



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 12

GZ. RV/3274-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E**** GmbH, nnnn A.-Ort, vertreten durch StB, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend die Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine GmbH (idF kurz Bw). Mit Schreiben vom 4.4.2011 stellte sie den Antrag, das Verfahren betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wiederaufzunehmen. Der Umsatzsteuerbescheid datiert vom 3.2.2010.

Zur Begründung führte die Bw aus:

„Die ... (Bw) ist kollektivvertraglich verpflichtet, ihren Arbeitern und Angestellten Taggelder auszuzahlen. Für diese Taggelder steht gem. § 13 UStG Vorsteuer in Höhe von 10% zu. Diese Taggelder und die Diäten werden in der ... (Bw) über die Lohnverrechnung abgerechnet, da diese auch am Lohnkonto der jeweiligen Dienstnehmer zu erfassen sind. Die Lohnverrechnung wird dann automatisch über eine Schnittstelle in die Buchhaltung übernommen.“

Mitte des Jahres 2004 erfolgte eine überstürzte vollkommene Neuregelung der Taggelder im Bereich des Bauarbeiterkollektivvertrages, wobei zum Zeitpunkt der Einführung des Taggeldes noch nicht klar war, ob diese als Lohnersatz oder tatsächlich als vorsteuerabzugsberechtigte Diäten zu werten war. Somit wurde die neue Lohnart Taggelder in der P**** GmbH, (hier wurde bis zum Jahr 2011 die Buchhaltung und die Lohnverrechnung der ... [Bw]

durchgeführt) im Jahr 2004 ohne Vorsteuerabzug angelegt und die Schnittstelle für die Überleitung ohne Vorsteuer programmiert. Erst im Zuge der darauffolgenden Klarstellungen und Erläuterungen zum Taggeld im Baugewerbe hat sich herausgestellt, dass auch für dieses der Vorsteuerabzug gem § 13 UStG zusteht, die Lohnart und die Schnittstellenüberleitung wurden aber diesbezüglich vom Softwarehersteller nicht angepasst.

Somit wurden für das Jahr 2008 Vorsteuern aus Taggeldern in der Höhe von € 10.630,40 und Vorsteuern für die Diäten Vertreter in der Höhe von € 920,80 nicht geltend gemacht.

Da im § 13 UStG ausdrücklich der Vorsteuerabzug für Reisekosten vorgesehen ist, erweist sich der Umsatzsteuerbescheid für 2008 als nicht richtig. Wir beantragen daher, die Vorsteuer für die Taggelder zu gewähren und die Umsatzsteuer für 2008 gemäß beiliegender berichtigter Umsatzsteuererklärung 2008 festzusetzen.

Ausdrücklich festgehalten wird in diesem Zusammenhang, dass der Vorsteuerabzug gem § 13 UStG auf alle Fälle zugestanden wäre und auch begehrt wird, und handelt es sich nach Expertenmeinung hier nicht um ein Wahlrecht hinsichtlich Vorsteuerabzug für die Reisekosten sondern ist die im § 13 UStG vorgesehene Kannbestimmung so zu werten, dass sich der Unternehmer trotz des Umstandes, dass keine ordnungsmäßige Rechnung gem § 12 UStG für den Vorsteuerabzug vorliegt, die Vorsteuer geltend machen kann, nicht jedoch auf den Umstand, dass der Unternehmer das Wahlrecht zum Vorsteuerabzug hat, denn für diesen Fall müsste ein formales Wahlrecht vorliegen, das heißt, der Unternehmer müsste irgendwo die Möglichkeit haben, ‚etwas anzukreuzen‘ um sein Wahlrecht auszuüben (siehe Verzicht auf Kleinunternehmerregelung, etc).

Wir beantragen daher die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2008 und die Berücksichtigung der Vorsteuer für Taggelder und Diäten in der Höhe von € 11.551,20.“

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 29.8.2011 ab. Zur Begründung führte es aus:

„Gemäß § 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 ua Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Nach ständiger Rechtsprechung sind Wiederaufnahmegründe nur im Zeitpunkt der Bescheid-erlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Derartige Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Die Tatsache, dass Dienstreisen der Dienstnehmer durchgeführt wurden und diesbezüglich (Reise)kosten angefallen sind, ist offensichtlich – die Kosten wurden auch dementsprechend in die bezughabenden Erklärungen aufgenommen. Daher kann diesbezüglich keinesfalls von einer neuen Tatsache ausgegangen werden.

Zu den Ausführungen im Antrag hinsichtlich des Zustandekommens der Nichtgeltendmachung der Vorsteuern, der rechtlichen Entwicklung sowie Beurteilung der Bestimmung des § 13 UStG wird angemerkt, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (ua 96/15/0148 vom 19.11.1998) neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen – gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der

Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen wurden – keine geeigneten Wiederaufnahmegründe darstellen.

Die nachteiligen Folgen des Versäumnisses der Geltendmachung des Rechtes auf Vorsteuerabzug – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich somit bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.“

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung. Die Bw bringt darin vor:

„...., dass die Absetzbarkeit von Diäten als Betriebsausgaben im Wiederaufnahmeantrag niemals begeht wurde, da ansonsten ein Antrag auf Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer für die entsprechenden Jahre zu stellen gewesen wäre. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde hinsichtlich der Nichtgeltend gemachten Vorsteuer begeht. Somit geht diese Begründung für die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages ins Leere, da die Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer nicht beantragt wurde, und auch nicht behauptet wurde, dass die Tatsache neu hervorgekommen wäre, dass Diäten zu bezahlen gewesen wären [Anm: Hervorhebung durch den UFS].

Auch wurde im Antrag auf Wiederaufnahme nicht erklärt, dass später neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen vorgelegen sind, die eine Wiederaufnahme begründen würden, womit auch diese Bescheidbegründung für uns nicht nachvollziehbar ist.

Es wurden lediglich die Umstände klargemacht, warum ohne grobes Verschulden der Partei der Vorsteuerabzug für die Reisekosten, der ohne Zweifel gemäß § 13 UStG zugestanden wäre, nicht geltend gemacht wurde.

Hierzu ist anzumerken, dass entgegen den Bedenken der Behörde die ‚kann-Bestimmung‘ des § 13 UStG nicht darauf zu beziehen ist, dass der Unternehmer ein Wahlrecht hätte sich die Vorsteuer abzuziehen – wie beispielsweise beim Wahlrecht zur Inanspruchnahme des Verzichtes auf die Kleinunternehmerregelung – sondern auf den Umstand, dass sich der Unternehmer – obwohl keine ordnungsgemäße Rechnung gemäß § 12 UStG vorliegt – die Vorsteuer aufgrund anderer geeigneter Aufzeichnungen abziehen KANN. Es muss also diesbezüglich keine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegen, der Unternehmer darf sich aber trotzdem dafür die Vorsteuer abziehen.

Laut § 303 Abs 1 ist für die Wiederaufnahme ausschlaggebend, ob die Kenntnis der Umstände seinerzeit einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Abgabenbehörde wird dem Antragsteller wohl zustimmen, dass ein zusätzlicher – dem Abgabepflichtigen zustehender – Vorsteuerabzug in der Höhe von € 11.551,20 sehr wohl zu einem anders lautenden Umsatzsteuerbescheid geführt hätte.

Es wurde auch im Antrag auf Wiederaufnahme nicht ausgeführt, dass – siehe Bescheidbegründung – ‚neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen – gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden‘ vorgelegen wären.

Es wurde lediglich ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Anlage der neuen Lohnart – und der überstürzten Einführung der neuen Taggeldregelungen im Baugewerbe – noch nicht bekannt war, ob diese Lohnart als Lohnersatz oder als vorsteuerabzugsberechtigte Diäten zu werten wären.

Zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses und auch der Umsatzsteuererklärung ist diese rechtliche Beurteilung mit Sicherheit bereits vorgelegen, allerdings war der antragstellenden Partei zu diesem Zeitpunkt nicht bewusst, dass hier für diese Lohnart der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht wurde. Wäre der abgabenpflichtigen Partei diese Tatsache zum Zeitpunkt der Erstellung der Abgabenerklärung bekannt gewesen, so kann hier behauptet werden, dass ein Vorsteuerabzug in der Höhe von €11.551,20 auf jeden Fall geltend gemacht worden wäre. Da eine eigenhändige Umprogrammierung dieser Lohnart durch den Abgabenpflichtigen gar nicht möglich ist, sondern diese von der Softwarefirma durchgeführt werden muss, und auch aufgrund der Tatsache, dass es sich bei Abschlussarbeiten für das Unternehmen um – aufgrund der Größe des Unternehmens – sehr umfangreiche Arbeiten handelt, kann dem Abgabenpflichtigen kein grobes Verschulden hinsichtlich der Nichtgeltendmachung der Vorsteuerbeträge vorgeworfen werden.

Hinzu kommt noch die Tatsache, dass auch die Softwarefirma spezialisiert ist auf Bau- und Baunebengewerbe und auch von dieser kein Hinweis erfolgt ist, dass hier diese Lohnart ohne Vorsteuerabzug angelegt wurde, sodass dem Abgabenpflichtigen auf keinen Fall grobes Verschulden angelastet werden kann.

Im Sinne des Vorranges der Rechtsrichtigkeit mit dem Ziel ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis der Besteuerung zu erlangen stellen wird daher den Antrag den Bescheid über die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages gemäß § 303 Abs 1 BAO aufzuheben und die Wiederaufnahme zu verfügen.“

Das Finanzamt hat dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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 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 hiefür 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.

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

Gemäß § 303a Abs 1 BAO hat der Wiederaufnahmsantrag 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 Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs 1 lit b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Nach § 85 Abs 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß § 303a Abs 1 BAO hat ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ua die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind (lit c) zu enthalten, somit zB den Zeitpunkt, in dem der Wiederaufnahmswerber bzw sein Vertreter von den maßgebenden Umständen Kenntnis erlangt hat. Die Zeitangabe muss so genau sein, dass daraus die Einhaltung der Frist beurteilbar ist (*Ritz*, BAO-Kommentar⁴, § 303a Tz 5).

Der Wiederaufnahmeantrag der Bw erfüllt diese gesetzliche Voraussetzung nicht. Denn er enthält keine ausreichenden Angaben, um die Abgabenbehörde in die Lage zu versetzen, eindeutig und zuverlässig die Rechtzeitigkeit des Antrages beurteilen zu können. Er enthält vielmehr lediglich die Angabe, dass in der P**** GmbH bis zum Jahr 2011 die Buchhaltung und die Lohnverrechnung der Bw durchgeführt wurden. Dies ist jedoch für eine sichere Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages nicht ausreichend.

Ein inhaltlicher Mangel iSd § 85 Abs 2 BAO liegt vor, wenn der Eingabe gesetzlich geforderte Inhalte fehlen.

Gemäß § 85 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung inhaltlicher Mängel eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Diese Bestimmung bezweckt, Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht daran scheitern zu lassen, dass der Wiederaufnahmewerber die von der Rechtsprechung verlangten Inhaltserfordernisse im Wiederaufnahmeantrag nicht darstellt. Die Erlassung eines solchen Mängelbehebungsauftrages liegt jedoch nicht im Ermessen der Be-

hörde. Ergeht trotz solcher inhaltlicher Mängel eines Wiederaufnahmeantrages vor deren Behebung eine meritorische Entscheidung (Entscheidung in der Sache selbst), ist sie rechtswidrig (VwGH 2.3.2006, 2005/15/0126; 24.6.2009, 2007/15/0192).

Im Streitfall wäre es daher am Finanzamt gelegen, vor Erlassung des strittigen Bescheides, mit welchem über den Wiederaufnahmeantrag abgesprochen wurde, mittels Mängelbehebungsauftrages die im § 303a Abs 1 BAO normierten und dem gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens fehlenden Angaben einzufordern.

Dem Wiederaufnahmeantrag fehlten somit jedenfalls die erforderlichen Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages. Da das Finanzamt jedoch die Durchführung des diesfalls erforderlichen Mängelbehebungsverfahrens unterlassen hat, war der angefochtene Bescheid bereits aus diesem Grund aufzuheben.

Ergänzend wird noch Folgendes festgestellt:

Die Bw bringt in ihrer Berufung vor, sie habe niemals behauptet, es sei die Tatsache neu hervorgekommen, dass Diäten zu bezahlen gewesen wären.

Die Bw stützt ihr Begehren auf Wiederaufnahme offensichtlich vielmehr darauf, dass unbeabsichtigt keine Vorsteuern iZm Taggeldern und Diäten geltend gemacht worden seien.

(Neue) Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO sind allerdings 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 (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar⁴, § 303 Tz 7 mwN).

Hingegen sind – wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat – neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden ebenso wie das Hervorkommen von Rechtsirrtümern keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar⁴, § 303 Tz 9 mwN).

Die steuerliche Vertreterin schreitet in der Berufung „im Auftrag meiner ... Klientin“ ein. Bei Wirtschaftstreuhändern ersetzt die Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Eine allgemeine Vollmacht umfasst auch die Empfangnahme von Schriftstücken (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar⁴, § 83 Tz 17, § 9 ZustG Tz 20).

Die Berufungsentscheidung ist daher an die steuerliche Vertreterin zuzustellen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO aufzuheben.

Wien, am 10. Jänner 2012