



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Vors. und die weiteren Mitglieder Ref., AK. und WK im Beisein der Schriftführerin D. über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 6. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes A., vertreten durch B., vom 7. September 2006 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 2000 nach der am 13. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist seit Dezember 1994 als Ingenieurkonsulent tätig.

1) Berufungs- und Beschwerdeverfahren betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und Umsatzsteuer 2001:

In seiner am 1. Juli 2003 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2001 erklärte der Bw. Umsätze von S 31.400,00 aus einer Vermietungstätigkeit und machte Vorsteuern von S 194.849,27 (das sind 18,6 % der gesamten auf die Errichtung des Einfamilienhauses entfallenden Umsatzsteuer) geltend. Die Veranlagung erfolgte zunächst erklärungskonform.

Über Vorhalt legte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. September 2003 Ablichtungen des Einreichplanes des vom Bw. errichteten Einfamilienhauses in L. vor. Es wurde auch eine Auflistung der ca. 300 Rechnungen aus den Jahren 1994 bis 2001, aus denen sich die gesamten Herstellungsaufwendungen für das Einfamilienhaus von brutto S 6.183.317,03 ergeben, vorgelegt.

Mit Bescheiden vom 30. September 2003 verfügte das Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2001 und setzte die Umsatzsteuer 2001 neu fest. Dabei schied es aus den geltend gemachten Vorsteuern jene aus, die sich aus Rechnungen ergaben, welche schon vor dem Jahr 2001 (nämlich in den Jahren 1994 bis 2000) ausgestellt worden waren. Es wurden lediglich für 2001 Vorsteuern iHv S 3.606,13 anerkannt.

In der gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 eingebrachten Berufung vom 30. Oktober 2003 führte der steuerliche Vertreter aus, dass es rechtswidrig sei, nicht gleichzeitig die Wiederaufnahme für die Jahre 1994 bis 2000 zu verfügen, wobei der Bw. gleichzeitig berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 2001 vorlegte.

Mit selber Eingabe vom 30. Oktober 2003 beantragte der Bw., die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 2000 auf Basis der neu eingereichten Erklärungen festzusetzen (Eventualbegehren). Die Verjährung der Jahre 1994 bis 1998 könne noch nicht eingetreten sein, da die Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre erst am 17. Juli 2000 für endgültig erklärt worden seien.

In den berichtigen Umsatzsteuererklärungen wurden folgende Vorsteuerbeträge geltend gemacht (in S):

1994	63.474,01
1995	44.025,03
1996	27.021,30
1997	14.788,86
1998	20.778,00
1999	36.959,86
2000	36.371,41

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2001 wurde u.a. darauf verwiesen, dass das in den Jahren 1994 bis 2001 errichtete Einfamilienhaus ab dem Jahr 2001 im Ausmaß von 18,6 % der Gesamtfläche betrieblich genutzt werde. Die Absicht

einer künftigen Vermietung sei im gegenständlichen Fall nicht festgestanden, sodass ein Vorsteuerabzug für die Jahre 1994 bis 2000 nicht in Betracht komme.

Im Vorlageantrag ergänzte der Bw., dass die amtswegige Wiederaufnahme zwecks Aberkennung von Vorsteuern unzulässig sei, wenn die Wiederaufnahme für das Jahr, in welchem der Vorsteuerabzug zustehe, unterbleibe.

Mit Berufungsentscheidung vom 7. Juli 2006, RV/0631-W/05, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung sowohl betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 als auch betreffend Umsatzsteuer 2001 als unbegründet ab. Das Finanzamt habe aus vom Bw. mit Eingabe vom 10. September 2003 vorgelegten Unterlagen erstmals davon Kenntnis erlangt, dass in den im Jahr 2001 mit dem Betrag von S 194.849,27 geltend gemachten Vorsteuern zum Großteil Vorsteuern enthalten seien, die aus Rechnungen der Jahre 1994 bis 2000 stammten und daher keine Zweifel bestünden, dass ein tauglicher Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige Wiederaufnahme vorliege. Berufungsgegenstand sei ausschließlich das Jahr 2001, weshalb keine Aussagen für die Zeiträume 1994 bis 2000 zu treffen seien und daher auch keine Vorsteuerbeträge mit Rechnungen aus den Jahren vor 2001 anzuerkennen waren.

Die Behandlung der gegen vorerwähnte Berufungsentscheidung erhobenen Beschwerde hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 26. Februar 2007, B 1385/06, abgelehnt. In der Begründung führt der Verfassungsgerichtshof aus, soweit die Beschwerde insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als unter Berufung auf die Erkenntnisse vom 5. März 1988, B 70/87, VfSlg. 11.635, und vom 8. Oktober 1990, B 181/89, VfSlg. 12.484, eine gleichheitswidrige Anwendung der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO behauptet werde, lasse das Vorbringen angesichts der im vorliegenden Fall gegebenen unterschiedlichen Sachlage die behauptete Rechtsverletzung als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. Mit Beschluss vom 16. April 2007 hat der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat mit **Erkenntnis** vom 22. April 2009, Zl. 2007/15/0091, das Jahr 2001 betreffend die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass es unbestritten ist, dass der Bw. in der Umsatzsteuererklärung 2001 Beträge als Vorsteuern geltend gemacht hat, die in diesem Jahr nicht hätten geltend gemacht werden dürfen. Vielmehr sei die Geltendmachung von Vorsteuern in den Vorjahren aus im Einflussbereich des Bw. liegenden Gründen unterblieben. Gesetzt den Fall, für die in den Jahren 1994 bis 2000 anfallenden Umsatzsteuern habe für jene Jahre die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestanden, wäre es dem Bw. unbenommen gewesen, diese für jene Jahre geltend zu machen.

2) Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 1994 – 2000:

Unter Bedachtnahme auf die gleichzeitig vorgelegten berichtigten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 2000 wertete das Finanzamt die unter Punkt 1 erwähnte Berufung vom 30. Oktober 2003 (gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001) auch als Antrag auf Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 bis 2000.

In einem **Mängelbehebungsauftrages** des Finanzamtes vom 20. Juli 2006 wurde der Bw. aufgefordert, die angeführten Mängel gemäß § 303a BAO zu beheben:

*„- Es fehlt die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird.
- Es fehlen die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind.
- Es fehlen die Angaben, die bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.“*

Dazu führte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben** vom 30. August 2006 Folgendes aus:

„Mit Bescheiden vom 30.9.2003 wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2001 gemäß § 303 Abs. 4 wieder aufgenommen und ein geänderter Umsatzsteuerbescheid 2001 erlassen. Gegen beide Bescheide wurde das Rechtsmittel der Berufung ergriffen, da nur das Verfahren für das Jahr 2001 aufgenommen wurde und nicht auch für die Jahre 1994 bis 2000. Dabei wurde ausdrücklich darauf Bezug genommen, dass das Unterbleiben einer gleichzeitigen amtswegigen Wiederaufnahme für die Jahre davor (1994 bis 2000), in denen der Vorsteuerabzug zusteht, gesetzwidrig sei. Ausdrücklich zitiert wurden die Erkenntnisse des VfGH vom 5.3.1988, B 70/87, und 8.10.1990, B 181/89. Diese Erkenntnisse finden auch ihren Niederschlag in den Umsatzsteuerrichtlinien RZ 1829 und neuerdings im Erlass des BMF vom 14.6.2006, verlautbart im AÖFV 89. Stück vom 21.8.2006.

Dieser Antrag ist rechtzeitig, da die Berufung vom 30.10.2003 innerhalb der Berufungsfrist nach Zustellung der Bescheide vom 30.9.2003, in denen die neuen Tatsachen meiner Mandantschaft (und mir) bekannt geworden sind, eingebracht wurde und sohin die Dreimonatsfrist gemäß § 303 BAO eingehalten wurde.

Meine Mandantschaft trifft aus diesem Grund kein wie immer geartetes Verschulden, jedenfalls kein grobes Verschulden, dass diese neuen Tatsachen nicht früher geltend gemacht werden konnten. Für meine Mandantschaft war erst mit Zustellung der erwähnten Bescheide vom 30.9.2003 erkennbar, dass die Abgabenbehörde die Notwendigkeit der Einleitung der Wiederaufnahmeverfahren der Jahre 1994 bis 2001 ablehnt und nur das Verfahren für das Jahr 2001 wieder aufnahm.

Nicht unerwähnt soll allerdings bleiben, dass mit der Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO

jedenfalls auch auf die Wiederaufnahme der Verfahren für die Zeit von 1994 bis 2000, insgesamt sohin für den Zeitraum von 1994 bis 2001 bestanden wurde. Sollte daher der mit dem Vorhalt des Finanzamtes A (auch) das Wiederaufnahmeverfahren von Amts wegen für den Zeitraum 1994 bis 2000 in Erwägung gezogen werden, so entspricht dies zwar der Sach- und Rechtslage, es muss allerdings das Finanzamt A darauf aufmerksam gemacht werden, dass zwischenzeitig gegen die Berufungserledigung des Unabhängigen Finanzsenat vom 7.7.2006, die der Berufung nicht Folge gab und sohin den Rechtsstandpunkt des Finanzamtes A teilte, eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof eingebracht wurde. Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte des öffentlichen Rechts sind die Abgabenbehörden nicht berechtigt, nach Erhebung von Beschwerden an den Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshof die ergangenen Berufungsbescheide zu korrigieren. Allerdings würde eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Zeitraum 1994 bis 2000 möglich sein (und auch rechtens) und es käme möglicherweise – vorbehaltlich der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes – zu einer Klaglosstellung, was jedenfalls mit einer Kostenbelastung der belangten Behörde verbunden wäre.“

Der vom Finanzamt als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 2000 gewertete Schriftsatz wurde mit streitgegenständlichem **Bescheid** vom 7. September 2006 abgewiesen und begründend ausgeführt: „...Nach der Rechtsprechung des VwGH zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG ist eine Erbringung von Leistungen vorerst nicht erforderlich. Bereits die Absicht, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, macht den Steuerpflichtigen zum Unternehmer (und nicht erst die Umsatztätigkeit gegen Entgelt). Der Steuerpflichtige muss jedoch der Behörde seine Absicht, steuerbare Umsätze vorzubereiten, durch objektive Nachweise belegen. Der Nachweis kann durch Art und Umfang seiner Leistungsbezüge (Investitionen, Vorbereitungshandlungen) geführt werden, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Sie sind als objektive Beweisanzeichen für die Absicht zu würdigen, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-RI. aufzunehmen (vgl. UFS Wien vom 7.6.2005, GZ. RV/3500-W/02 und die dort zitierte Literatur). Erforderlich ist somit, dass die beabsichtigte Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies auch nach außen in Erscheinung tritt (VwGH 30.9.1998, 96/13/0211). Dies gilt nach Auffassung des Finanzamtes sowohl für Abgabepflichtige, welche bisher nicht unternehmerisch tätig waren als auch für Unternehmer, welche eine weitere unternehmerische Tätigkeit planen. Maßgebend ist, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (Ruppe, UStG 1994, § 2 Tz. 134). Ob (die Unternehmereigenschaft begründende)

Vorbereitungstätigkeit anzunehmen ist, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet. Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist eine Tatfrage, hinsichtlich der die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen und im Zeitpunkt der Tätigkeit zu entscheiden ist.

Der Antragsteller hat in den Jahren ab 1994 ein Einfamilienhaus errichten lassen. Fraglich ist nun, welche Vorbereitungshandlungen vom Antragsteller hinsichtlich einer beabsichtigten Vermietung eines Kellerraumes und eines Raumes im Erdgeschoß im Zeitpunkt der Tätigkeit der Professionisten, die sein Einfamilienhaus errichteten, gesetzt wurden, die die Unternehmereigenschaft des Antragstellers auch im Zusammenhang mit der künftigen Nutzung des Einfamilienhauses bereits in diesem Zeitpunkt begründen würden. Die Leistungserbringung für das Unternehmen ist unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) des Antragstellers. In der Errichtung eines Einfamilienhauses allein kann eine solche Vorbereitungshandlung des Antragstellers nicht erblickt werden, da ein Einfamilienhaus zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses dient, also für private Zwecke geeignet ist.

Bei der Errichtung von Wohnraum, der sowohl privat verwendet wie auch vermietet wird, muss, damit der Vorsteuerabzug vor der Erzielung von Einnahmen gewährt werden kann, die Vermietungsabsicht aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Durch Vorbereitungshandlungen wird eine (künftige) Erzielung von Einnahmen, also die entgeltliche Leistungserbringung, vorbereitet.

Im streitgegenständlichen Fall ist das Grundstück zwar ab dem Jahre 1994 bebaut worden, es liegen jedoch keine erkennbaren Umstände vor, die die Absicht des Bw. zur unternehmerischen Tätigkeit (Vermietung) im Zeitpunkt der Bautätigkeit bestätigen würden. Die Bezeichnung als „Keller“ und „Büro“ in den Bauplänen kann nicht als Indiz für eine beabsichtigte Vermietung gewertet werden, da derartige Bezeichnungen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch in Bauplänen rein zur privaten Nutzung bestimmter Wohnobjekt verwendet werden. Es wurde vom Antragsteller darüber hinaus auch gar nicht behauptet, dass schon die Planung des Einfamilienhauses so vorgenommen wurde, dass dort Räume vermietet werden sollen. Bei einer anderen Sichtweise wäre darüber hinaus wenig verständlich, weshalb die Vorsteuern nicht von Anfang an geltend gemacht wurden. Da der Antragsteller keine Umstände für eine ernsthaft in den Jahren 1994 bis 2000 geplante Vermietung bekannt gegeben hat, kann das Finanzamt nur davon ausgehen, dass 1994 bis 2000 noch keine Vorbereitungshandlungen getroffen wurden.

In der bereits zitierten Entscheidung des UFS Wien vom 7.6.2005, GZ. RV/3500-W/02 führt dieser in rechtlicher Hinsicht (wörtlich bzw. sinngemäß) weiter aus: Auch der Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 11.7.1991, C-97/90 („Lennartz“) kann im vorliegenden Fall nicht zum Erfolg verhelfen, da auch nach Art. 17 Abs. 1 der 6. EG-RI. das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon abhängt, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handelt. Kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit iS von Art. 4 der 6. EG-RI., sondern für seinen privaten Zweck verwendet. In Punkt 10 dieses Urteils wird etwa ausgeführt, dass ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände für private Zwecke erwirbt, nicht die in den Art. 18 und 22 der 6. EG-RI. aufgestellten Verwaltungs- und Buchführungserfordernisse für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllen kann. Die Bautätigkeit des Bw. ist eine private Handlung. Die Errichtung eines Einfamilienhauses dient der Schaffung von privatem Wohnraum. Würde man es zulassen, dass durch die Fassung des Unternehmerentschlusses aus bereits vorher vorgenommenen privaten Handlungen Vorbereitungshandlungen und damit unternehmerische Handlungen werden, könnte man durch diese Rückwirkung des Unternehmerentschlusses eine Umgehung des nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Einlagentatbestandes erreichen: Privat angeschaffte Gegenstände würden durch die Rückbeziehung des Unternehmerentschlusses bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung zu unternehmerischen Gegenständen werden, sodass sie nicht von der Privatsphäre in die unternehmerische Sphäre hinüberwandern müssten. Das EuGH-Urteil („Lennartz“) bestätigt auch, dass für Einlagen aus der nichtunternehmerischen Sphäre der Vorsteuerabzug nachträglich nicht zusteht. Auch das EuGH-Urteil vom 14. Februar 1985, C-268/83 („Rompelman“) führt aus, dass derjenige, der einen Vorsteuerabzug vornimmt, nachzuweisen hat, dass die Voraussetzungen hierfür gegeben sind und insbesondere dass er Steuerpflichtiger ist. Art. 4 Abs. 1 6. EG-RI. steht daher dem nicht entgegen, dass die Abgabenverwaltung objektive Belege für die erklärte Nutzungsabsicht, z.B: den Nachweis der besonderen Eignung der zu errichtenden Räumlichkeiten für eine Vermietung, verlangt (Ende des Zitats).

Die beantragten Vorsteuern können daher für die Jahre 1994 bis 2000 nicht gewährt werden, da eine anteilige Leistungserbringung der Bauleistungen für das Unternehmen des Antragstellers im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses in E. nicht erkennbar sind. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Antragsteller bereits ab 1990 in seinem Eigentum befindliche Räumlichkeiten in Wien, C.straße, an die nunmehrige Mieterin in E. vermietete.

Die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren waren daher abzuweisen, da die Kenntnis der Umstände (Errichtung eines Einfamilienhauses, welches ab 2001 anteilig vermietet wurde) allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keine im Spruch anders

lautende Bescheide herbeigeführt hätte. Im Hinblick auf die dargestellte materiellrechtliche Situation ist ein Eingehen auf die Frage der Rechtzeitigkeit der Wiederaufnahmeanträge und auf das Verschulden nicht erforderlich.“

In der dagegen eingebrachten **Berufung** vom 6. Oktober 2006 führte der steuerliche Vertreter aus, dass über seinen Antrag bereits vom UFS mittels Berufungsentscheidung vom 7. Juli 2006 – wenn auch rechtsirrig – entschieden worden sei. Es müsse daher eingewandt werden, dass die Rechtssache bereits entschieden sei und der angefochtene Bescheid vom 7. September 2006 der Kassation verfallen sei.

Unter dem Blickwinkel einer nicht amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens werde eingewandt, dass selbst der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung nicht das Vorliegen von Aufwendungen, die als Vorsteuern geltend gemacht werden könnten, sowie das Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Bw. bestreite.

Die im angefochtenen Bescheid angeführte Begründung des Finanzamtes sei rechtlich verfehlt, da sie sich allein mit der Frage, ob die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen, auseinandersetze, deren Überlegungen nicht für die Gewährung einer Wiederaufnahme maßgebend sei. Als Kriterien für eine Wiederaufnahme seien die §§ 303ff BAO heranzuziehen. Obwohl für die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht relevant, habe der Bw. von Anbeginn die Absicht gehabt, die angeführten Räumlichkeiten des Einfamilienhauses unternehmerisch zu nutzen. Das bereits im Einreichplan ausgewiesene Büro sei deutlich abseits vom Wohnungsverband situiert worden, um Störungen der Privatsphäre durch die Tätigkeiten im Ziviltechnikerbüro zu vermeiden. Weiters seien für das Labor spezielle Stromleitungen eingebaut worden, die eine Spannung von 400 Volt aufweisen. Auch das Sicherheitssystem sei entsprechend dimensioniert worden, was für private Zwecke nicht nur unüblich, sondern auch nicht zulässig sei.

Es werde daher die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1994 bis 2000 und eine Festsetzung der Umsatzsteuer entsprechend der berechtigten Umsatzsteuererklärungen beantragt.

Weiters wurde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

Die am 13. April 2010 durchgeführte mündlichen Berufungsverhandlung wurde ohne Bw. bzw. steuerlichen Vertreter, die trotz ausgewiesener Ladung nicht erschienen sind, abgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Abweisung des am 30. Oktober 2003 gestellten Antrages auf Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 2000 zu Recht erfolgt ist.

Nach § 303 Abs. 1 BAO ist dem 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 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.

Weiter bestimmt Abs. 2 der zitierten Gesetzesbestimmung, dass 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 ist, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Der in § 303 Abs. 1 lit. b geregelte Fall wird auch als so genannter „Neuerungstatbestand“ bezeichnet.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Wesentlicher Unterschied zwischen einem Wiederaufnahmeverfahren auf Antrag einer Partei und einem amtswegigen Wiederaufnahmeverfahren ist das Verschuldensmoment im Bereich des Neuerungstatbestandes (bei der amtswegigen Wiederaufnahme spielt ein Verschulden am verspäteten Bekanntwerden nur im Rahmen der Ermessenserwägungen eine Rolle) bzw. die in Abs. 2 vorgesehene Frist von drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes (die amtswegige Wiederaufnahme ist durch die Verjährungsbestimmungen begrenzt).

Eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO schließt schon begrifflich den Antrag einer Partei aus. Wird ein solcher eingebracht, kommt ihm lediglich die Wirkung einer

(unverbindlichen) Anregung zu. Ein Rechtsanspruch auf – positive oder negative – Erledigung einer solchen Anregung besteht nicht.

Nach § 303a Abs. 1 BAO hat ein Wiederaufnahmeantrag 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;
- c. die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind;
- d. bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Der Parteienantrag auf Wiederaufnahme bedarf gemäß § 303a BAO sohin bestimmter Form- und Inhaltserfordernisse.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. in seiner Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2001 in einem Eventualbegehren einen Antrag auf Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 2000 gestellt, der unter den Aspekten des § 303 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 BAO geprüft wurde.

Im Wiederaufnahmeverfahren ist der Antragsteller behauptungs- und beweispflichtig. Beim Neuerungsstatbestand betrifft dies das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes, das Fehlen des Verschuldens und die Rechtzeitigkeit der Antragstellung (VwGH 28.6.1998, 88/14/0113).

Im streitgegenständlichen Verfahren hat der Bw. in einer Ergänzung zur Steuererklärung für das Jahr 2001 erstmalig Tatsachen und Beweismittel vorgebracht (Einreichplan vom Juni 1993, Aufstellung Herstellungskosten), die beim Erlassen der Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 2000 schon existiert haben, dem Finanzamt aber nicht bekannt waren.

Die Umsatzsteuerbescheide sind mit folgendem Datum erlassen worden:

	Erstbescheid mit vorläufiger Festsetzung	Endgültigerklärung	Erstbescheid
Umsatzsteuerbescheid 1994	13.06.1996	17.07.2000	
Umsatzsteuerbescheid 1995	02.06.1997	17.07.2000	
Umsatzsteuerbescheid 1996	18.06.1998	17.07.2000	
Umsatzsteuerbescheid 1997	14.04.1999	17.07.2000	
Umsatzsteuerbescheid 1998	03.04.2000	17.07.2000	
Umsatzsteuerbescheid 1999			10.04.2001
Umsatzsteuerbescheid 2000			14.11.2001

Ein Antrag auf Wiederaufnahme wurde am 3. November 2003 (Antrag vom 30. Oktober 2003) eingereicht.

Unstrittig ist, dass dem Bw. die Tatsache seines Hausbaues bei Eintritt der Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 2000 bekannt war und auch die mit dem der Steuererklärung für 2001 ergänzendem Anbringen vom 10. September 2003 vorgelegten Beweismittel (Einreichplan, Aufstellung Herstellungskosten) zu diesen Zeitpunkten bereits

existiert hatten. Weiters weist nichts darauf hin, was den Bw. daran gehindert hätte, die erforderlichen Unterlagen dem Finanzamt zeitgerecht vor der Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide vorzulegen.

Es steht jedenfalls fest, dass die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO am Tag des Einbringens des Wiederaufnahmeantrages (Antrag vom 30. Oktober 2003, eingelangt am 3. November 2003) bereits abgelaufen war.

Tatsächlich hat der Bw. seinen Antrag nicht auf diese Tatsachen und Beweismittel gestützt (Unterlagen zur Errichtung seines Wohnhauses), sondern auf die Tatsache, dass das Finanzamt lediglich eine Wiederaufnahme hinsichtlich der für das Jahr 2001 geltend gemachten Vorsteuern im Umsatzsteuerbescheid 2001 vornahm, was in weiterer Folge vom Bw. bzw. seinem steuerlichen Vertreter als neu hervorgekommen bezeichnet wurde (Mängelbehebung vom 30. August 2006). Was der Bw. „als neu hervorgekommen“ vorbringt, ist aber weder eine Tatsache noch ein Beweismittel, sondern betrifft die rechtliche Beurteilung von Tatsachen und Beweismitteln.

Tatsachen 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 (Ritz, BAO³, Tz 7ff und die dort zitierte Judikatur). Solche Tatsachen sind zB getätigte Ausgaben. Keine Tatsachen sind dagegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nachvorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die neu hervorkommen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (Ritz, Kommentar³ zur BAO, § 303 Tz 8, 13 und 14). Waren die Daten aber bekannt, oder hätten sie der Partei bei gehöriger Aufmerksamkeit bekannt sein müssen, dann können diese nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens Berücksichtigung finden. Aus der Aktenlage bzw. den vorliegenden Unterlagen geht klar hervor, dass dem Bw. die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Vorliegen eines Einreichplanes bekannt waren. Daraus folgt aber bereits, dass es sich um keine Tatsachen handelt, die später hervorgekommen sind (nova reperta). Dass die Gebäudeerrichtung gleichzeitig auch der unternehmerischen Nutzung diene, kann – unter Hinweis auf die im streitgegenständlichen abweisenden Bescheid vom 7. September 2006 dargelegten Gründe - erst ab dem Jahr 2001 als vorliegend angenommen werden.

Von einem nachträglichen Hervorkommen von Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, kann dann keine Rede sein, wenn die Partei wegen mangelnder Information über die Auswirkung einzelner Sachverhaltselemente, wegen unzutreffender rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes oder wegen Fehlbeurteilung der Gesetzeslage im vorangegangenen Verfahren die maßgebenden Tatsachen nicht vorgebracht hat. Die Folgen eines Rechtsirrtums können nicht durch einen Wiederaufnahmeantrag beseitigt werden (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038).

Die nachteiligen Folgen einer früheren, unzutreffenden Würdigung oder Wertung bzw. einer fehlerhaften, rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Das Wiederaufnahmeverfahren ist nicht geeignet, im Veranlagungsverfahren irrtümlich nicht geltend gemachte Vorsteuern nach Eintritt der Rechtskraft zum Abzug zu bringen.

Eine Partei, die im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit hatte, die ihr bekannten Tatsachen oder die ihr zur Verfügung stehenden Beweismittel vorzubringen, diese Gelegenheit aber zufolge Fehlbeurteilung oder aus mangelnder Obsorge versäumte, hat die Folgen daraus zu tragen und kann sich nicht auf diesen Wiederaufnahmegrund berufen (VwGH 21.12.1999, 99/14/00293; 22.10.1980, 695/80).

Da es im vorliegenden Fall bereits am Vorliegen geeigneter, neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel fehlte, war eine Beurteilung des Verschuldendsausmaßes des Bw. am verspäteten Vorbringen entbehrlich und dem Berufungsbegehren musste der Erfolg versagt bleiben. Im Übrigen wird – zur Vermeidung von Wiederholungen – auch auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid vom 7. September 2006 verwiesen.

Vollständigkeitshalber wird darauf hingewiesen, dass auch eine Anregung auf eine Wiederaufnahme von Amts wegen dem Bw. nicht zum Erfolg verhelfen vermag, da eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 305 Abs. 1 BAO in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt und im Ermessen dieser Behörde liegt. Ein Anspruch der Partei besteht nicht.

Wien, am 26. April 2010