



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Steuerberatung, gegen

1. den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. Feber 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1997 gemäß § 299 BAO (Berufung vom 16. Feber 2005)
 2. den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. Oktober 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2000 gemäß § 299 BAO (Berufung vom 18. November 2004)
 3. den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 20. Oktober 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 2000 gemäß § 303 BAO (Berufung vom 18. November 2004)
- entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die Anträge auf Behebung der Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gem. § 299 BAO stellte. In eventu brachte die Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. c BAO ein, sollte das Finanzamt die, die Grundlage der

Eingabe bildende EuGH-Entscheidung als Vorfrageentscheidung werten.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die angesprochenen Investitionen (K.vorplatz, Außenanlagen etc.) zur Gänze dem unternehmerischen Bereich gewidmet worden seien, aber in den Beobachtungsjahren nur teilweise unternehmerisch genutzt worden seien. Hingewiesen wurde auf die Entscheidung des EuGH, Rs C-269/00 „Seeling“ vom 8.5.2003, wonach die Steuerfreistellung der Vermietung und des Eigenverbrauchs von dem Unternehmen gewidmeten Grundstücken einschließlich der Versagung der Option zur Steuerpflicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoße, welches dem nationalen Recht vorgehe (unter Hinweis auf Literatur und gesetzliche Bestimmungen).

Das Finanzamt wies sämtliche Anträge ab unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen und führte im Wesentlichen aus, dass die Aufhebung nach § 299 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liege, mit dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für eine positive Ermessensausübung nicht vorlägen. Der VWGH habe in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukomme und habe weiters festgehalten, dass trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben hätten, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei bzw. keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen habe. Das Urteil des EuGH, Rs C-269/00 sei für den Zeitraum vom 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht anzuwenden und seien daher die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Grundstückes entfallenden Vorsteuern in diesem Zeitraum weiterhin nicht abzugsfähig. Im Übrigen sei der Vorsteuerauschluss durch das Beibehaltungsrecht gemäß Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RL gedeckt, da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6.EG-RL (1.1.1995) ein solcher Vorsteuerauschluss bereits innerstaatlich vorgesehen war. Unter Darlegung der gesetzlichen Änderungen kam das Finanzamt zum Schluss, dass Österreich vom Beibehaltungsrecht Gebrauch gemacht habe. Im berufsgegenständlichen Fall liege auch keine untergeordnete nicht-unternehmerische Nutzung vor (diese sei bei 40-50%). Sehr ausführlich ging das Finanzamt auch auf die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. c BAO ein mit dem Ergebnis, dass eine die Wiederaufnahme rechtfertigende Vorfragenentscheidung im EuGH Urteil „Seeling“ nicht vorliege. Nicht zuletzt wegen mangelnder Parteienidentität seien Vorabentscheidungen keine Wiederaufnahmsgründe für Verfahren anderer (als des „Anlassverfahrens“) Parteien.

Gegen die abweisende Entscheidung des Finanzamtes wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die Annahme des Finanzamtes erweise sich als rechtsirrig. Unter Hinweis auf die EuGH Judikatur (Lennartz, Armbrrecht) wurde auf die Gemeinschaftswidrigkeit der österreichischen Bestimmungen hingewiesen und unter Anführung zahlreicher Literaturstellen die Vorsteuerabzugsberechtigung zu untermauern versucht. Zusammenfassend ergebe sich, dass

das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stütze, die zum einen gemeinschaftswidrig gewesen sei, zum anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei jedoch ab 1998 dadurch beseitigt, dass diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert worden sei, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich sei, woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Nutzungsverhältnisänderungen ergeben habe. Somit könne aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden.

Der Vorsteuerausschluss könne aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt worden sei, und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert habe, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteils Seeling als gemeinschaftswidrig erwiesen habe.

Zur Frage, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen, vertrete das Finanzamt die Auffassung, dass die Entscheidung des EuGH keine Vorfragenentscheidung gem. § 303 Abs. 1 lit. c BAO sei. Da durch den EuGH die österreichische Gesetzeslage für EU-widrig erkannt worden sei, sei sie – anders als bei einer Entscheidung durch den VfGH – rückwirkend als außerhalb des Rechtsbestandes befindlich anzusehen, weshalb die EuGH Rechtsprechung als Vorfragenentscheidung zu werten und deshalb auch geeignet sei, eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu eröffnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Zur Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO:

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 ist nach dem vorliegendem Sachverhalt nicht der Fall.

Eine abweichende Vorfragenentscheidung stellt nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 19 mwN).

Nicht zuletzt wegen mangelnder Parteienidentität sind Vorabentscheidungen (Art 234 EGV) keine Wiederaufnahmsgründe für Verfahren anderer Parteien als des Anlassverfahrens. Ebenso wenig sind VwGH-Entscheidungen, die wegen des Vorranges von Gemeinschaftsrecht eine nationale Vorschrift für unanwendbar beurteilen, für Verfahren anderer Parteien als Wiederaufnahmsgründe anzusehen (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 20 mwN).

Ebenso liegen 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 hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO³, § 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.

B. Zum Aufhebungsantrag nach § 299 BAO:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF Abgabenänderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003), BGBl I Nr. 124/2003, auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF setzen die **Gewissheit** der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO idgF rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, dh. nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz. 9 ff).

Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen, was bedeutet, dass die neueste Rechtsprechung des VwGH zu den strittigen Fragen Berücksichtigung zu finden hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 24.6.2009, 2007/15/0192 (u.a. wie 2006/15/0231 vom 8.7.2009) ausgesprochen, dass *„auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen es keinen rechtlichen Zweifeln begegnet, 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.“*

Ebenso ist der VwGH in der Seeling-Frage aufbauend auf dem Urteil des EuGH vom 23.4.2009, Rs C-460/07, Sandra Puffer, in mehreren Erkenntnissen (z.B. VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 u.a.) zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung für gemischt genutzte Gebäude zusammengefasst zum Ergebnis gelangt, dass der Vorsteuerabzug lediglich für den unternehmerisch genutzten Teil von Gebäuden zusteht, also auch aus der Seeling-Rechtsprechung für den Berufungswerber nichts zu gewinnen ist .

Aus den Erkenntnissen des VwGH ergibt sich, dass den berufsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheiden die behauptete Rechtswidrigkeit mit Gewissheit **nicht** anhaftet.

Das Finanzamt hat daher die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung völlig zu Recht verneint, und die Berufungen waren als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 1. Oktober 2009