Fristversäumnis eines (außerordentlichen) Rechtsbehelfes in Kauf zu nehmen und eine allenfalls vom Beschwerdeführer initiierte Rechnungsberichtigung abzuwarten. Ein solches Vorgehen würde den verfahrensrechtlichen Grundsätzen des Abgabenrechts sowie insbesondere der Gleichmäßigkeit der Besteuerung diametral entgegenstehen.

In Zusammenschau sämtlicher der oben angeführten Umstände kommt das Bundesfinanzgericht daher insgesamt zum Schluss, dass nach Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsüberlegungen nach § 20 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2015 sachlich gerechtfertigt war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt I.: Umsatzsteuer (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 3a Abs 9 UStG 1994 lautet:

„(9) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;*
- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen);*
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;*
- d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).“*

Von den mit Grundstücken in Zusammenhang stehenden sonstigen Leistungen erfasst sind auch sonstige Leistungen von freien Berufen, die sich direkt auf Grundstücke beziehen. Art 31a EU-DfV nennt in Abs 2 lit q juristische Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen sowie mit der Begründung oder Übertragung von „bestimmten Rechten“ an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken, wie zB die Tätigkeit von Notaren oder das Aufsetzen eines Vertrages über den Verkauf oder Kauf eines Grundstückes, selbst wenn die Transaktion letztendlich nicht stattfindet (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 3a UStG Rz 83).

§ 17 Abs 1 UStG 1994 lautet:

„(1) Unternehmer, die der Art nach eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ausüben, haben die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung). Das gleiche gilt bei Unternehmen, welche Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- oder Heizwerke betreiben, und bei Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen, für alle Umsätze, die mit dem Betrieb von solchen Werken oder Anstalten regelmäßig verbunden sind, wobei mit der Rechnungslegung das Entgelt als vereinnahmt und die Lieferungen und sonstigen Leistungen als ausgeführt anzusehen sind; Teilzahlungsanforderungen für Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- und Wärmelieferungen gelten auch dann als Rechnungen im Sinne des § 11, wenn sie die im § 11 Abs. 1 Z 3 lit. c und d geforderten Angaben nicht enthalten.“

Dass somit im Jahr 2015 die Umsatzsteuer korrekterweise in Österreich abzuführen gewesen wäre, wird auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Der Beschwerdeführer bringt jedoch vor, in der Honorarnote vom 17. Februar 2015 sei ein Vertragserrichtungshonorar iHv 1,5 % des Kaufpreises, somit EUR 74.850,00 ohne Umsatzsteuer ausgewiesen gewesen. In dieser Höhe sei der Betrag von der X GmbH am 26. Februar 2015 beglichen worden. Da der Beschwerdeführer als Rechtsanwalt (Einkünfteerzielung iSd § 22 EStG 1988) nach vereinnahmten Entgelten besteuere, entstehe die Umsatzsteuer nur im Ausmaß des von der X GmbH bezahlten Entgelts. Es sei somit ein Betrag iHv EUR 12.475 an Umsatzsteuer abzuführen.

Mit diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer im Recht. Der Umsatzsteuer für die gegenständliche mit einem Grundstück in Zusammenhang stehende sonstige Leistung ist der Nettobetrag (EUR 62.375,00) zu Grunde zu legen. Es ergibt sich somit ein Umsatzsteuerbetrag iHv EU 12.475,00. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) im Jahr 2015 beträgt somit EUR 533.685,00, der insgesamt dem Normalsteuersatz von 20% zu unterwerfen ist. Dem Beschwerdebegehren ist dahingehend stattzugeben und der Umsatzsteuerbescheid 2015 entsprechend der Beschwerdevorentscheidung vom 17. September 2021 abzuändern.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das Bundesfinanzgericht hat vom eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht (vgl. zB VwGH 17. Dezember 2008, 2006/13/0114;

VwGH 18. Jänner 2021, Ra 2020/13/0065; VwGH 30. Juni 2021, Ra 2019/15/0125). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 4. Februar 2022