



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die H-GmbH, vom 19. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 28. Juli 2004 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung wird, soweit sie sich gegen die Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2001 richtet, Folge gegeben. Der angefochtene Abweisungsbescheid wird in diesem Umfang aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) ist Arzt und errichtete in den Jahren 1999 und 2000 ein Gebäude, das nach seinen Angaben zu 66,16% für private Wohnzwecke, zu 24,44% als Arztpraxis und zu 9,40% als Kontaktlinseninstitut verwendet wird. Die im Zusammenhang mit der Gebäudeerrichtung angefallene Umsatzsteuer machte er, soweit sie auf das

Kontaktlinseninstitut entfiel, in den Jahren 1999 und 2000 anteilig als Vorsteuer geltend. Im Zuge der am 11. Februar 2004 abgehaltenen Schlussbesprechung über die bei ihm durchgeführte Außenprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 beantragte er unter Hinweis auf das EuGH Urteil „Seeling“ die *„nachträgliche Berücksichtigung der Vorsteuerbeträge von privaten Baukosten“*. Der Prüfer stellte dazu im Prüfungsbericht (Tz. 13) unter Verweis auf Rz 1912 der Umsatzsteuerrichtlinien fest, dass das EuGH-Urteil „Seeling“ nach Ansicht des BMF für den Prüfungszeitraum nicht anzuwenden sei. Da vom Prüfer keine weiteren Prüfungsfeststellungen betreffend Umsatzsteuer getroffen worden sind, ist vom Finanzamt im Anschluss an die Außenprüfung auch keine Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Umsatzsteuer vorgenommen worden.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2004 konkretisierte der steuerliche Vertreter des Bw das in der Schlussbesprechung gestellte Begehren, legte eine Berechnung der Vorsteuern bei und führte unter dem Betreff *„Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, Antrag auf Erstattung der Vorsteuer unter Berufung auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, Rs. C-269/00 Seeling“* aus:

„Im Auftrag und mit Vollmacht unseres oben angeführten Mandanten stellen wir den Antrag gemäß § 299 BAO in Verbindung mit § 302 Abs. 2c BAO auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 unter ausdrücklicher Berufung auf das Urteil des EuGH im Fall Seeling, vom 8.5.2003, Rs. C-269/00 bezüglich des Eigenverbrauchs der Umsatzsteuer.

Für den Fall, dass die Behörde der Meinung ist, dass die Wiederaufnahme gemäß § 299 BAO in Verbindung mit § 302 Abs. 2c BAO nicht möglich ist, stellen wir den Antrag gemäß § 303 Abs. 1-4 BAO.

Wir beantragen, einen Betrag an Vorsteuer für 1999 in Höhe von € 19.054,45 und für 2000 in Höhe von € 89.266,99 gut zu schreiben“.

In der Begründung wurde ausgeführt, der Bw betreibe ein Kontaktlinseninstitut als Gewerbebetrieb, sowie eine Augenarztpraxis. Im Jahr 2000 sei das Haus fertig gestellt worden, für das nach der beiliegenden Berechnung in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt Vorsteuern in der Höhe von 163.726,48 € angefallen seien. Da das Gebäude erst im Jahr 2000 fertig gestellt worden sei, gelte das gesamte Gebäude als im Jahr 2000 als geliefert und damit stehe auch für das Jahr 1999 der Vorsteuerabzug für den nicht unternehmerisch genutzten Teil zu, da die Lieferung des Gebäudes im Jahr 2000 in die Rechtslage des UStG 1994 in der ab 1. Jänner 2000 gültigen Fassung falle.

Aufgrund der Tatsache, dass eine Wiederaufnahme auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu erfolgen habe und die gesamte Rechtsprechung zur Wiederaufnahme von dem Grundsatz geleitet sei, dass die Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit habe, sei daher dem Wiederaufnahmeantrag statt zu geben, da es sich hierbei um eine Korrektur bedingt durch die Rechtsprechung des EuGH handle und der Bw einen Rechtsanspruch darauf habe.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2004 wies das Finanzamt den „*Antrag auf Wiederaufnahme der USt-Bescheide 1999 bis 2001*“ vom 11. Februar 2004 mit der Begründung ab, das EuGH Urteil „Seeling“ sei für den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 grundsätzlich nicht anwendbar.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 19. August 2004 widersprach der Bw der Rechtsauffassung des Finanzamtes und führte näher aus, warum seiner Ansicht nach der Vorsteuerauschluss für den privat genutzten Gebäudeteil der 6. EG-RL widerspreche.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte in der Begründung unter Hinweis auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO aus, eine neue Rechtslage in Bezug auf die Beurteilung von Sachverhalten stelle keine neue Tatsache dar und bilde daher keinen Wiederaufnahmegrund.

Im Vorlageantrag vom 30. November 2004 wendete der steuerliche Vertreter des Bw im Wesentlichen ein, von ihm sei ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO in Verbindung mit § 302 Abs. 2 lit. c BAO gestellt worden, „*welcher aufgrund der bisherigen Bescheide und Berufungsvorentscheidungen als bis heute noch erledigt anzusehen ist*“ (Anmerkung des UFS: gemeint ist wohl, dass der Antrag als unerledigt anzusehen ist) und wiederholte seinen Antrag auf „*Aufhebung gemäß § 302 Abs. 2c BAO*“ nochmals ausdrücklich. Lediglich für den Fall, dass das Finanzamt „*die Wiederaufnahme gem. 302 Abs. 2c BAO*“ nicht für zulässig erachte, habe er den Eventualantrag auf „*Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1-4 BAO*“ gestellt. Abgesehen davon sei der Antrag bereits anlässlich der Schlussbesprechung gestellt worden. Die belangte Behörde habe auch Sachverhalte zugunsten seines Mandanten bei der Betriebsprüfung zu würdigen. Derart schwerwiegende Entscheidungen des EuGH seien sehr wohl ein Grund für eine Wiederaufnahme, unabhängig von einer Aufhebung gemäß § 299 BAO in Verbindung mit § 302 Abs. 2 lit. c BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO und die Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO sind zwei völlig verschiedene und gesonderte Rechtsinstitute. Zwischen beiden Rechtsinstituten besteht auch keine Wechselbeziehung in dem Sinn, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des einen die Anwendbarkeit des anderen ausschliesse (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, § 303, Rz 55). Wie aus den Eingaben des steuerlichen Vertreters zu entnehmen ist, ist von ihm diese klare Trennung der Rechtsinstitute nicht vorgenommen worden. Er stützt seinen Antrag sowohl auf § 303 BAO als auch auf § 299 BAO, spricht aber in beiden Fällen von einer Wiederaufnahme des Verfahrens. Auch ist dem Antrag nicht klar zu entnehmen, dass der Bw primär einen Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 und nur subsidiär einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt hat. So führt er im Schreiben vom 19. Februar 2004 als Gegenstand „*Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO*“ an und führt auch im Schlusssatz aus, dass seinem „*Wiederaufnahmeantrag*“ statt zu geben sei, was darauf schließen lässt, dass in erster Linie eine Wiederaufnahme des Verfahrens begehrt wird. Aber selbst wenn die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens nach zweifelsfrei als Eventualantrag erkennbar wäre, der nur unter der aufschiebenden Bedingung gestellt worden wäre, dass der Primäranspruch (Aufhebung nach § 299 BAO) erfolglos bleiben sollte, wäre der Bw in seinen Rechten nicht verletzt, wenn das Finanzamt – wie im gegenständlichen Fall – zuerst über den Wiederaufnahmeantrag entscheidet, zumal mit beiden Rechtsinstituten – bei Vorliegen der entsprechenden (wenn auch unterschiedlichen) Voraussetzungen – die gleiche Rechtswirkung erzielt wird, nämlich die Aufhebung der rechtskräftig ergangenen Umsatzsteuerbescheide für 1999 und 2000 und die Erlassung von neuen Bescheiden.

Aufgrund des Verweises auf § 299 BAO iVm 302 Abs. 2 lit. c BAO im Schreiben vom 19. Februar 2004 und der Klarstellung im Vorlageantrag ist jedenfalls unzweifelhaft, dass die „Erstattung der Vorsteuer“ nicht nur auf die Wiederaufnahme des Verfahrens sondern auch auf einen Antrag nach § 299 BAO auf Aufhebung der rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 gestützt wird.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid aber nur über die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO abgesprochen, entsprechend hat der Unabhängige Finanzsenat auch nur über die Berufung gegen diesen Bescheid zu entscheiden.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist einem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a. der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b. Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c. der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

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

Nach Abs. 2 leg.cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Dass die strittigen Umsatzsteuerbescheide durch eine gerichtlich strafbare Tat nach lit. a leg.cit. herbeigeführt worden sind oder nach lit. c leg.cit. von einer Vorfrage abhängig waren, die nachträglich von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) anders entschieden worden wäre, wird nicht behauptet und ist nach dem vorliegendem Sachverhalt auch nicht der Fall.

Auch liegen entgegen der Ansicht des Bw keine neuen Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu begründen vermögen. Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätte, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, § 303, Tz. 7 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (VwGH vom 26.7.2000, 95/14/0094, 23.4.1998, 95/15/0108) und damit auch keine Wiederaufnahmsgründe.

Vom Bw wurden als Wiederaufnahmegrund aber nur neue rechtliche Erwägungen unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, in der Rechtsache „Seeling“ vorgebracht. Diese rechtliche Beurteilung ist aber nicht geeignet eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 zu begründen.

Das Finanzamt hat daher im angefochtenen Bescheid vom 28. Juli 2004 den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 zu Recht als unbegründet abgewiesen.

Hingegen war der angefochtene Bescheid insoweit ersatzlos aufzuheben und damit der Berufung Folge zu geben, als das Finanzamt im angefochtenen Bescheid über den „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2001“ abgesprochen hat.

Wie dem Schreiben des Bw vom 19. Februar zu entnehmen ist, wurde ein Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren nur betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 gestellt. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2001 ist vom Bw gar nicht beantragt worden. Die Abweisung dieses „Antrages“ war daher mangels Vorliegen eines Antrages aufzuheben.

Für das weitere Verfahren wäre vom Finanzamt zu beachten, dass – wie im Vorlageantrag zu Recht eingewendet wird – der Antrag der Bw auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 1999 und 2000 gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 1 lit. c BAO nach wie vor unerledigt ist und daher vom Finanzamt darüber noch zu entscheiden sein wird.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Oktober 2007