

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache XY, Adr., vertreten durch Stb., Adr2, über die Beschwerde vom 16.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 16.11.2015, betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO / USt 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Schreiben vom 20.5.2015, eingebracht am 27.5.2015, wurde ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 eingebracht und ausgeführt: "Zur Fristwahrung unseres Antrags möchten wir folgendes ausführen: Nach § 303 (2) BAO ist ein Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von 3 Monaten von dem Zeitpunkt an in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, zu stellen. Mit 10.4.2015 wurde uns als steuerliche Vertretung der Bf GmbH die Entscheidung des BFG über die Abweisung der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 der XY zugestellt.

Sachverhaltsdarstellung und Wiederaufnahmegründe: In der Berufungsschrift vom 23.5.2010 wurde vorgetragen, dass der Einbringungsvorgang des Einzelunternehmens Bf in die XY von der Abgabenbehörde als entgeltlich mit der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von € 199.164 angenommen wurde voraus sich eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von € 39.832,80 beim Einzelunternehmen ergab. Aufgrund der Feststellungen der Abgabenbehörde wurde im Rahmen der Berufung der Vorsteuerabzug auf Seiten der XY beantragt. Weiters wurde von der Betriebsprüfung in einer Stellungnahme zur Berufung vom 16.6.2010 entgegnet, dass nach ihrer Rechtsanschauung der gegenständliche Gesellschaftsvertrag über die Betriebsübertragung keine Rechnung im Sinne des § 11 UStG wäre.

Zur Frage einer Rechnung nach § 11 UStG wurde in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 8.4.2015 erwogen, dass der gegenständliche

Einbringungsvertrag sämtliche Rechnungsmerkmale iSd § 11 Abs. 1 UStG beinhaltet und daher grundsätzlich eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG vorliegt, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Zur Frage der Rechnungsberichtigung:

§ 16 Abs. 1 UStG verlangt die Rechnungsberichtigung und damit die Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs in bestimmten Fällen erst im Zeitpunkt des Vorliegens einer richtigen Rechnung im Sinne des § 11 UStG.

Zum Vorsteuerabzug aufgrund einer fehlerhaften bzw. mangelhaften Rechnung wird in den USt-E Umsatzsteuerprotokoll 2008 folgendes angehrt:

§ 11 und § 12 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 1555 and R2 1831)

Vorsteuerabzug aufgrund einer fehlerhaften bzw. mangelhaften Rechnung

Wird im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass der

Vorsteuerabzug auf Grund einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung vorgenommen wurde, so kann gemäß UStR 2000 RZ 1831 der Mangel innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden angemessenen Frist behoben werden. Die Frist hat im Regelfall einen Monat nicht zu überschreiten. Wird die Rechnung innerhalb dieses Zeitraumes berichtigt, so ist der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen. Zudem wurde wie in der gegenständlichen Entscheidung des BFG angehrt, von der bel. Beh. diese Rechtsfrage nicht behandelt und auch in der Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht begründet. Weiters führt das BFG an, dass die belBeh im gegenständlichen Fall zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung verpflichtet gewesen wäre um dem Legalitätsprinzip des Art 18 Abs. 1 B-VG zu entsprechen, indem sie die in der Stellungnahme vertretene Rechtsanschauung vom objektiven Recht ableitet.

Wäre eine solche Begründung der Rechtsanschauung der Behörde der XY zugegangen, hätte dieser die Möglichkeit wahrgenommen, den Vorsteuerabzug 2010 zum Zeitpunkt des Vorliegens einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG wahrgenommen.

Im laufenden Verfahren war daher sowohl das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG als auch der davon abzuleitende Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei der XY strittig.

Zudem wurde vom steuerlichen Vertreter der XY auch eine Rechtsmeinung eines Berufskollegen (Vortragender der Kammer der Wirtschaftstreuhänder) eingeholt. In der beiliegenden Kopie des mail von 2010 war dieser ebenfalls der Ansicht, dass im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung eine Berichtigung für 2007 und der Vorsteuerabzug 2007 bei der XY zulässig wäre. Die Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs im Geschäftsjahr 2007 wurde im Zuge der Berufung von der XY beantragt. Aufgrund des dargestellten Sachverhalts konnte daher die XY, vertreten durch die Gruber Wirtschaftstreuhand GmbH unmöglich entscheiden zu welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug geltend zu machen war, da von der Behörde das Vorliegen einer Rechnung nach § 11 UStG bestritten wurde und die Rechtsfrage des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs von der belBeh nicht behandelt wurde.

Zum Zeitpunkt des Verfahrens war der Behörde daher der Sachverhalt vollständig bekannt, die Behörde hätte daher bei rechtlich richtiger Beurteilung bereits 2010 zur Ansicht kommen müssen, dass der berichtigte Gesellschaftsvertrag als Rechnung nach § 11 UStG zu werten ist und daher der Vorsteuerabzug 2010 zusteht. Darüber wäre auch in der oben erwähnten aber rechtswidrig nicht erlassenen BVE abzusprechen gewesen.

Die Geltendmachung der Vorsteuer durch die XY im Rahmen der Umsatzsteuererklärung im Jahr 2010 wurde daher ohne grobes Verschulden der Partei unterlassen. Die XY bzw. deren steuerliche Vertretung hat wie oben dargestellt im Vertrauen auf die Judikatur und die Erlässe des Bundesministeriums gehandelt und zudem Rechtsmeinungen eingeholt.

Nach dem Normzweck des § 303 Abs. (4) BAO ist laut BMF -010103/0053-VI/2006 idR dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Die Wiederaufnahme ist bei geklärtem entscheidungsrelevanten Sachverhalt grundsätzlich auch zu Gunsten der Partei zu verfügen.

Laut Kommentar zum UStG Schuchter/Kollmann ist wesentliches Merkmal des MwSt-Systems der Vorsteuerabzug, wodurch die ihm von anderen Unternehmen in Rechnung gestellten USt Beträge gekürzt werden. Damit wird die unrichtliche Belastung der Vorumsatzstufe rückgängig gemacht. Die Belastung des Einzelunternehmens Bf mit der gegenständlichen Umsatzsteuer trotz Rechnung im Sinne des § 11 UStG einerseits und die Versagung des Vorsteuerabzugs bei der XY andererseits würde daher zu einem systemwidrigen Ergebnis führen.

ANTRAG

Wir beantragen daher die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2010 gemäß § 303 BAO. Eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2010 ist diesem Schreiben beigelegt.

Sodann wurde mit Schreiben vom 17.8.2015 ein Vorhalt der Amtspartei ausgefertigt und ausgeführt: "Zu Ihrem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2010 vom 20.5.2015 machen Sie zum Punkt Sachverhaltsdarstellung und Wiederaufnahmegründe umfangreiche Ausführungen. Aus diesen Ausführungen schließt das Finanzamt, dass Sie eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit.b BAO (Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind) beantragen wollen, weshalb seitens des Finanzamtes kein Mängelbehebungsauftrag erlassen wird. Das Finanzamt ersucht um Klarstellung und Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe. Es wird darauf hingewiesen, dass die Wiederaufnahmewerberin behauptungs- und beweispflichtig ist."

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 9. Oktober 2015 wurde seitens der Bf. ausgeführt: "Ergänzung unseres Antrages zu den Wiederaufnahmegründen: Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs (1) lit c BAO- Ergänzung der Begründung:

Folgende Vorfrage wurde mit der Entscheidung des BFG vom 8.4.2015 zugestellt am 10.4.2015 geklärt:

Frage des Vorliegens einer Rechnung nach § 11 UStG (Einbringungsvertrag)

Zeitpunkt Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges

Hierzu heißt es in den Ausführungen in der Entscheidung des BFG vom 8.4.2015 "zu lösende Rechtsfrage" (Seite 4: " Die BelBeh hat durch die Prüferin die Rechtsansicht vertreten, dass im über die Einbringung errichteten Gesellschaftsvertrag eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 nicht erblickt werden könne. Gegen diese - unbegründet gebliebene Rechtsansicht richtet sich das Beschwerdevorbringen. Weiters über den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Rechnungsberichtigung."

Beide Punkte waren in der 2010 abgehaltenen Betriebsprüfung mit der Folge der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer 2007 strittig. In der in der Beilage beigelegten Entscheidung des BFG wird entschieden dass, die vorliegenden Einbringungsvertrag eine Rechnung nach § 11 USTG darstellt und folglich der Vorsteuerabzug im Jahr 2010 zum Zeitpunkt des Vorliegens einer richtigen Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Es wurde damit eine entscheidende Vorfrage vom BFG geklärt. Wäre diese Vorfrage bereits im laufenden Verfahren geklärt worden, hätte der Steuerpflichtige von der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs im Jahr 2010 Gebrauch machen können. Damit liegen die Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 (1) lit. BAO iVm § 116 BAO vor.

Weiters verweisen wir darauf, dass bis zum heutigen Tag die Beschwerden des Einzelunternehmens Bf gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2007 anhängig sind. Die berichtigte Umsatzsteuererklärung 2010 wurde bereits vorgelegt, der Gesellschaftsvertrag über die Einbringung wurde ebenfalls bereits im laufenden Verfahren vorgelegt."

Mit **Bescheid vom 16.11.2015** wurde der Antrag des Beschwerdeführers (Bf.) vom 20.05.2015, eingebracht am 27.05.2015, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 08.02.2013 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: "Am 20.05.2015 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO für die Umsatzsteuer 2010 beantragt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 09.10.2015 (Vorhalt vom 17.08.2015) wurde ausgeführt dass es sich um einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO handelt. Begründend dazu wurde im Wesentlichen vorgebracht: Mit der Entscheidung des BFG vom 08.04.2015 wurde die folgende Vorfrage geklärt:

- Frage des Vorliegens einer Rechnung nach § 11 UStG (Einbringungsvertrag)
- Zeitpunkt der Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs

In den Ausführungen in der Entscheidung des BFG vom 08.04.2015 heißt es hierzu: "zu lösende Rechtsfrage" ...

Zum Vorfragentatbestand geht das Finanzamt davon aus, dass Vorfragen Rechtsfragen sind, zu deren verbindlichen Beantwortung das in eine Abgabensache zur Entscheidung berufene Finanzamt im konkreten Verfahren sachlich nicht zuständig ist, deren Lösung

aber eine notwendige Grundlage für die Entscheidung bildet. Die Lösung einer solchen Frage, die die Bedeutung einer Vorfrage hat, findet sich im Spruch des Urteils oder Bescheides der zur Entscheidung über diese Frage (die für sie eine Hauptfrage bildet) zuständigen Stelle. Bindungswirkung kommt also nur dem Spruch der Entscheidung, die über die Vorfrage als Hauptfrage abspricht, nicht auch deren Begründung zu (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1322).

Im gegenständlichen Fall hat das BFG in seiner Entscheidung vom 08.04.2015 aber nicht über eine Vorfrage entschieden, denn eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde, somit das Finanzamt nicht zuständig ist. Da das Finanzamt aber für die Entscheidung, ob ein Vorsteuerabzug aus einer Rechnung bei der Umsatzsteuer-Veranlagung 2010 zusteht oder nicht, sachlich zuständig ist und war, liegt hier keine Vorfrage (kein Vorfragenfall) und somit kein Anwendungsfall des § 303 Abs 1 lit c BAO vor."

Die **Beschwerde** gegen den Bescheid über die Abweisung der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO vom 16.12.2015, eingelangt am 18.12.2015, begründete der Bf., vertreten durch seinen Steuerberater, wie folgt: "Eine Vorfrage ist ein vorweg zu klärendes rechtliches Element des Sachverhalts, wenn für die Entscheidung dieser Rechtsfrage als Hauptfrage ein Gericht, eine andere Verwaltungsbehörde oder dieselbe Verwaltungsbehörde in einem anderen Verfahren zuständig ist. Im gegenständlichen Fall hat das Bundesfinanzgericht als zuständiges Gericht (08.04.2015, RV/7102978/2010) entschieden, dass es sich beim Einbringungsvertrag um eine Rechnung nach § 11 UStG handelt, die 2010 zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist im Ermittlungsverfahren berechtigt, einen rechtlichen Sachverhalt nach den über die maßgeblichen Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauungen zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen, wenn für diese Rechtsfrage als Hauptfrage ein Gericht, eine andere Verwaltungsbehörde oder dieselbe Behörde in einem anderen Verfahren zuständig ist (Kommentar Dr. Koran zum § 116 BAO). Das Bundesfinanzgericht als zuständiges Gericht hat damit abweichend von der Abgabenbehörde erster Instanz entschieden, womit ein Wiederaufnahmegrund aufgrund der Tatbestandsidentität vorliegt."

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 13.01.2016, zugestellt am 15.01.2016, wurde die Beschwerde vom 16.12.2015 gegen den Bescheid vom 16.11.2015 mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 1 lit c BAO betreffend Umsatzsteuer 2010 als unbegründet abgewiesen worden, ist als unbegründet abgewiesen. Es wird auf die Ausführung in der Bescheidbegründung vom 16.11.2015 verwiesen.

Am 12.02.2016 wurde ein Vorlageantrag gestellt und am 15.03.2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile. Der Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtslage

§ 303 Abs 1 BAO lautet: Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

...

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 116 Abs 1 BAO sind, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Gemäß § 13 Abs 1 Z 1 AVOG 2010 obliegt den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis für ihren Amtsbereich die Erhebung der Abgaben (§ 49 Abs. 2 BAO), soweit diese nicht durch Abgabenvorschriften anderen Behörden übertragen ist.

Gemäß § 21 Abs 2 Z 2 AVOG 2010 ist das Betriebsfinanzamt zuständig für die Erhebung der Umsatzsteuer.

Erwägungen

Eine Vorfrage ist nach den zitierten Bestimmungen der BAO eine Rechtsfrage, für deren **Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist**, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (zB VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005) [Ritz, BAO⁵, § 116 Tz 1].

§ 13 AVOG 2010 normiert die sachliche Subsidiarzuständigkeit, wonach in allen Fällen, in denen keine spezielleren Regeln bestehen, das FA mit dem allgemeinen Aufgabenkreis sachlich zuständige Abgabenbehörde ist (vgl. ErläutRV 477 BlgNR 24. GP 6)[Fischerlehner, Abgabenverfahren² (2016) § 13 AVOG Anm 1)].

Aus der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit gemäß den Bestimmungen der §§ 13 und 21 AVOG 2010 ergibt sich, dass das Finanzamt ABC im gegenständlichen Fall zur **Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Rechnung nach**

§ 11 UStG (Einbringungsvertrag) und des Zeitpunkts der Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs und somit zur Entscheidung, ob ein Vorsteuerabzug aus einer Rechnung bei der Umsatzsteuer-Veranlagung 2010 zusteht, sachlich und örtlich zuständig war.

Folglich liegt hier keine Vorfrage (kein Vorfragenfall) vor und somit auch kein Anwendungsfall des § 303 Abs 1 lit c BAO.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 26. Juni 2018