



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 3. Oktober 2012 des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA vom 3. September 2012 betreffend gemäß § 293b BAO geänderter Bescheid Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) setze im **gemäß § 293b BAO geänderten Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 3. September 2012** (Akt 2003 Seite 57a f) die Summe von Umsatzsteuer und Vorsteuer jeweils mit € 0,00 an und führte in der Begründung (Akt 2003 Seite 57c ff) aus, gemäß UFS-Entscheidung vom 9.8.2012, RV/3788-W/09 u.a., hätte das FA aus folgenden Gründen bei richtiger rechtlicher Beurteilung der Umsatzsteuererklärung 2003 bereits im Umsatzsteuerbescheid 2003 keine Vorsteuerbeträge anerkennen dürfen: Bei einer unechten USt-Befreiung für die Tätigkeit als Arzt sei eine "Eigenverbrauchsbesteuerung" der nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile rechtlich ausgeschlossen und stehe daher auch kein Vorsteuerabzug für nicht unternehmerisch genutzte Gebäudeteile zu. Es gebe auch keinen Eigenverbrauch an von vornherein nicht für das Unternehmen angeschafften Gebäudeteilen.

Gemäß § 1 Abs. 2 UStG unterliege zwar grundsätzlich auch der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer, jedoch nicht bei unecht befreiten Umsätzen. Dies gelte auch für die Neuordnung der Eigenverbrauchsbesteuerung durch das BGBl I 134/2003 mit Wirkung ab dem Jahr 2004. Da

die Unzulässigkeit der Rechtsauslegung bereits aus der Umsatzsteuererklärung 2003 erkennbar gewesen sei, liege ein Anwendungsfall des § 293b BAO vor (Rechtswidrigkeit beruhend auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen).

Zur Ermessensübung sei auszuführen, dass die Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig sei, ein etwaiges behördliches Verschulden oder Verschulden der Partei sei dabei ohne Bedeutung. Weiters sei bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit [einzuräumen].

In der **Berufung vom 3. Oktober 2012** (Akt Seite 58 ff) brachte der Bw. vor, die Bescheidausfertigung stütze sich auf § 293b BAO, der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung. Diese Ansicht sei aus mehreren Gründen abzulehnen:

1. Verjährungseinrede:

Eine Bescheidänderung nach § 293b BAO sei (nur) bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig (unter Hinweis auf § 302 Abs. 1 BAO). Die relative Festsetzungsverjährung für die Umsatzsteuer 2003 sei nach der Formel "5 + 1" bereits Ende 2009 eingetreten. Folglich sei der angefochtene Bescheid erst nach Verjährungseintritt ergangen.

Daran vermag auch der UFS-Bescheid vom 9. August 2012 nichts zu ändern: Die BAO sehe in § 209a Abs. 1 eine Sonderregelung für Berufungserledigungen vor, die auch nach Verjährungseintritt noch ergehen könnten. Dadurch werde eine bereits eingetretene Festsetzungsverjährung nicht wieder außer Kraft gesetzt. Besagter Bescheid des UFS sei keine Verlängerungshandlung, die dazu hätte führen können, dass die bereits eingetretene Festsetzungsverjährung wieder aufgehoben würde und der anzufechtende Bescheid wieder fristgerecht wäre.

2. Nichtanwendbarkeit § 293b BAO:

Laut Kommentar Prof. Dr. Christoph Ritz 4. Auflage Tz 2 zu § 293b sei eine Unrichtigkeit dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe.

Am 8. Mai 2003 sei das legendäre Urteil "Seeling" durch den EUGH ergangen, welches die Besteuerung des Eigenverbrauches für nicht unternehmerisch genutzte Gebäudeteile wesentlich verändert habe. Da es sich um EUGH-Judikatur gehandelt habe, sei dieses Urteil für die Rechtsanwendung sofort bindend. Selbstverständlich sei die "Meinungsbildung" innerhalb der Lehre bzw. der praktischen Anwendung nicht sofort abgeschlossen gewesen.

Es seien zahlreiche mögliche Auswirkungen dieses Urteils fachlich diskutiert worden. Unter anderem auch die von Seiten des Bw. damals vertretene - mittlerweile als gesichert auszuschließende - Variante, dass auch einem an sich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer, für den nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteil der Vorsteuerabzug zustünde, welcher im Anschluss natürlich einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch auslöse.

Die Unsicherheit bei der praktischen Auslegung dieses Judikats bilde sich auch in der zweimaligen Änderung des Umsatzsteuergesetzes ab. Dies werde durch die Umsatzsteuerrichtlinien (Rz 2003 und 2004 bis zum Stand 1.5.2011) dokumentiert, die die Auswirkungen der Gesetzesänderungen zum 1.1.2004 bzw. zum 1.5.2004 erklären würden. Die endgültigen Klarstellungen der praktischen Auswirkungen zum Judikat "Seeling" seien erst durch die jüngste Judikatur ergangen. Auch die raschen gesetzlichen Änderungen würden dokumentieren, dass die Rechtslage hier mehr als unklar gewesen sei, und so manche "vertretbare Rechtsansicht" zulässig gemacht habe.

Somit sei hier eindeutig von einer, zur damaligen Zeit vertretbaren Rechtsmeinung auszugehen, welche die Anwendung des § 293b [BAO] ausschließe.

Untermauert werde das durch folgende Judikaturaussagen:

- Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar seien, seien einer Berichtigung nach § 293b BAO nicht zugänglich (unter Hinweis auf "zB" VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071; 20.5.2010, 2007/15/0098).
- Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege (nur dann) vor, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei (unter Hinweis auf VwGH 25.10.1995, 95/15/0008, VwSlg 7043/F; 16.12.2003, 2003/15/0110; Stoll BAO 2831).
- Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, müsse diese für die Behörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren erkennbar sein. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – würden nicht genügen (unter Hinweis auf VwGH 22.4.1998, 93/13/0277, VwSlg 7273/F; 30.10.2011, 98/14/0085).

Neben der vertretbaren Rechtsmeinung könne noch das Argument angeführt werden, dass es sich um keine offensichtliche Unrichtigkeit handle.

In der Umsatzsteuererklärung 2003 seien lediglich folgende Daten ersichtlich:

- Vorsteuern in Höhe von	€ 6.665,11
- steuerfreie Umsätze in Höhe von	€ 24.374,29
- Eigenverbrauch 20% in Höhe von	€ 1.833,95

Selbst wenn der oben beschriebene Sachverhalt zur damaligen Zeit bereits rechtlich nach aktueller Meinung der Lehre bzw. Judikatur zu sehen gewesen wäre, könnte der gesamte Sachverhalt und die daran geknüpfte Rechtsfrage nicht aus der abgegebenen Steuererklärung abgeleitet werden.

Es könnte ja durchaus eine geplante steuerpflichtige Tätigkeit, die noch nicht entfaltet worden sei, mit den in Frage stehenden Vorsteuern im Zusammenhang gebracht werden. Dann wären die in der Steuererklärung abgebildeten Daten in Ordnung. Die im § 293b [BAO] offensichtliche Unrichtigkeit lasse sich somit nicht aus der Steuererklärung ableiten, es hätte eines Ermittlungsverfahrens bedurft. Die Unrichtigkeit sei somit nicht offensichtlich gewesen.

Im Übrigen sei hier anzumerken, dass die Unrichtigkeit erst im umfangreichen Ermittlungsverfahren (Außenprüfung im Jahr 2008) "entdeckt" worden sei, welches aber bescheidmäßig abgeschlossen worden sei.

Das FA gab In einem **Beiblatt zum Vorlagebericht vom 5. November 2012** an den UFS an:

a) Verjährung:

Gemäß Ritz, Kommentar Bundesabgabenordnung, Rz 18 zu § 293b, seien Maßnahmen gemäß § 293b [BAO] nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig, abgesehen von den Fällen des § 209a Abs. 2 [BAO].

Nach § 209a Abs. 2 BAO stehe einer Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn sie unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhänge. Während Abs. 1 des [§ 209a BAO](#) vorsehe, dass eine Abgabefestsetzung in einer Berufungsentscheidung - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen dürfe, gestatte Abs. 2 die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig sei. Eine Mittelbarkeit im Sinn des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) bestehe beispielsweise bei doppelter Abhängigkeit, dh. im Verhältnis einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens (§ 188 BAO) gerichteten Berufung zur Änderung des abgeleiteten Abgabenbescheides.

Die Mittelbarkeit betreffe jedoch stets nur die (betroffenen) mit der Berufung im Zusammenhang stehenden Abgabenarten und Veranlagungsjahre. Darüber hinausgehende Folgen der Berufungserledigung - dh. Möglichkeit der Abgabefestsetzung trotz Eintrittes der Verjährung - für Vorjahre bzw. Folgejahre, die nicht bekämpft worden seien, seien aus dieser Bestimmung nicht ableitbar.

Auf Grund der Anhängigkeit des Berufungsverfahrens betreffend Umsatzsteuer 2003 (Bericht über die Außenprüfung vom 6. Februar 2008, Berufungsentscheidung UFS 9.8.2012, RV/3788-W/09 ua.) liege diese mittelbare Abhängigkeit vor, die Maßnahme gemäß § 293b BAO habe nicht vor Erlassung dieser Entscheidung durchgeführt werden können.

Überdies habe die Geltendmachung der verfahrensgegenständlichen Vorsteuern in der Abgabenerklärung eine Handlung dargestellt, mittels welcher der Abgabepflichtige unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung iSd § 33 Abs. 3 lit. a 1. Fall FinStrG bewirkt habe: Dass bei Vorliegen einer unechten USt-Befreiung für die Tätigkeit als Arzt eine "Eigenverbrauchsbesteuerung" der nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile rechtlich ausgeschlossen sei und der entsprechende Vorsteuerabzug nicht zustehe, sei auch für einen steuerlichen Laien ersichtlich. Deshalb sei von vorsätzlichem Handeln des Abgabepflichtigen auszugehen, von einem typischem "Probieren", einem Ausloten, ob bzw. inwieweit seine wahrheitswidrige Abgabenerklärung einer bekanntlich nicht lückenlos durchführbaren Vorbescheidkontrolle entgehe, um sich im Falle der Aufdeckung auf die vorgeblich so unübersichtliche und unklare (in Wahrheit natürlich völlig eindeutige) Rechtslage zu berufen. Dass die Unrichtigkeit aus der Beilage seiner Abgabenerklärung ersichtlich gewesen wäre, ändert nichts am Umstand von deren Wahrheitswidrigkeit.

Zur subjektiven Tatseite des Abgabepflichtigen sei auszuführen, dass sein Verhalten zweifellos von der Absicht auf Steuermeidung durch Minimierung der USt-Zahllast mittels nicht zustehender Vorsteuern gerichtet gewesen. Selbst unter wohlwollendster Würdigung seiner wiederholten Verweise auf die (mit dem gegenständlichen Verfahren ohnehin in keinerlei Zusammenhang stehende) EuGH-Judikatur zu "Seeling" und die dadurch vorgeblich entstandene Rechtsunsicherheit sei dem Bw. zur Last zu legen, dass er die Unrichtigkeit seiner Rechtsansicht ernsthaft für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe, sohin vorsätzlich iSd § 8 Abs. 1 FinStrG gehandelt habe.

Die prinzipielle steuerliche Unredlichkeit des Abgabepflichtigen offenbare sich bis zum heutigen Tage beispielsweise in dem Umstand, dass er - um die vorgebliche Unrichtigkeit der Bescheidberichtigung nach § 293b BAO zu untermauern - nunmehr (konkludent) die Richtigkeit der seinerzeit bekämpften Verfahrenswiederaufnahme behauptete, indem er "anmerke",

"dass die Unrichtigkeit [des Vorsteuerabzuges] erst im umfangreichen Ermittlungsverfahren (BP 2008) entdeckt" worden wäre (unter Hinweis auf die Berufung).

Zumal der Tatbestand des [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) erfüllt sei, handle es sich bei den zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern um hinterzogene Abgaben iSd [§ 207 Abs. 2 BAO](#), weshalb die gegenständliche Verjährungsfrist nach letzterwähnter Gesetzesstelle 10 Jahre betrage.

b) Nichtanwendbarkeit des § 293b BAO:

Gemäß UFS-Entscheidung vom 9. August 2012 sei die Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2003 zu Unrecht erfolgt, der Berufung sei diesbezüglich stattgegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben worden. In der Begründung werde dazu ausgeführt:

""Es ist zwar zutreffend, dass das FA erst im Zuge der nach Erlassung des USt-Bescheide 2003 vom 24.9.2004 durchgeführten Außenprüfung davon Kenntnis erlangte, dass tatsächlich keine Ordinationsräumlichkeiten im Wohnhaus des Bw. vorliegen jedoch hätte das FA aus folgenden Gründen bei richtiger rechtlicher Beurteilung der USt-Erklärung bereits im USt-Bescheid 2003 keine Vorsteuerbeträge anerkennen dürfen:

Bei einer unechten USt-Befreiung für die Tätigkeit als Arzt ist eine "Eigenverbrauchsbesteuerung" der nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile rechtlich ausgeschlossen und steht daher auch kein Vorsteuerabzug für nicht unternehmerisch genutzte Gebäudeteile zu. Es gibt auch keinen Eigenverbrauch an von vornherein nicht für das Unternehmen angeschafften Gebäudeteilen. Gem. § 1 Abs. 2 UStG unterliegt zwar grundsätzlich auch der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer jedoch nicht bei unecht befreiten Umsätzen. Dies gilt auch für die Neuordnung der Eigenverbrauchbesteuerung durch das BGBl I 134/2003 mit Wirkung ab dem Jahr 2004.....Auch besteht keine unklare Rechtslage betreffend des Urteils des EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling, da Herr Seeling mit seinem Baumpflege- und Gartenbetrieb der Regelbesteuerung (mit Vorsteuerabzug) unterlag, während hingegen der Bw. mit seinen Umsätzen als Arzt unecht und damit ohne Vorsteuerabzug gänzlich von der USt befreit ist.....Da im vorliegenden Fall die Unzulässigkeit der Rechtsauslegung des Bw. bereits aus dessen USt-Erklärung 2003 erkennbar war, liegt kein Fall einer Wiederaufnahme vor.""

Aus dieser Begründung des UFS gehe jedoch eindeutig hervor, dass alle erforderlichen Voraussetzungen für eine Bescheidänderung gemäß § 293b BAO vorliegen würde (auch unter Hinweis auf Ritz, § 293b BAO, Rz 5: "Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen").

Der Bw. erwiderte dazu mit **Schreiben vom 27. Jänner 2013:**

Ad a) Verjährung:

Der Begründung des FAes, dass die Maßnahme gemäß § 293b BAO erst nach Erlassung der Berufungsentscheidung des UFS habe getroffen werden können, könne so nicht gefolgt werden. Es liege in der Natur der Sache, dass es für jeden Verfahrenstitel entsprechende Fristen gebe. Dass das FA ein unpassendes Rechtsmittel ergriffen habe, könne die Verjährungsfristen nicht verlängern. Entschieden möchte sich der Bw. dagegen verwehren, dass in der Steuererklärung 2003 etwas "probiert" bzw. "ausgelotet" worden sei. Hier möchte der Bw. auf die umfangreiche Darstellung in der Berufungsentscheidung des UFS zu RV/3788-W/09 verweisen. Bei einem "Probieren" wäre keine weitere Beilage aller relevanten Details zur Steuererklärung erstellt und dem FA übermittelt worden. Der Vorwurf der steuerlichen Unredlichkeit schockiere. Hier möchte der Bw. nochmals auf Seite 19 des Protokolls der mündlichen Verhandlung zur Berufungsentscheidung des UFS zu RV/3788-W/09 hinweisen. Auch hier sei klargestellt worden, dass die Steuererklärung nicht wider besseres Wissens eingereicht worden sondern die Rechtslage unklar gewesen sei. Aus den genannten Gründen und der umfangreichen Offenlegung sehe der Bw. keinesfalls den Tatbestand des [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) erfüllt. Für das FA sei die damalige Entscheidung in unsicherer Rechtslage nicht nachvollziehbar. Auch wenn eine Entscheidung in (nunmehr) gesicherter Rechtslage einfach erscheinen mag, so sei die unangebrachte Wortwahl zurückzuweisen, mit der hier offensichtlich versucht werde, die schwindenden Erfolgsaussichten auszugleichen.

Ad b) Nichtanwendbarkeit des § 293b BAO:

Die Tatsache, dass die für eine Wiederaufnahme erforderlichen Gründe nicht vorgelegen seien (unter Hinweis auf die zitierte Berufungsentscheidung des UFS) ändere nichts daran, dass auch § 293b BAO nicht anwendbar sei. Jeder Verfahrenstitel verlange bestimmte Voraussetzungen. Hier möchte der Bw. auf die in der Berufung vom 3. September 2012 angeführte Judikatur verweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Bw. gab in der **Umsatzsteuererklärung 2003 vom 2. März 2004** (Akt 2003 Seite 30f) an:

erbrachte Leistungen	€ 24.374,29
Eigenverbrauch	<u>1.833,95</u>

	26.208,24
steuerfrei ohne Vorsteuerabzug § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994	-24.374,29
zu versteuern mit 20%	<u>1.833,95</u>
Umsatzsteuer	366,79
Vorsteuer	<u>-36.665,11</u>
Gutschrift	-36.298,32

Der Erklärung liegt folgende Beilage "Rechnungen Hausbau 2003" des Bw. (Akt 2003 Seite 2) zu Grunde:

	brutto €	netto €	Vorsteuer €
Summe Bauarbeiten 2003	250.637,21	208.877,40	41.759,81
davon 12,2% für Bereitschaftsordi	30.577,74	25.483,04	5.094,70
Übernahme in Anlagenverzeichnis für Afa			
Bereitschaftsordi		25.483,04	
Vorsteuer nicht abzugsfähig			5.094,70
davon 87,8% für private			
Verwendung	220.059,47	183.394,36	36.665,11
USt-Erklärung Vorsteuer			36.665,11
für Eigenverbrauchsbesteuerung 20%, Nutzungsdauer 50 Jahre das ist Afa 2003			
€ 1.833,95			
davon 20% € 366,79 in USt-Erklärung Umsatzsteuer			

Mit **Bescheid vom 24. September 2004** veranlagte das FA die Umsatzsteuer 2003 erklärungsgemäß.

Mit nachträglichem **Schreiben vom 6. Dezember 2007** (Akt 2003 Seite 52f) erstattete der Bw. folgende "Selbstanzeige § 29 FinStrG":

1. Es gehe um folgenden Sachverhalt: Eine laut Bw. durch die Auswirkungen des EuGH-Urteils "Seeling" vom 8. Mai 2003 hervorgerufene Rechtsunsicherheit und der damit vertretbaren Rechtsmeinung, im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug bzw. Eigenverbrauch von gemischt genutzten Gebäuden, habe den Bw. veranlasst, auch für sein im Jahr 2003 errichtetes Haus den anteiligen Vorsteuerabzug vorzunehmen. In weiterer Folge sei die Eigenverbrauchsbesteuerung für den privat genutzten Anteil in Höhe von 87,8% durchgeführt worden. Aus einer beiliegenden Aufstellung (diese ist ident mit der Beilage "Rechnungen Hausbau 2003" zur Umsatzsteuerklärung 2003, Akt Seiten 54 und 2, ergänzt um die Angaben:

Buchungen 2003:		€
Afa von 87,8% privat	7010/9400	1.833,95
Eigenverbrauch	9400/4972	1.833,95
	9400/3500	366,79)

könne ersehen werden, dass für den privat genutzten Teil der Vorsteuerabzug in Höhe von € 36.665,11 geltend gemacht worden sei. Für den betrieblichen Teil von 12,2% bestehe ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug, da in der unternehmerischen Tätigkeit lediglich unecht steuerbefreite Umsätze § 6 Abs. 1 Z 19 [UStG 1994] aus ärztlicher Tätigkeit ausgeführt worden seien.

2. Der Bw. gehe davon aus, dass "die Offenlegung in der Umsatzsteuererklärung 2003 in der dem Gesetz entsprechenden Weise offen gelegt" worden sei. Der Bw. sei seinem Verständnis nach seiner Offenlegungspflicht nachgekommen. Daher sei diese Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) nicht unbedingt erforderlich. Diese werde daher auch nur aus dem Grund erstattet, jedwedes finanzstrafrechtliches Risiko zu 100% auszuschließen. Diese Selbstanzeige gelte neben dem Bw. auch für die steuerliche Vertretung (eine GmbH & Co KG) und weitere vier namentlich genannte Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung.

2. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die Möglichkeit zur Bescheidberichtigung nach § 293b BAO wurde gerade deswegen - unter Bedachtnahme auf die Besonderheiten der EDV-unterstützten (Sofort)Veranlagungstätigkeit - geschaffen, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch dann zum Durchbruch zu verhelfen, wenn für den Einsatz anderer - bisher vorhandener - verfahrensrechtlicher Instrumente (so einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO oder einer Bescheidbehebung nach § 299 BAO) die Voraussetzungen fehlen (VwGH 9.7.1997, 95/13/0124).

▪ **Der Bw. wendet ua. Verjährung ein:**

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Umsatzsteuer fünf Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Gemäß dem zweiten Satz des § 207 Abs. 2 BAO (idF Betrugsbekämpfungsgesetz BBKG 2010, BGBl I 2010/105) beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist.

Die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben iSd BGBl I 2010/105 ist erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist (§ 323 Abs. 27 BAO). Dies trifft für die Umsatzsteuer des Jahres 2003 zu.

Für die Umsatzsteuer des Jahres 2003 endet somit die Verjährungsfrist

- von **fünf Jahren** am **31. Dezember 2008** und
- im Fall einer **Abgabenhinterziehung** jene von **zehn Jahren** am **31. Dezember 2013**.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (zweiter Satz § 209 Abs. 1 BAO).

Der im vorliegenden Verfahren angefochtene gemäß § 293b BAO geänderte Umsatzsteuerbescheid 2003 erging am **3. September 2012** und somit im **neunten Jahr** nach Beginn der Verjährungsfrist.

Als (erste) innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlung des FAes iSd § 209 Abs. 1 BAO erfolgte das Erlassen des erklärungsgemäßen **Umsatzsteuerbescheides 2003** vom **24. September 2004**. Damit verlängerte sich die die Verjährungsfrist von fünf Jahren um ein Jahr (2009) bis zum **31. Dezember 2009**.

Die spätere Außenprüfung der Jahre 2003 bis 2006, die mit Bericht vom 6. Februar 2008 endete, der nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene geänderte Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 8. Februar 2008 und die damalige Vorlage der Berufung betreffend ua. Umsatzsteuer 2003 an den UFS mit Vorlagebericht vom 1. August 2008, der zeitgleich auch dem Bw. zur Kenntnis gebracht wurde, stellen keine Amtshandlungen dar, die zu einer weiteren Verlängerung der Verjährungsfrist führen würden, da diese nicht iSd § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO im **Jahr 2009** unternommen wurden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert wurde.

Auch Amtshandlungen (zB Ermittlungen) des UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz können zur Verjährungsfristverlängerung führen (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 209 Tz 9).

Der UFS gab in der Berufungsentscheidung vom 9.8.2012, RV/3788-W/09, RV/2360-W/08, RV/2361-W/08, RV/0870-W/11, ua. der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid Umsatzsteuer 2003 statt und hob diesen Bescheid auf, da kein Wiederaufnahmsgrund vorlag (der Bw. hatte in der Erklärung den gesamten relevanten Sachverhalt offengelegt) und wies die Berufung betreffend den geänderten Umsatzsteuerbescheid als unzulässig geworden zurück, da der Abgabenbescheid auf Grund Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheid aus dem Rechtsbestand ausschied.

In dem für eine allfällige weitere Verlängerung der Verjährungsfrist bedeutsamen Jahr 2009 fanden folgende Ereignisse statt:

Am **3. November 2009** schrieb eine Mitarbeiterin des FAes (Mag. X) an den Referenten des UFS (Mag. Y) folgende Mail:

"Das Finanzamt [FA] hat die Berufung [desBw.] Stnr.: [...] gegen die Bp 2003-2006 vorgelegt. Diese wurde unter RV/2360-W/08 bzw. RV/2361-W/08 erfasst.

Die ESt 2007 wurde entsprechend der Bp veranlagt. Nunmehr liegt die Berufung gegen die ESt 2007 vor. Sollen wir diese ebenfalls vorlegen oder Ihre Erledigung abwarten?"

Der Referent des UFS antwortete der Mitarbeiterin des FAes in der Mail vom ebenfalls

3. November 2009 wie folgt:

"Auf Grund Ihrer Nachricht werde ich die Berufungen RV/2360-W/08, RV/2361-W/08, schon jetzt in Bearbeitung ziehen und ersuche um

1. Vorlage der neuen Berufung E 2007 an den UFS Wien unter Hinweis der bereits bei mir anhängigen Vorjahre und
2. Übersendung der Veranlagungsaktes zur Bearbeitung der Berufungen zu GZ: RV/2360-W/08, RV/2361-W/08."

Der Steuerakt wurde vom FA im **November 2009** an den UFS geschickt. Da bereits die Erklärungen der Folgejahre einlangten, wurde der Akt zwischenzeitig am 25. November 2010 vom UFS wieder an das FA zurückgeschickt und über Anforderung des UFS mit Mail vom 21 März 2011 am 31. März 2011 wieder an den UFS retourniert. Mit Schreiben vom 4. April 2011 erfolgte ein erster Vorhalt des UFS an den Bw., der ua. die Umsatzsteuer 2003 zum Gegenstand hatte. Nach einer mündlichen Berufungsverhandlung erging die bereits genannte Berufungsentscheidung vom 9. August 2012.

Für den vorliegenden Fall kann aus nachfolgenden Gründen dahingestellt bleiben, ob die Aktenanforderung des UFS an das FA in der Mail vom **3. November 2009** zur Bearbeitung der damaligen Berufung betreffend ua. Umsatzsteuer 2003 und die daraufhin erfolgte Zusendung der Akten nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen iSd § 209 Abs. 1 BAO darstellen:

Gegen die Ansicht, dass die im November 2009 vom FA an den UFS erfolgte Aktenübersendung zur Berufungsbearbeitung als Verlängerungshandlung anzusehen ist, kann zunächst das bei Ellinger/Iro/Kramer/ Sutter/Urtz, BAO³, § 209 E 100 angeführte Judikat VwGH 3.12.1962, 1855/60, ins Treffen geführt werden, wonach die Verjährungsfrist nicht dadurch verlängert (damals noch: die Verjährungsfrist nicht unterbrochen) wird, dass ein bisher zuständig gewesenes Finanzamt dem nunmehr zuständig gewordenen Finanzamt zugleich mit den

Tatsachen, die die Zuständigkeit des letzteren begründen, auch das von ihm gesammelte Beweismaterial und die Gründe, die für einen Abgabensanspruch maßgebend wären, mitteilt. Zur Verjährungsverlängerung (damals: Unterbrechung der Verjährung) hätte es vielmehr einer besonderen, nach außen hervortretenden Ermittlungshandlung des nunmehr zuständig gewordenen Finanzamtes bedurft.

Weiters vertritt Stoll, BAO, Band 2, Seite 2194, nach Referierung der Meinung von Ritz, RdW 1983, 89, und BFH 5.7.1961, BStBl 1961 III 371, wonach verschiedene Abgabenbehörden als operativ selbständig anzusehen seien und daher zB Anfragen und Mitteilungen zwischen zwei Abgabenbehörden als "nach außen erkennbare Amtshandlungen" angenommen werden könnten, die Auffassung, dass unter Beachtung des Tatbestandselements der "Erkennbarkeit nach außen" von § 209 Abs. 1 BAO eher der Bereich gemeint ist, der nicht (nur) von der einzelnen (Abgaben)Behörde sondern der nicht vom Aufgabenkreis der Abgabenverwaltung des Bundes (insgesamt) umschlossen ist.

Im vorliegenden Fall erfolgte als erster nach außen gerichteter Ermittlungsschritt des UFS der Vorhalt vom (erst) 4. April 2011.

Entscheidend ist jedoch jedenfalls, dass im weiteren Jahr 2010 keine Verlängerungshandlungen feststellbar sind, da die am 25. November 2010 erfolgte zwischenzeitige Rücksendung der Akten an das FA nicht mehr die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2003 sondern die eingelangten Erklärungen der weiter zurückliegenden Folgejahre betraf, damit die "Kette" zur Verjährungsverlängerung im jeweiligen Folgejahr (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO) **auf jeden Fall** im Jahr 2010 unterbrochen ist und somit ausgehend von der fünfjährigen Verjährungsfrist für nicht hinterzogene Abgaben das **Jahr 2012**, in dem der nunmehr angefochtene gemäß § 293b BAO ergangene Umsatzsteuerbescheid 2003 erlassen wurde, nicht mehr "erreicht" werden kann.

Intern angefertigte Entscheidungsentwürfe der Abgabenbehörde stellen keine Verlängerungshandlungen dar, die die Verjährungsfrist verlängern würden.

▪ **Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben:**

Für das Schicksal des angefochtenen Bescheides ist daher entscheidend, ob bezüglich Umsatzsteuer 2003 eine Abgabenhinterziehung vorliegt und damit die **zehnjährige Verjährungsfrist** des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zur Anwendung gelangt.

Die Beurteilung, ob eine Abgabe hinterzogen ist, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen voraus (siehe Ritz, BAO, aaO, § 208 Tz 15 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

§ 119 BAO (Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bestimmt:

Abs. 1: Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Abs. 2: Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß [§ 120 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen betreffend Anzeigepflicht dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer oder Abgaben vom Vermögen die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer solchen Abgabe anzuzeigen.

Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass der Bw. in seiner Umsatzsteuererklärung 2003 vom 2. März 2004 und der Beilage "Rechnungen Hausbau 2003" seinen Verpflichtungen gemäß §§ 119 und 120 BAO tatsächlich nachgekommen ist, in dem er angegeben hat, dass er, obwohl ihm als unecht mit Verlust des Vorsteuerabzuges steuerbefreiter Arzt (Anführen des Titels Primar Dr. in der Erklärung und Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994) kein Vorsteuerabzug zusteht, dennoch – und damit in Widerspruch zum Umsatzsteuergesetz - einen Vorsteuerabzug von € 36.665,11 aus Rechnungen eines Hausbaus (unter Angabe der Summen Rechnungsbetrag brutto-netto-Vorsteuern) für die privaten Gebäudeteile anteilige (87,8%) Vorsteuern geltend machte und dem "Umsätze" aus einer "Eigenverbrauchsbesteuerung" mit Steuersatz 20% für eine "Afa" von € 1.833,95 bei einer Nutzungsdauer von 50 Jahren gegenüberstellte.

Weiteren Angaben des Bw. um zu erkennen, dass ihm als unecht befreiten Arzt ein Vorsteuerabzug keinesfalls zusteht (und auch der äußerst geringe "Eigenverbrauch" nicht gegeben ist) bedurfte es nicht.

Diesbezüglich wird auf die umfangreiche Begründung der den beiden Parteien bereits zugegangenen Berufungsentscheidung UFS 9.8.2012, RV/3788-W/09 ua., verwiesen, in der festgestellt wurde, dass aus den eben genannten Gründen (vollständige Darlegung des für die Umsatzsteuerveranlagung 2003 maßgeblichen Sachverhaltes durch den Bw. in der Erklärung vom 2. März 2004 und der dortigen Beilage) auch der Anwendungsfall einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO mangels neuer Tatsache, die zu einem anderen Umsatzsteuerbescheid geführt hätte, nicht vorlag:

Der Bw. behandelte in der Umsatzsteuererklärung 2003 eine angebliche Bereitschaftsordination in seinem Wohnhaus als "unternehmerisch" (Anteil an den Errichtungskosten des Hauses 12,2%), für diese angeblichen Ordinationsräumlichkeiten stand ihm jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Bei einer unechten Umsatzsteuerbefreiung für die Tätigkeit als Arzt ist eine (vom Bw. erklärte) "Eigenverbrauchsbesteuerung" der nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile rechtlich ebenfalls ausgeschlossen und steht daher auch kein Vorsteuerabzug für nicht unternehmerisch genutzte Gebäudeteile zu. Es gibt auch keinen Eigenverbrauch an von vornherein nicht für das Unternehmen angeschafften Gebäudeteilen.

Gemäß § 1 Z 2 UStG 1994 unterliegt zwar grundsätzlich auch der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer, jedoch nicht bei unecht befreiten Umsätzen. Dies gilt auch für die Neuordnung der Eigenverbrauchsbesteuerung durch das BGBl I 134/2003 mit Wirkung ab dem Jahr 2004.

Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, 4. Auflage, § 3 Tz 195, weisen darauf hin, dass die frühere österreichische Judikatur den Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung darin erblickte, den Unternehmer, der sich aus seinem Unternehmen (für private Zwecke) versorgt, einem Letztverbraucher gleichzustellen, der die dem Eigenverbrauch entsprechende Leistung mit der Umsatzsteuer belastet bezieht. Auch das UStG 1994 hat dem Gemeinschaftsrecht folgend die Eigenverbrauchstatbestände stärker mit dem Vorsteuerabzug verknüpft. Nach der Rechtsprechung des EuGH soll der Eigenverbrauch sicherstellen, dass ein steuerpflichtiger Unternehmer, der für seinen privaten Bedarf einen Gegenstand entnimmt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art erwirbt, gleich behandelt werden (Ruppe/Achatz, aaO, § 3 Tz 195 unter Zitierung von EuGH-Urteilen).

Hingegen besteht bei der unechten Steuerbefreiung kein Bedarf an einer Gleichstellung mit einem Endverbraucher, da der Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen und damit die Gleichbehandlung des Unternehmers mit dem Endverbraucher bezüglich privater Anschaffungen ohne weitere Maßnahme gegeben ist. Für unecht befreite Unternehmer gibt es daher

weder einen Vorsteuerabzug für private, nicht dem Unternehmen dienende Gegenstände, noch einen Eigenverbrauch für nicht für das Unternehmen angeschaffte Gegenstände.

Auch nach Gemeinschaftsrecht Art. 17 der 6. MWSt-RL steht ein Vorsteuerabzug grundsätzlich nur zu, wenn Leistungen für Zwecke besteufter Umsätze verwendet werden (Ruppe/ Achatz, aaO, § 6 Tz 25). Da die Umsätze von Ärzten gänzlich von der Umsatzsteuer befreit sind (Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. C der 6. MWSt-RL, § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994), kann Vorsteuer auch nicht über einen nicht gegebenen Eigenverbrauch geltend gemacht werden.

Auch besteht keine "unklare Rechtslage" betreffend des Urteils EuGH 8.5.2003, C-269/00, Seeling, wie der Bw. in der Berufung behauptet, im Ausgangsfall des EuGH, da Herr Seeling mit seinem Baumpflege- und Gartenbetrieb der Regelbesteuerung (mit Vorsteuerabzug) unterlag (Urteil Rn. 15), während hingegen der Bw. mit seinen Umsätzen als Arzt unecht und damit ohne Vorsteuerabzug gänzlich von der Umsatzsteuer befreit ist.

Schließlich ist noch auf die Rechtsprechung des deutschen BFH hinzuweisen: Im Urteil vom 8.10.2008, XI R 58/07 sprach der BFH aus, dass eine Grundstücksgemeinschaft (ein Ehepaar errichtete ein Gebäude, in dem sich die private Wohnung und an den Ehemann vermietete Praxisräumlichkeiten befinden), die ein Gebäude zum Teil steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und es im Übrigen den Gemeinschaftern für private Wohnzwecke überlässt, keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes hat. Im weiteren Erkenntnis BFH 11.3.2009, XI R 69/07, betreffend eine Ärztin, die ein in ihrem Eigentum stehendes Gebäude zu 74,12% für private Wohnzwecke und zu 25,88% als Arztpraxis nutzte, wurde entschieden, dass ein Unternehmer, der ein gemischtes Gebäude zum Teil für steuerfreie Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt und zum Teil für private Wohnzwecke verwendet, auch für die Zeit ab 1. April 1999 keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Gebäudes hat. In beiden Urteilen führte der BFH aus, dass sich für unecht befreite Unternehmer wie Ärzte ein Vorsteuerabzug für den privaten (nicht unternehmerischen) Gebäudeteil auch nicht aus dem EuGH-Urteil in Sachen "Seeling" ableiten lässt.

Für die Anwendung der längeren zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben ist daher von Bedeutung:

Der Abgabepflichtige ist gemäß § 119 Abs. 1 BAO nicht nur gehalten, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen, sondern es muss diese Offenlegung auch vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der abgabenrechtlichen Wahrheitspflicht wird nur dann Genüge getan, wenn die Vorgänge, auf die sich der

Abgabepflichtige in seiner Steuererklärung beruft, auch tatsächlich der Wirklichkeit entsprechen. Es steht jedoch dem Abgabepflichtigen, ohne dass strafrechtliche Folge eintreten, frei, in Bezug auf die steuerliche Relevanz bestimmter tatsächlicher Vorgänge seine eigene Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offenlegen [OGH 10.3.1992, 14 Os 61/91 unter Hinweis auf Sommergruber-Reger Finanzstrafgesetz mit Kommentar (1990) S 229 ff und S 231].

Auch Tannert, Finanzstrafrecht, 35. Lieferung, § 33 E 20, stellt unter Hinweis auf das oa. OGH-Urteil fest, dass es dem Abgabepflichtigen freisteht, seine Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offenlegen.

Im vorliegenden Fall vertrat der Bw. in seiner Umsatzsteuererklärung 2003 zwar eine unzutreffende und sogar denkunmögliche Rechtsmeinung (siehe wiederum UFS 9.8.2012, RV/3788-W/09 ua.: ein unecht von der Umsatzsteuer Befreiter kann keinen Vorsteuerabzug für einen "Privatanteil" geltend machen), jedoch legte er den für die Umsatzsteuerveranlagung 2003 maßgeblichen Sachverhalt wahrheitsgemäß offen.

Da somit keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht vorliegt, ist der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinstrG nicht erfüllt.

Damit scheidet die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben (§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO) aus.

Eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO setzt zwar voraus, dass die aus der Abgabenerklärung übernommene Unrichtigkeit offensichtlich in dem Sinn ist, dass sich die Unrichtigkeit unmittelbar aus der Erklärung ergibt und zu deren Feststellung keine weiteren Ermittlungsschritte notwendig sein dürfen.

Bei einer wahrheitsgemäßen und vollständigen Offenlegung des für die Abgabefestsetzung maßgeblichen Sachverhaltes (wie im vorliegenden Fall) scheidet jedoch die zehnjährige Verjährungsfrist aus, da durch Erfüllung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenhinterziehung nicht vorliegt.

▪ **§ 209a BAO:**

§ 209a Abs. 1 BAO bestimmt, dass einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Abs. 2 ordnet an: Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor

diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde. Gemäß Abs. 3 darf, sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabebescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden. Gemäß Abs. 4 gelten Abgabenerklärungen als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

Gemäß Ritz, aaO, § 209a Tz 3ff, soll § 209a Abs. 1 BAO bewerkstelligen, dass Berufungsentscheidungen – unter der Voraussetzung, dass der angefochtene Bescheid rechtzeitig vor Eintritt der Verjährung ergangen ist – auch nach Ablauf der Verjährungsfrist ergehen können und zwar auch dann, wenn nach Aufhebung einer Berufungsentscheidung durch den VwGH eine weitere Berufungsentscheidung bzw. Berufungsvorentscheidung ergehen soll.

Unklar ist jedoch, in welchem Zusammenhang diese Bestimmung im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangen soll. Im vorliegenden Fall wurde die Veranlagung der Umsatzsteuer 2003 durch die Berufungsentscheidung UFS 9.8.2012, RV/3788-W/09 ua., rechtskräftig erledigt, eine VwGH-Beschwerde wurde nicht eingebracht.

Soweit das FA den Abs. 2 des § 293a BAO ins Treffen führt, ist darauf hinzuweisen, dass kein "abgeleiteter oder abhängiger Bescheid" vorliegt.

Rechtssatz 1 zum Erkenntnis VwGH 30.05.2012, 2008/13/0074, lautet: "Während Abs. 1 des § 209a BAO vorsieht, dass eine Abgabefestsetzung in einer Berufungsentscheidung - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf, gestattet Abs. 2 die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist. Eine Abhängigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Abgabefestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Dies trifft im Verhältnis des Einkommensteuerbescheides zu der gemäß § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu. Liegen einem Bescheid Feststellungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Vor diesem Hintergrund erfasst § 209a Abs. 2 BAO jene Fälle, in denen eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid anhängig ist, und stellt diese Sachverhaltskonstellationen im Hinblick auf die Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabefestsetzung selbst

Gegenstand eines anhängigen Berufungsverfahrens ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0216)."

Im vorliegenden Fall geht es einzig um die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2003. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass mit der Berufungsentscheidung UFS 9.8.2012, RV/3788-W/09 ua., die Veranlagung der Umsatzsteuer 2003 rechtskräftig erledigt wurde und ein vom FA am 3. September 2012 neuerlich erlassener, diesmal gemäß § 293b BAO geänderter Umsatzsteuerbescheid 2003 im selben Verfahren kein von der Berufungsentscheidung "abgeleiteter oder abhängiger Bescheid" sein kann.

§ 209a BAO gelangt daher nicht zur Anwendung.

Da dem angefochtenen Bescheid die Verjährung entgegensteht, war der Berufung stattzugeben.

Wien, am 14. Februar 2013