



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/0436-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gstöttner, Ratzinger Gstöttner & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 1998 wurde beim Bw. für die Jahre 1994 bis 1996 eine Bp. – Auftragsbuch Bp Nr. – durchgeführt, wobei u.a. folgendes festgestellt wurde:

Tz.14 Vorsteuer Praxiskosten 1995 und 1996:

"Im Zuge der Errichtung eines Eigenheimes wurden Ordinationsräume im Privathaus des Abgabepflichtigen geschaffen. Die anteiligen Herstellungskosten für diese betrieblichen Räume wurden als Praxiskosten aktiviert. Die Eröffnung der Praxis für Orthopädie erfolgte im Dezember 1997.

Ab 1. Jänner 1997 sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt unecht steuerbefreit. Da die 1995 und 1996 angefallenen Errichtungskosten für die Praxis mit unecht befreiten Umsätzen im Zusammenhang stehen, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Der Abgabepflichtige hat in seinen Jahreserklärungen zwar angeführt, dass eine Inbetriebnahme der zu errichtenden Ordinationsräumlichkeiten jeweils im folgenden Jahr erfolgen werde. Diese Ankündigungen wurden aber nicht in die Tat umgesetzt, sodass aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens basierend auf die Angaben des Abgabepflichtigen der Bescheiderstellung unrichtige Sachverhaltselemente zugrunde gelegt worden sind. Erst im Zuge der Prüfung sind diese, der Abgabenbehörde vorerst nicht bekannte Tatsachen neu hervorgekommen, sodass ein Anwendungsfall des § 303 Abs. 4 vorliegt, zumal die Kenntnis dieser neu hervorgekommenen Umstände einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeiführt."

	1995	1996
Vorsteuerkürzung	S 41.465,66	S 14.403,39

Mit Bescheid vom 16. November 1998 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1995 aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind gem § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen, und mit gleichem Datum wurde ein neuer Umsatzsteuerbescheid erlassen, worin die Umsatzsteuer mit S 197.490,00 festgesetzt, und ein Gesamtbetrag der Vorsteuern in Höhe von –S 67.680,29 berücksichtigt worden sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. brachte gegen den Wiederaufnahmsbescheid gem § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 1995 das Rechtsmittel der Berufung ein.

In der Begründung führte er im wesentlichen aus, dass der Bw. für seine selbständige Tätigkeit als Arzt eine Praxis eröffnet hätte. Für bauliche Maßnahmen sei der Vorsteuerabzug

geltendgemacht worden. Nach alter Rechtslage würde der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs.1 Z1 – aufgrund der Tatsache, dass die Arztpraxis im Jahr 1996 eröffnet hätte werden sollen – zustehen. Dieser Tatbestand sei auch in der Beilage zu den Steuererklärungen 1995 offengelegt worden. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien nur Lieferungen und Leistungen, soweit sie der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 12 Abs. 3 Z 1). Dieser Sachverhalt würde zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung 1995 nicht zustehen. Mit der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 hätten an sich die Ärzte die seinerzeit für die zum 31. Dezember 1996 im Umlauf- und Anlagevermögen befindlichen Wirtschaftsgüter geltend gemachte Vorsteuer zu berichtigen. Erst durch die Umsatzsteuergesetzesnovelle 1996, welche im Herbst 1996 veröffentlicht worden sei, hätte sich die Rechtslage geändert.

Zum Zeitpunkt der Einreichung – 30. Juni 1996 - bzw. des Erlassens des Bescheides – 7. August 1996 - hätte die geänderte Rechtslage nicht berücksichtigt werden können. Eine Änderung der Rechtslage könne nicht auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung zurückwirken. Sie sei keine neue Tatsache.

Weiters sei in der Niederschrift – 2. September 1998 - über die Schlußbesprechung gem § 151 Abs. 3 BAO anlässlich einer Betriebsprüfung auf die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1995 verzichtet worden. Gem. § 88 BAO liefere die Niederschrift einen Beweis. Die Beweislast würde aber den treffen, der die Unrichtigkeit dieser Niederschrift behaupten würde.

Die Berufung wurde der Bp. zur Stellungnahme übermittelt. Aus der Stellungnahme der Bp. ist folgendes zu entnehmen:

"Der Bw. hat im Jahr 1993 mit der Errichtung eines Eigenheimes begonnen, in welchem eine Privatordination eingeplant war. Ab diesem Jahr wurden i.Z.m. der Ordination Vorsteuerbeträge geltend gemacht, wobei in der Steuererklärung im Jahr 1993 darauf hingewiesen wurde, dass im Jahr 1994 weitere Investitionen anfallen werden und im Jahr 1995 mit der Praxiseröffnung zu rechnen sei. Im Jahr 1994 hat er die Praxiseröffnung für den Herbst 1995 angekündigt und ab dem Jahr 1995 jeweils das nächste Jahr als Zeitpunkt der Praxiseröffnung angeführt, wobei es dann im Dezember 1997 endgültig zu der Praxiseröffnung gekommen ist.

Die im Jahr 1995 und 1996 angefallenen Vorsteuerbeträge wurden nicht anerkannt, weil sie im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen stehen, bei denen ein Vorsteuerabzug

ausgeschlossen ist. Diese Umsätze wurden ab dem Dezember 1997 ausgeführt, also zu einem Zeitpunkt, als die unechte Steuerbefreiung bereits in Kraft war.

In Streit steht nun das Jahr 1995, für das der Bw. vermeint, aufgrund der damals gültigen Gesetzeslage sei der Vorsteuerabzug jedenfalls möglich gewesen. Zum 31. Dezember 1996 wäre dann grundsätzlich eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen gewesen, wobei der Gesetzgeber letztlich von dieser Maßnahme abgesehen hat.

Dem Bw. wäre dann Recht zu geben, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut gehandelt hätte, welches er vor dem 1. Jänner 1997 zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet hätte. Ein solcher Sachverhalt liegt im gegenständlichen Streitfall aber nicht vor. Tatsächlich wurde das Wirtschaftsgut "Ordination" erst ab dem Dezember 1997 zur Ausführung von Umsätzen verwendet. Zu diesem Zeitpunkt war aber die unechte Steuerbefreiung bereits in Gültigkeit.

Aufgrund des Baufortschrittes, ersichtlich aus den im Arbeitsbogen abgelegten Sachkonten, ergibt sich, dass sich im Jahr 1995 und 1996 noch umfangreiche Bauarbeiten ergeben haben, sodass mit einer Praxiseröffnung im Jahr 1996 kaum gerechnet werden konnte. Auch lag eine Bewilligung zur Führung einer Praxis an diesem Standort in diesen Jahren nicht vor. Die Einrichtungsgegenstände für die Praxis wurden erst ab dem Jahr 1997 angeschafft.

Die Vorsteuern stehen damit eindeutig mit Umsätzen im Zusammenhang, welche unecht steuerbefreit sind und es war aus Sicht des Jahres 1995 mit der Erzielung von noch nicht unechtbefreiten Umsätzen im Jahr 1996 nicht zu rechnen.

Der die Umsatzsteuerbefreiung der ärztlichen Leistungen regelnde Gesetztestext einschließlich der Inkrafttretensbestimmung war zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits bekannt, sodass nicht von einer rückwirkenden Gesetzesauslegung gesprochen werden kann.

Was die Wiederaufnahme des Verfahrens für diese Jahr anlangt, wird auf die Begründung dafür in der Tz.14 des Bp.- Berichtes vom 29. September 1998 verwiesen. Ursprünglich wurde in der Niederschrift anlässlich der Schlußbesprechung davon ausgegangen, dass eine Wiederaufnahme nicht durchzuführen sei. Nachdem sich nachträglich die rechtliche Unrichtigkeit dieser Annahme herausgestellt hat, war eine Wiederaufnahme aufgrund der für den Prüfer verpflichtenden Regelungen in der Dienstanweisung Betriebsprüfung abweichend von der Niederschrift durchzuführen."

Aus der vom steuerlichen Vertreter des Bw. eingelangten Gegenäußerung geht ergänzend hervor, dass laut VwGH vom 30.9.1998 (96/13/0211) es zur Begründung der

Unternehmereigenschaft nicht erforderlich sei, "dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei nicht an."

Laut VwGH vom 02.07.2002, 2001/14/0153 komme es für den Vorsteuerabzug auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Lieferung an: "Ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreie Umsätze verwendet werden, ist nämlich anhand des wirtschaftlichen Zusammenhanges im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Erbringung der Leistung an den Unternehmer zu beurteilen."

Das im Jahr 1996 (und somit auch in den Vorjahren) entstandene Recht auf Vorsteuerabzug gehe nicht dadurch verloren, dass die ärztlichen Leistungen, zu deren Ausführung die Gegenstände dienen, ab dem 01. Jänner des Folgejahres von der Umsatzsteuer befreit seien. Der ab 01. Jänner 1997 gegebene Zusammenhang mit den steuerbefreiten Umsätzen aus der ärztlichen Tätigkeit führe vielmehr zu einer Änderung der Verhältnisse. Eine Vorsteuerberichtigung sei jedoch in Folge der Sonderregelung des Artikel XIV 3 BGBl. 21/1995 ausgeschlossen.

Zur Aussage, "dass mit der Praxiseröffnung im Jahr 1996 kaum gerechnet werden konnte", werde auf den beiliegenden Meldezettel vom Juli 1996 verwiesen.

Zur Äußerung, "dass eine Bewilligung zur Führung einer Praxis an diesem Standort in diesen Jahren nicht vorlag", werde auf die Bewilligung zur Führung einer Privatordination vom Amt der o.ö. Landesregierung vom 30. März 1994 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 29 Abs 5 UStG 1994 besagt:

§ 6 Abs. 1 Z 18 bis 22 ist erst auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführt werden. Dasselbe gilt für § 6 Abs. 1 Z 25, soweit es sich um in § 6 Abs. 1 Z 18 genannte Leistungen handelt.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. zulässig, wenn Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist dabei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 8.3.1994, 90/14/0192). Es muß somit aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträgliche Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen oder Beweismitteln ist nach dem Wissensstand des Finanzamtes aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (Stoll, BAO Kommentar, Band 3, S 2935ff).

Wenn der Bw. behauptet "erst durch die Umsatzsteuergesetzesnovelle 1996, welche im Herbst 1996 veröffentlicht wurde, hatte sich die Rechtslage geändert und zum Zeitpunkt der Einreichung (30. Juni 1996) bzw. des Erlassens des Bescheides konnte die geänderte Rechtslage nicht berücksichtigt werden, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Notwendigkeit zur innerstaatlichen Neuregelung der ärztlichen Umsätze im Beitritt Österreichs zur Europäischen Union (1.1.1995) begründet lag, wobei im Zuge der Beitrittsverhandlungen jenes in der Bestimmung des § 29 Abs 5 UStG 1994 normierte Zugeständnis, wonach die Qualifizierung der Entgelte als "von der Umsatzsteuer unecht befreit" erst auf nach dem 31.12.1996 ausgeführte Umsätze Platz greift, erwirkt werden konnte.

Dabei wurde im UStG 1994 unter dem § 29 Abs 5 besondere Zeitpunkte des Inkrafttretens für bestimmte Normen – im konkreten Fall für die Ärzte § 6 Abs 1 Z 19 UStG – besonderes geregelt.

Im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung bzw. auch schon des Erlassens des Bescheides war § 29 Abs 5 UStG 1994 in Geltung. Und zu diesem Zeitpunkt konnte der Bw. sicherlich schon abschätzen, ob die Praxis im Jahr 1996 eröffnet wird oder nicht.

Eine Änderung der Rechtslage - d.h. eine Umsatzsteuergesetzesnovelle 1996– wie sie vom steuerlichen Vertreter des Bw. behauptet wird - hat es nicht gegeben, sodass in dieser Behauptung keine Rechtfertigung gesehen werden kann, um das Verfahren im gegenständlichen Fall nicht wiederaufzunehmen.

Diese Behauptung seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. wird somit nur als Schutzbehauptung gewertet.

Dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt ist, zeigt sich daraus, dass im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die Praxis nicht im Jahr 1996 sondern erst im

Jahr 1997 – dies wurde vom Bw. auch nie bestritten - eröffnet wurde, und daher nur mit unecht befreiten Umsätzen in Zusammenhang stand.

In Kenntnis dieses neuen Sachverhaltes wären die Vorsteuerbeträge nicht anerkannt worden, weil sie in Zusammenhang mit unechtbefreiten Umsätzen gestanden sind bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist.

Zu berücksichtigen ist überdies, dass beim Anlagevermögen – Praxis - hinsichtlich der Frage des Vorsteuerabzuges auf die erstmalige Inverwendungnahme abgestellt wird.

Im Falle der Praxiseröffnung nach dem 31. Dezember 1996 ist für die Frage der Berechtigung des Vorsteuerabzuges für Leistungen, die vor dem 1. Jänner 1997 in Anspruch genommen wurden, der Konnex zu den nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführten Umsätzen herzustellen. Ein Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Vorleistungen ist daher nicht zulässig.

Eine Behauptung von seiten des Bw. dahingehend, dass das zuständige Finanzamt von der Praxiseröffnung im Jahr 1997 gewußt hatte bzw. dass die Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit nicht unechtbefreiten Umsätzen gestanden sind, und somit keine neu hervorgekommen Tatsachen sind, wurde nicht aufgestellt.

Abgesehen davon stünde selbst ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen im Erstverfahren einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 4. BAO nicht entgegen, da für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich ist, ob die neuen Umstände im Erstverfahren unverschuldet unberücksichtigt geblieben sind oder ob jemanden hieran ein Verschulden getroffen hat.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. hinsichtlich der Aussage der Bp. "dass mit der Praxiseröffnung im Jahr 1996 kaum gerechnet werden konnte" auf den beiliegenden Meldezettel vom 22. Juli 1996 verweist, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Bw. zwar seinen Hauptwohnsitz am Kronbergweg mit 22. Juli 1996 begründet hat, es aber daraus nicht abgeleitet werden kann, dass gleichzeitig an dieser Adresse auch die Praxis eröffnet wurde und somit das Wirtschaftsgut "Ordination" vor dem 1. Jänner 1997 tatsächlich als Anlagevermögen verwendet wurde.

Es wurde von Seiten des Bw. auch nicht aufgezeigt, dass – aufgrund der Feststellungen der Bp. - trotz vorliegender umfangreicher Bauarbeiten eine Eröffnung der Praxis vor dem 1. Jänner 1997 überhaupt möglich war.

Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang auch zu erwähnen, dass die Einrichtungsgegenstände für die Praxis erst im Jahr 1997 angeschafft wurden. Aus diesem

Umstand heraus ergibt sich schon von selbst, dass eine Eröffnung der Praxis bis 31. Dezember 1996 nicht möglich war, bzw. von seiten des Bw. auch gar nicht geplant war.

Zwar geht aus dem vom Bw. vorgelegten Schreiben vom 30. März 1994 der o.ö. Landesregierung hervor, dass eine Nebenbeschäftigung im Ausmaß von 2 Wochenstunden, befristet auf die Dauer von 5 Jahren ab Praxiseröffnung bewilligt wurde, doch ist daraus nicht ersichtlich, dass die Praxis bereits eröffnet wurde.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. in der Gegenäußerung vom 18. August 2003 behauptet "dass im Jahr 1996 und somit auch in den Vorjahren entstandene Recht auf Vorsteuerabzug geht nicht dadurch verloren, dass die ärztlichen Leistungen, zu deren Ausführung die Gegenstände dienen, ab dem 01. Jänner des Folgejahres von der Umsatzsteuer befreit sind und der ab 01. Jänner 1997 gegebene Zusammenhang mit den steuerbefreiten Umsätzen aus der ärztlichen Tätigkeit vielmehr zu einer Änderung der Verhältnisse führt, sodass eine Vorsteuerberichtigung jedoch in Folge der Sonderregelung des Art XIV 3 BGBl. 21/1995 ausgeschlossen ist so zeigt er damit nicht auf, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt ist.

Dem Argument ist nämlich entgegenzuhalten, dass der Art XIV Z 3 des Bundesgesetz BGBl. 1995/21 im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommt. Denn in Bezug auf das Anlagevermögen lässt sich festhalten, dass die Ausnahme von der (anteiligen) Nachversteuerung geltend gemachter respektive vom Unternehmer konsumierter Vorsteuerbeträge selbstverständlich nur dann Platz greift, wenn die Praxis vor dem 1. Jänner 1997 tatsächlich als Anlagevermögen verwendet wurde. Und dies ist definitiv nicht der Fall.

Denn bei einer Verwendung ab dem 1. Jänner 1997 steht die Verwendung der Praxis mit der Erzielung unechtsbefreiter Umsätze in Zusammenhang, sodass auch die im § 12 Abs 10 UStG 1994 angesprochene Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse nicht Platz greift.

Wenn der Bw. in der Berufung vom 11. Dezember 1998 behauptet, dass "in einer Niederschrift - 2. September 1998 - über die Schlußbesprechung gem § 151 Abs 3 BAO anlässlich einer Bp. auf Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1995 verzichtet wurde", so entbehrt dies jeder rechtlichen Grundlage. Aus dem Wortlaut selbst "aufgrund des Steuerberatereinwands, dass für 1994 und 1995 nicht genügend Wiederaufnahmsgründe vorliegen erfolgt eine Wiederaufnahme nur für das Jahr 1996" kann ein Verzicht der Behörde nicht abgeleitet werden. Eine von den Organwaltern bei einer Betriebsprüfung geäußerte Rechtsauffassung kann prinzipiell weder als verbindliche Auffassung dem Abgabepflichtigen

gegenüber gewertet werden, noch auch die Bescheidbehörde bei Gestaltung der Bescheide binden (Stoll, BAO Kommentar, Band 2, S 1303).

Die Beweiskraft, wie sie mit öffentlichen Urkunden zu verbinden ist, reicht aber nicht so weit, dass mit der Beurkundung die Bezeugung der Richtigkeit des Erklärten, Ausgesagten, Mitgeteilten verbunden wäre und die Überprüfung der Richtigkeit des Inhaltes der Angaben unzulässig wäre oder sich erübrigen würde (Stoll, BAO Kommentar, Band 1, S 883).

Hinsichtlich des Grundsatzes von Treu und Glauben ist folgendes anzumerken:

Dieser hat an sich auch im Abgabeverfahren Geltung. Er hat jedoch dort seine Grenze, wo die gesetzlichen Vorschriften ein besonderes Verhalten, sei es der Behörde, sei es der Partei, fordern. In einem Abgehen von einer früheren, wenn auch ständigen Verwaltungsübung oder von einer vor dem als maßgebend angesehenen Rechtsauffassung kann kein Verstoß gegen Treu und Glauben erblickt werden. Der Grundsatz besteht auch nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Behörde unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Behörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt, oder wenn etwa das Ergebnis einer Betriebsprüfung den Abgabepflichtigen dazu veranlaßt hat, unter Anerkennung der Auffassung der Behörde von ihm bereits erhobene Rechtsmittel zurückzuziehen (VwGH vom 1.12.1987, . 86/16/0122; usw.). Derartige besondere Umstände wurden aber von seiten der steuerlichen Vertretung des Bw. nicht behauptet, sodass eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben im gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

Die gesetzlich normierten tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen waren somit gegeben.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass lediglich der Bescheid über die Wiederaufnahme mit Berufung angefochten worden ist. Der (wiederaufgenommene) Umsatzsteuerbescheid vom 16. November 1998 ist daher bereits in Rechtskraft erwachsen.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, 24. September 2003