



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E**** GmbH, nnnn A-Ort, B-Straße 2, vertreten durch StB, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 Über-

leitung 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 die Wiederaufnahmeanträge mit Bescheid vom 29.8.2011 ab.

Dieser Bescheid wurde vom Unabhängigen Finanzsenat mit der Begründung aufgehoben, das Finanzamt habe es unterlassen, ein erforderliches Mängelbehebungsverfahren durchzuführen. Nach Durchführung dieses Mängelbehebungsverfahrens erließ das Finanzamt mit Datum vom 23.2.2012 einen neuen Bescheid, in welchem es die Wiederaufnahmeanträge abermals abwies. Zur Begründung führte das Finanzamt 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 Bescheiderlassung 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 begehrt 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 begehrt. 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 Bescheidebegründung 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. Hätte die Firma anstatt von keinen Vorsteuern 20% Vorsteuerabzug geltend gemacht, anstatt der im Gesetz vorgesehen 10% so hätte die Finanz sicherlich eine Wiederaufnahme zugelassen, bzw wäre es mit Sicherheit im Zuge einer Außenprüfung zu einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gekommen. Daher ist nicht nachvollziehbar, warum ein für den Steuerpflichtigen vorteilhafter Wiederaufnahmeantrag abgelehnt wird, während die Wiederaufnahme im Falle eines falschen Vorsteuerabzuges mit Sicherheit von der Abgabenbehörde zugelassen worden wäre.

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 abgabepflichtigen 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 Abgabepflichtigen 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 Abgabepflichtigen 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 Abgabepflichtigen 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 § 13 Abs 1 UStG kann der Unternehmer für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise – unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG – die auf die Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnen. Bei Aufwendungen für Nächtigung (einschließlich Frühstück) kann die abziehbare Vorsteuer entweder aus den für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnet oder in tatsächlicher Höhe durch eine Rechnung nachgewiesen werden. Aus den Pauschbeträgen ist die abziehbare Vorsteuer unter Anwendung des Steuersatzes nach § 10 Abs 2 UStG herauszurechnen.

Gemäß § 12 Abs 1 UStG kann der Unternehmer die in § 12 näher angeführten Vorsteuerbeträge abziehen.

§ 13 UStG regelt den Vorsteuerabzug aus pauschalisierten Reisekosten und ist lex specialis im Verhältnis zum allgemeinen Vorsteuerabzug des § 12 UStG. Daraus folgt, dass die Spezialnorm des § 13 zwingend für den Vorsteuerabzug bei Reisekosten anzuwenden ist, außer diese Norm räumt ein explizites Wahlrecht zur Anwendung des § 12 UStG ein.

§ 13 verwendet ebenso wie § 12 UStG die Formulierung, dass der Unternehmer Vorsteuer abziehen „kann“.

Rechtsprechung und Lehre vertreten zu § 12 UStG die Ansicht, dass der Vorsteuerabzug nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag zu gewähren ist (vgl. *Ruppel/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 19; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, (Hrsg) UStG-Kommentar § 12 Rz 8; VwGH 23.1.1989, 88/15/0010).

Für § 13 UStG kann jedoch auf Grund der genannten gleichen Textierung nichts anderes gelten als für § 12 UStG.

Damit entspricht der Spruch des Umsatzsteuerbescheides dem UStG, da er entsprechend den nicht geltend gemachten strittigen Vorsteuern einen entsprechend geringeren Vorsteuerabzug enthält.

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 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.

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

Sie stützt ihr Begehren auf Wiederaufnahme offensichtlich vielmehr ausschließlich darauf, dass unbeabsichtigt keine Vorsteuern iZm Taggeldern und Diäten geltend gemacht wurden, obwohl dies zulässig gewesen wäre.

(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).

Genau um solche neuen Erkenntnisse der Bw bzw deren steuerlicher Vertretung über die umsatzsteuerlichen Folgen von Taggeldern und Diäten (Vorsteuerabzugsmöglichkeit) handelt es sich im Streitfall. Solche Erkenntnisse bilden jedoch gerade keinen Wiederaufnahmegrund. Die Vorsteuerabzugsmöglichkeit iZm Taggeldern und Diäten ist keine Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO (sondern lediglich eine Rechtsfolge). Dass Taggelder und Diäten bezahlt wurden, war bei Erlassung der Umsatzsteuerbescheide bekannt und ist nicht nachträglich neu hervorgekommen.

Die Berufung erweist sich damit als unbegründet.

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.

Die Berufung war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. Juli 2012