



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 10. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 4. August 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im vorgelagerten Umsatzsteuerveranlagungsverfahren für das Jahr 2006 hatte das Finanzamt die in der Umsatzsteuererklärung 2006 geltend gemachte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht anerkannt, da die Bw. mit Erklärung vom 25. April 2003 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab dem Jahr 2001 verzichtet habe und diese Erklärung bis dato nicht widerrufen worden sei. Ein Widerruf sei spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn des Kalenderjahres zu erklären.

Der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 25. Juni 2008 blieb unbekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

In einem **Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens** vom 23. Juli 2009, beim Finanzamt eingelangt am 24. Juli 2009, wies die steuerliche Vertretung auf das Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 11.11.2008, 2006/13/0041, hin. Darin habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die im § 6 Abs. 3 UStG 1994 festgelegten Folgen erlöschen, wenn das Unternehmen ende und die damit verbundene Unternehmereigenschaft verloren gehe. Werde eine eingestellte unternehmerische Tätigkeit vom früheren Unternehmer wieder aufgenommen, so leben die mit der vorangegangenen Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit erloschenen Folgen nicht auf, weshalb der neuerliche Unternehmer gegebenenfalls eine Erklärung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 abzugeben hätte.

Weiters habe die Rechtsprechung des UFS (28.6.2006, RV/2301-W/05) keine Gültigkeit mehr. Es werde daher beantragt, das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 wieder aufzunehmen und eine erklärungskonforme Veranlagung durchzuführen.

Mit dem nunmehr angefochtenen **Bescheid** vom 4. August 2009 wies das Finanzamt diesen Antrag nach Wiedergabe des Wortlautes des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ab und begründete dies damit, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) iSd § 303 BAO (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148) seien.

In einer dagegen erhobenen **Berufung** vom 10. August 2009 wendete die steuerliche Vertretung ein, dass das Finanzamt verpflichtet gewesen wäre, aufgrund der Änderung der Rechtsmeinung eine amtswegige Wiederaufnahme durchzuführen, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung für alle Steuerpflichtigen sicherzustellen. Der Ansicht des Finanzamtes, dass keine neuen Tatsachen aufgetreten seien, könne nicht gefolgt werden, da durch das erwähnte Verwaltungsgerichtshofurteil vom 11.11.2008 die bisherige Rechtsmeinung geändert worden sei. Es könne nicht im Sinne der Gesetzgebung liegen, dass Steuerpflichtige, deren Umsatzsteuerbescheid von der Behörde aufgrund einer falschen Rechtsmeinung der Behörde falsch ausgestellt worden sei, rechtskräftig werde und somit ungerechtfertigt Steuern eingehoben bzw. festgesetzt werden.

### ***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 sonst wie 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.

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat (§ 303 Abs. 2 BAO).

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

Die Bw. hat ab Juli 2001 eine Kantine betrieben und diese Tätigkeit im Oktober 2004 eingestellt. Im August 2006 hat die Bw. eine unternehmerische Tätigkeit durch den Betrieb eines Heurigen wieder aufgenommen. Für das Jahr 2006 ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die zwischenzeitige Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit nicht zum Erlöschen der Verzichtserklärung (Abgabe eines Regelbesteuerungsantrages ab 2001) geführt hat und weitergelte, da kein Widerruf erfolgt ist.

Das Umsatzsteuerveranlagungsverfahren für das Jahr 2006 ist rechtskräftig abgeschlossen worden.

In Streit steht, ob der Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO – Vorliegen von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten – gegeben ist.

Nach Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303, Tz. 9, sind keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) etwa

- 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 (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148),
- Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (VwGH 20.4.1995, 92/13/0076; 27.11.2000, 96/17/0373; 26.6.2003, 2002/16/0286-0289),
- Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118),

-unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstraßbehörde oder ein Gericht andererseits (VwGH 17.5.1990, 89/16/0037) ; 15.7.1998, 97/13/0269, 0270; 253.1999, 96/15/0108),  
-höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl VwGH 8.9.1988, 88/16/0157-0161; 29.9.1997, 97/17/0257-0279; 25.2.1998, 98/14/0015).

Die Bw. beruft sich auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes(11.11.2008, 2006/13/0041), wonach bei Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit auch die im § 6 Abs. 3 UStG 1994 festgelegten Folgen erlöschen. Wird danach später eine unternehmerische Tätigkeit vom früheren Unternehmer (wieder) aufgenommen, so leben die mit der vorangegangenen Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit erloschenen Folgen nicht auf, weshalb der (neue) Unternehmer gegebenenfalls (neuerlich) die Erklärung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 abzugeben hätte.

Das von der Bw. zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes betrifft die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Dazu wird auf ein Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1998, 95/15/0108 verwiesen, wonach neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - keine Tatsachen sind. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Es liegen daher keine Tatsachen vor, die später hervorgekommen sind.

Tatsachen stellen auch nur dann taugliche Wiederaufnahmsgründe dar, wenn sie im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Auch diese Voraussetzung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes in dem von der Bw. zitierten Verfahren rechtfertigt somit keine Wiederaufnahme des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens.

Im Übrigen ist der Antrag auf Wiederaufnahme befristet. Er muss binnen einer Frist von drei Monaten ab nachweislicher Kenntnis von dem Wiederaufnahmsgrund eingebracht werden. Das von der Bw. zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, das seiner irrigen Rechtsmeinung nach einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, ist vom 11.11.2008. Der Antrag auf Wiederaufnahme wurde aber erst am 23. Juli 2009 eingebracht und wäre daher jedenfalls verspätet.

Soweit die Bw. in der Berufung eine amtswegige Wiederaufnahme anregt, ist auszuführen, dass eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 305 Abs. 1 BAO in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt und im Ermessen der Behörde liegt. Ein Anspruch der Partei besteht nicht. Da eine Zuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz, eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu verfügen, nach geltender Rechtslage nicht gegeben ist, kann die Berufungsbehörde darüber nicht absprechen.

Zur Klarstellung wird bemerkt, dass bei der amtswegigen Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden ist. Erst wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich vorliegt, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Die Ermessensübung hat sich sowohl an der Intention des Gesetzgebers zu orientieren, als auch die im § 20 BAO normierten Ermessensrichtlinien zu beachten. Im vorliegenden Fall ist nun das Finanzamt und auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem Schluss gelangt, dass kein Wiederaufnahmsgrund gegeben ist, weil keine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO vorliegt. Für diese Beurteilung gelten dieselben Kriterien wie für die von der Partei beantragte Wiederaufnahme.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. November 2010