

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x, vertreten durch y, vom 13. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes z vom 14. Juli 2004 betreffend Abweisung des Antrages vom 30. Juni 2004 auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1997 vom 18. Mai 1999, für das Jahr 1998 vom 29. Mai 2000, für das Jahr 1999 vom 26. April 2001, für das Jahr 2000 vom 21. Juni 2001 und für das Jahr 2001 vom 4. April 2003 gemäß § 299 BAO entschieden:

(a) Die Berufung betreffend die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 14. Juli 2004 bleibt in diesen Punkten unverändert.

(b) Der Berufung betreffend die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2000 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 14. Juli 2004 wird insoweit abgeändert und spricht aus, dass in Entsprechung des Antrages vom 30. Juni 2004 der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 21. Juni 2001 gemäß § 299 Abs. 1 iVm. § 302 Abs. 2 lit. c aufgehoben wird, weil sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen hat.

Entscheidungsgründe

1. Mit Schreiben vom 30. Juni 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2001 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes. Die Bw. habe in den betroffenen Jahren keinen Vorsteuerabzug für einen Kleinbus (Honda Shuttle) geltend machen können. Nach dem Urteil des EuGH vom 8.1.2002, C-409/99, zu dieser Rechtsfrage

bestehe für diesen Kleinbus nach dem Gemeinschaftsrecht das Recht auf Abzug der Vorsteuer (Verweis auf § 302 Abs. 2 lit. c BAO).

Zum Zwecke der Umsetzung reiche man berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die bezeichneten Jahre ein. Der Erhöhung der Vorsteuern stehe die Versteuerung des Sachbezuges als Eigenverbrauch gegenüber (Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die 20%igen Umsätze). Bei der Ermessensübung komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu (Ritz, BAO-Kommentar, § 299, Tz 22 und die dort zitierte Judikatur). Im übrigen liege ein Fall von erheblichen Vorsteuern vor.

2. Das Finanzamt wies den Antrag für das Jahr 1996 mit Bescheid vom 14. Juli 2004 zurück, da der bezeichnete Umsatzsteuerbescheid vom 3. Juni 1998 mit 31. Dezember 2003 in die Verjährung eingetreten sei und lehnte mit Bescheid gleichen Datums den Antrag auf Aufhebung betreffend die Jahre 1997 bis 2001 gemäß § 299 Abs. 1 BAO ab.

Der Bescheidbegründung für die Jahre 1997 bis 2001 war folgendes zu entnehmen:

Unbestritten sei, dass der Vorsteuerabzug für den im Antrag genannten Kleinbus nach dem Urteil des EuGH zustehe. Gemäß § 20 BAO müssten sich Entscheidungen die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen habe, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Der VwGH habe im verstärkten Senat vom 25.3.1981, Slg 5567/F in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukomme. Der VwGH habe weiters festgestellt, dass trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben hätten, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hätte (VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133).

Diese Ausführungen seien auch auf die nunmehr gültige Fassung des § 299 BAO anzuwenden. Die Behörde habe nun zu dem vorliegenden Antrag festgestellt, dass in den gegenständlichen Jahren 1997 bis 2001 Vorsteuern in der Höhe von 13.614.508,16 S, 18.454.463,93 S, 18.391.537,29 S, 19.718.384,79 S und 27.440.047,68 S geltend gemacht worden seien. Nunmehr werde die Anerkennung von zusätzlichen Vorsteuern von 19.715,98 S, 18.506,51 S, 19.187,33 S, 34.406,58 S und 8.915,21 S begehr. Im Verhältnis zu den bisher geltend gemachten Vorsteuern entspreche dies einem Prozentsatz von 0,14%, 0,10%, 0,10%, 0,17% und 0,03%. Wenn somit in sämtlichen fünf Jahren jeweils rd. 99,80% der zu berücksichtigenden Vorsteuern tatsächlich auch im Zuge der Veranlagung anerkannt worden und daher die unberücksichtigt gebliebenen Beträge in Relation zu den übrigen Vorsteuerbeträgen sehr gering seien (weit unter 1%), dann sei die Fehlerhaftigkeit der Umsatzsteuerbescheide, deren Aufhebung nach § 299 BAO begehr werde, nach Ansicht der Behörde als zu geringfügig anzusehen.

Untermauert werde diese Ansicht, wenn man die einzelnen Zahllasten (lt. Bescheid und lt. Antrag) in Relation setze. Dabei ergäben sich folgende Zahllastdifferenzen:

Jahr	Differenz	%-Satz
1997	-691,70	0,08
1998	-603,84	0,07
1999	-653,25	0,08
2000	-1.759,33	0,34
2001	+93,24	0,01

Da die neuen Abgabenbescheide nur geringfügig von den im Rechtsbestand befindlichen Bescheiden abweichen würden, spreche der Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit gegen die Aufhebung dieser Bescheide. Dies gelte unabhängig davon, ob sich die Aufhebung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirke (Ritz, ÖStZ 1996/70).

Im vorliegenden Fall müsse dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang zuerkannt werden, weshalb die Behörde dem Antrag auf Aufhebung der betreffenden Umsatzsteuerbescheide nicht folge.

3. Mit Schreiben vom 13. August 2004 brachte die Bw. eine Berufung gegen den Bescheid vom 14. Juli 2004 ein, mit dem die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2001 abgewiesen wurde:

(a) Die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen seien gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Nach ständiger Rechtsprechung komme im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotzdem hätten Aufhebungen zu unterbleiben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich ziehe (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 250, mwN). Auch das BMF habe im Erlass vom 24. Januar 2002 eine Leitlinie für die Ermessensübung dargelegt. Soweit lediglich Vorsteuern aus Betriebskosten betroffen seien, gehe das BMF offenbar von der Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit aus, die eine Unterlassung der Aufhebung nach sich ziehe.

(b) Die Behörde rechtfertige die Abweisung des Aufhebungsantrages allein durch die von ihr durchgeführte Prozentrechnung. Da die Prozentsätze der Abweichungen zwischen den USt-Zahllasten gemäß Antrag und den USt-Zahllasten gemäß den Bescheiden gering sei, müsse im vorliegenden Fall dem Prinzip der Rechtssicherheit Vorrang zuerkannt und der

Aufhebungsantrag abgewiesen werden. Die belangte Behörde unterlasse es freilich völlig, auf die Zusammensetzung der geltend gemachten Vorsteuern einzugehen. Der Großteil betreffe Vorsteuern aus den Leasingraten bzw. der nachfolgenden Anschaffung. In Summe würden die geltend gemachten Vorsteuern für die Jahre 1997 bis 2001 gesamt 100.731,61 S (entspreche 7.320,45 €) betragen. Die USt-Zahllasten seien deshalb geringer, da die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges die Besteuerung des Sachbezuges als Eigenverbrauch nach sich ziehe. In Summe würden die Zahllasten für 1997 bis 2001 gemäß Antrag –3.614,88 € betragen, was einem Betrag von 50.000,00 S entspreche. Einen solchen Betrag als geringfügig einzustufen, erscheine völlig unverständlich. Daraus würden sich nämlich folgende Konsequenzen ergeben: Je höher die Zahllasten eines Steuerpflichtigen seien, desto eher währe er von der nachträglichen Geltendmachung von Vorsteuern ausgeschlossen, hinsichtlich derer der EuGH festgestellt habe, dass ein Abzugsverbot dem Gemeinschaftsrecht widerspreche. Es sei wohl offenkundig, dass dem Gesetz nicht ein derartiger Inhalt zu unterstellen sei. Bei der Ermessensübung müsse vielmehr auch die absolute Höhe eine zentrale Rolle spielen, da sich andernfalls willkürliche Rechtsfolgen ergeben würden.

(c) Zudem sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. in der Umsatzsteuererklärung 2002 einerseits den Vorsteuerabzug geltend gemacht und andererseits den Sachbezug der Umsatzsteuer unterworfen habe. Dabei habe sich ein Überhang der Umsatzsteuer über die Vorsteuer in Höhe von 334,38 € ergeben. Soweit eine Aufhebung nicht in Betracht komme, sei auch die Veranlagung 2002 zu berichtigen.

(d) Überdies lasse die Behörde außer Acht, worauf die Rechtswidrigkeit zurückzuführen sei. Diese liege in einem Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union. Bei Gemeinschaftsrechtswidrigkeit könne der Ermessensspielraum aber nicht mehr völlig frei sein, sondern bedürfe einer Prüfung, ob Gründe vorliegen, die der gemeinschaftsrechtskonformen Ansicht zum Durchbruch verhelfen würde (gemeinschaftsrechtskonformes Ermessen). Der EuGH gehe im gemeinschaftsrechtlichen Kontext davon aus, dass gemeinschaftsrechtliche Interessen bei der Ermessensübung im nationalen Verfahrensrecht voll Berücksichtigung finden würden (dazu Fraberger, in Holoubek/Lang, Das EuGH-Verfahren in Steuersachen, 194 ff.).

Das Ermessen sei hier zu Gunsten des Steuerpflichtigen auszuüben. Im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des EuGH sei es unter Umständen sogar geboten, eine Aufhebung zugunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen (Toifl, RdW 2004, 150 ff.). Im Urteil zur Rs Kühne & Heitz NV vom 13.1.2004, C-453/00, habe zwar der Gerichtshof festgehalten, dass das Gemeinschaftsrecht eine Verwaltungsbehörde zur Aufhebung einer bereits rechtskräftigen Entscheidung grundsätzlich nicht verhalten könne. Habe die nationale Behörde aber eine Befugnis, eine bestandskräftige Entscheidung zurückzunehmen, müsse

sie diese im Lichte des Gemeinschaftsrechtes überprüfen und allenfalls – wie hier im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug für Kleinbusse – aufheben.

Die Umsatzsteuerbescheide für 1997 bis 2001 seien daher aufzuheben und der Vorsteuerabzug für den Kleinbus zu berücksichtigen.

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung beantragt.

4. Am 27. September 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Das Finanzamt führte in der Vorlage folgendes aus:

Die Bw. stelle nicht in Abrede, dass die nunmehr begehrten Vorsteuern bezogen auf den Gesamtbetrag der Vorsteuern verhältnismäßig gesehen unbedeutend seien. Entgegen der Ansicht der Bw. sei die Frage, ob die Auswirkungen der Aufhebung von Bescheiden als geringfügig anzusehen sei oder nicht, anhand der konkreten Verhältnisse der jeweiligen Steuerpflichtigen zu messen (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044: Eine Gewinnauswirkung unter 1% ist geringfügig). Auch der UFS habe bereits implizit diese Rechtsansicht vertreten, in dem er die beantragten und die ursprünglich geltend gemachten Vorsteuern ins Verhältnis gesetzt habe (RV/0516-L/03 vom 27.10.2003; RV/0810-W/04 und RV/0809-W/04 vom 24.6.2004).

Das Vorbringen, wonach die begehrten Vorsteuern zum Teil auf die nachträgliche Anschaffung von vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen entfallen wäre, könne anhand der vorgelegten Unterlagen nicht schlüssig nachvollzogen werden. Es könne lediglich vermutet werden, dass im Jahr 2000 ein Ankauf eines Kleinbusses zum Restbuchwert (nach Auslaufen des Leasingvertrages) erfolgt sein könnte. Im Erlass des BMF vom 24. Januar 2002 werde allgemein festgehalten, dass eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO im Zusammenhang mit der nachträglichen Geltendmachung von Vorsteuern, die mit Kleinbussen zusammenhängen, nur im Falle von erheblichen Vorsteuern in Betracht komme. Im Erlass sei bei der Erwähnung dieser Kosten vom Regelfall der sofortigen Anschaffung eines Fiskal-LKW (und nicht im Rahmen eines Restwertleasings) ausgegangen worden.

Betreffend den Hinweis in der Berufung auf das EuGH-Urteil vom 13.1.2004, C-453/00, Kühne & Heitz NV, sei festzuhalten, dass dieses Urteil zur niederländischen innerstaatlichen Rechtslage ergangen sei. Das im Verfahren vor dem EuGH zu behandelnde niederländische Verfahrensrecht enthalte eine gesetzliche Regelung, die es der Verwaltungsbehörde ermögliche, unter bestimmten Voraussetzungen rechtskräftige Entscheidungen zurückzunehmen. Eine derart weitreichende verfahrensrechtliche Durchbrechung der Rechtskraft sei durch die österreichischen innerstaatlichen Vorschriften nicht normiert, weswegen dieses EuGH-Urteil für den gegenständlichen Fall nur insoweit herangezogen werden könne, als der EuGH ausdrücklich ausgesprochen habe, dass die Rechtssicherheit

(Rechtskraft von Entscheidungen) zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten Rechtsgrundsätzen gehöre, weswegen es das Gemeinschaftsrecht nicht verlange, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich (dh. in jedem Fall) verpflichtet sei, eine rechtskräftige Entscheidung zurückzunehmen (Rn 24 des Urteiles). Deswegen stehe die Nichtaufhebung von Bescheiden gemäß § 299 BAO wegen Unwesentlichkeit der Folgen bzw. wegen Geringfügigkeit der Abweichung des Spruches des mit dem Aufhebungsbescheid zu verbindenden Abgabenbescheides von jenem bisher im Rechtsbestand befindlichen mit dem Gemeinschaftsrecht nicht in Widerspruch.

b. Mit Schreiben vom 4.3.2005 gab das Finanzamt zur Frage der Bescheidaufhebung noch folgendes bekannt: Entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung, wonach eine EU-Widrigkeit eines rechtskräftigen Bescheides jedenfalls zu dessen Aufhebung führen müsse, sei festzuhalten, dass der EuGH bereits mehrfach ausgesprochen habe, dass die Einzelheiten des anwendbaren Verfahrens betreffend Ansprüche, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der nationalen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaates sei. Diese Verfahrensvorschriften dürften nur nicht ungünstiger sein, als diejenigen, die vergleichbare Sachverhalte interner Art regeln (Äquivalenzprinzip) und die Ausübung der von der Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip; vgl. EuGH vom 7.1.2004, C-201/02 „Delena Wells“ oder vom 19.6.2003, C-34/02 „Sante Pasquini“).

c. Mit Schreiben vom 7. März 2005 wurde von der Bw. der Antrag auf mündliche Senatsverhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Gemäß § 302 BAO sind Aufhebungen nach § 299 BAO, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist zulässig.

Die Neufassung des § 302 BAO (durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz) tritt (ebenso wie die der §§ 299 und 300 BAO) mit 1. Januar 2003 in Kraft (§ 323 Abs. 10 BAO). Unstrittig ist, dass mit Aufhebungsantrag ab 1. Januar 2003 Vorsteuerbeträge, die dem EuGH-Urteil vom 8.1.2002, Rs C-409/99, zufolge für Kleinbusse gemeinschaftsrechtswidrig verweigert wurden, nachträglich geltend gemacht werden können (Ritz, BAO-Handbuch, § 302, S. 255).

2. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen einer Berufung den angefochtenen Bescheid nach allen Richtungen hin abzuändern, ist auf die „Sache“ beschränkt. „Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Bescheidspruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO-Kommentar, § 289, Tz 4).

Gegenstand des Antrages der Bw. und des angefochtenen Bescheides war die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 1997 bis 2001. Seit dem 20. Dezember 2003 kann die Abgabenbehörde erster Instanz bzw. der UFS im Berufungsverfahren einen Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

3. Der Bw. wurden Vorsteuern für einen Kleinbus (Honda Shuttle) verwehrt. Die Bw. wurde durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 idF BGBl. 1996/201 und die VO BGBl. 1996/273 mit einer unzulässigen innerstaatlichen Einschränkung des Vorsteuerabzuges belastet, wie dem Urteil des EuGH vom 8.1.2002, Rs C-409/99, „Metropol und Stadler“, zu entnehmen ist.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 sind damit inhaltlich rechtswidrig. Der Spruch der Bescheide erweist sich als nicht richtig (§ 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2003/124).

4. Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen von Bescheiden grundsätzlich bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Unter Verjährung ist sowohl die Bemessungsverjährung (§ 207 BAO) als auch die Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) zu verstehen. Eine längere Frist sieht § 302 Abs. 2 lit. c BAO vor. Danach sind Aufhebungen, die wegen Widerspruches mit dem Gemeinschaftsrecht erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig oder auch nach Ablauf der Verjährungsfrist, wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht wird.

§ 207 BAO normiert eine fünfjährige Frist für die "übrigen Abgaben", zu denen auch die Umsatzsteuer zählt. Da für die Bescheide ab 1997 die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen war (Bescheide vom 18. Mai 1999 (97), 29. Mai 2000 (98), 26. April 2001 (99), 21. Juni 2001 (00) und 4. April 2003 (01)), ist der Aufhebungsantrag als rechtzeitig gestellt anzusehen.

5. Die Aufhebung von Bescheiden gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2002/97 und idF BGBl. I 2003/124 steht im Ermessen, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit auszuüben ist. Wie der VwGH seit dem verstärkten Senat vom 25.3.1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (s. VwGH vom 24.10.2000, 95/14/0085) ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotzdem werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat.

Das eingeräumte Ermessen wird (umgekehrt) dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des Bescheides vorgegangen wird (VwGH vom 5.6.2003, 2001/15/0133).

Die „Billigkeit“ ist ein Argument für die Bescheidaufhebung, weil der Bw. ein berechtigtes Interesse an der materiell rechtsrichtigen Gutschrift der Vorsteuer hat.

Hinsichtlich der „Zweckmäßigkeit“, die für das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben steht, ist folgendes auszuführen: § 301 BAO mit dem Wortlaut „Auf die Ausübung der gemäß den §§ 299 und 300 der Behörde zustehenden Rechte steht niemandem ein Anspruch zu“, wurde durch BGBl. I 2002/97 aufgehoben. § 301 BAO ist damit keine Spezialvorschrift hinsichtlich der Ermessensübung mehr. Die Geringfügigkeit bei der Anwendung des § 299 BAO ist wie bei vergleichbaren Situationen anlässlich der Entscheidung über die Verfügung der amtsweigigen Wiederaufnahme eines Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO zu beurteilen.

6. Das Finanzamt hat die Geringfügigkeit ausschließlich anhand des Prozentsatzes der neu geltend gemachten Vorsteuern zu den gesamten bisher geltend gemachten Vorsteuern beurteilt. Die Bw. wiederum verweist darauf, dass bei der Ermessensübung auch die absolute Höhe der Zahlen eine Rolle spielen müsse und überdies Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliege, welche voll zu berücksichtigen sei, sodass das Ermessen in jedem Fall zugunsten der Steuerpflichtigen auszuüben sei.

7. Der Unabhängige Finanzsenat hat die mit dem vorliegenden Fall zusammenhängenden Fragen wie folgt beantwortet:

(a) Festzustellen war, ob eine Aufhebung aufgrund der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit anderen Voraussetzungen unterliegt, als Fälle mit anderen Aufhebungsgründen. Die Berufungsbehörde geht nicht davon aus, dass in Fällen einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit die Voraussetzungen der Aufhebung geringer anzusetzen sind, als in anderen Fällen (sog. "gemeinschaftsrechtskonformes Ermessen"). Derartiges ergibt sich aus der EuGH-Judikatur nicht. Der EuGH kann zwar dem EU-Recht widersprechende innerstaatliche Regelungen aufzeigen und deren Rechtswidrigkeit feststellen, davon sind aber verfahrensrechtliche Umsetzungen nicht berührt. Zwar hat der Mitgliedstaat, sofern die entsprechenden verfahrensrechtlichen Instrumentarien vorhanden sind, das EU-Recht umzusetzen. Es besteht aber kein gesondertes EU-Verfahrensrecht, das die innerstaatlichen Verfahrensrechte außer Kraft setzen würde. Anderes ergibt sich auch aus den von der Bw. zitierten Äußerungen Toifls in RdW 2004, 230 nicht: Aus dem Urteil des EuGH vom 13.1.2004, C-453/00, ergibt sich lediglich, dass niederländische Verwaltungsbehörden – nach dem in diesem Mitgliedstaat geltenden Recht – stets bestandskräftige Verwaltungsentscheidungen zurücknehmen können. Sofern ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vorliegt, müssen sie ihre Entscheidung überprüfen. Diese Rechtslage ist aber auf österreichische Fälle nicht anwendbar, da das österreichische Verfahrensrecht anders gelagert ist.

Soweit Tanzer (zitiert von Toifl) hier davon spricht, dass sich ein Wiederaufnahmegrund sui generis aus dem gemeinschaftsrechtlichen Effektivitätsprinzip ergeben müsse, so ist dies

nicht so zu verstehen, als wären damit die Ermessenserwägungen im Rahmen der Wiederaufnahme beiseite gedrängt. Vielmehr geht es hier um die Grundsatzfrage, ob ein Verfahren beim EuGH überhaupt einen Wiederaufnahmegrund darstellen kann. Erst wenn ein solcher vorliegt, kann die Frage der Geringfügigkeit überhaupt geprüft werden. Selbst wenn, was im übrigen in der Lehre äußerst strittig ist, das Ergebnis einer Vorabentscheidung einen Wiederaufnahmegrund darstellen würde, so wäre immer noch das Ermessen (insbesondere im Bereich der Geringfügigkeit) auszuüben. Nichts anderes kann für den Fall einer Aufhebung nach § 299 BAO gelten.

Es ist somit bei allen in den §§ 299 ff. BAO geregelten Sachverhalten das Ermessen in gleicher Weise auszuüben bzw. die Geringfügigkeit nach denselben Kriterien zu beurteilen, da ansonsten wohl auch der verfassungsgesetzlich geregelte Gleichheitssatz verletzt würde. Ein „gemeinschaftsrechtskonformes Ermessen“, das die österreichischen Ermessenskriterien unanwendbar machen würde, ist dem Gesetz (und der Rechtsprechung) nicht zu entnehmen.

(b) Zur Frage, ob die Geringfügigkeit am Saldo der Umsatzsteuer- und Ertragsteueroifferenz zu messen ist, kann festgehalten werden, dass es auf die jeweilige Steuer (in diesem Fall auf die Umsatzsteuer) ankommt und nicht auf den Saldo der verschiedenen Steuern (s dazu analog auch VwGH vom 2.8.1995, 93/13/0065: „Der Vollständigkeit halber sei daran erinnert, dass bei der Beurteilung, ob ein Missverhältnis zwischen der steuerlichen Auswirkung des Wiederaufnahmsgrundes und den zu erwartenden tatsächlichen Bescheidänderungen vorliegt, eine Saldierung von Einkommen- und Umsatzsteuer nicht in Betracht kommt“).

(c) Nach Ansicht des BMF kann einer Anregung auf Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO im Fall von erheblichen Vorsteuern (aus Anschaffungskosten, nicht hingegen aus Betriebskosten) gefolgt werden (SWK 2002, S 239, Erlass vom 24.1.2002, GZ 09 1202/4-IV/9/02 betreffend Auswirkungen des EuGH-Urtiles vom 8.1.2002, C-409/99, zu den Kleinbussen).

Die vom BMF gezogene Schlussfolgerung ist dem bezeichneten EuGH-Urtiel nicht zu entnehmen. Vielmehr heißt es dort: „Artikel 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie enthält klar und eindeutig den Grundsatz der Abziehbarkeit der Beträge, die dem Steuerpflichtigen für die ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen als Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden sind, soweit diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“ (Rn 43).

Den Mitgliedstaaten war es verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen. Ein Ausschluss bestimmter Kosten von diesem Vorsteuerabzug war nicht vorgesehen. Es kann daher auch die Aufhebung von Umsatzsteuerbescheiden nicht auf bestimmte Kosten eingeschränkt werden. Der UFS ist dieser Rechtsmeinung auch bisher nicht gefolgt (s. Entscheidung vom 2. September 2004, RV/0418-W/03).

Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass eine Bescheidaufhebung wegen sämtlicher im Zusammenhang mit dem Kleinbus stehenden Kosten möglich ist.

(d) Entscheidend ist weiters die Frage, ob nur Prozentverhältnisse oder auch die absoluten Zahlen in die Beurteilung miteinzubeziehen sind. Der VwGH hat in diversen Verfahren den absoluten Betrag für die Beantwortung der Frage der Geringfügigkeit miteinbezogen (so VwGH vom 29.10.2003, 99/13/0061: Eine Nachforderung an Umsatzsteuer von 30.000,00 S ist nicht geringfügig; VwGH vom 31.3.1998, 93/13/0093: Eine Erhöhung der USt-Vorschreibung von 2.473,00 S auf 34.697,00 S und von 24.866,00 S auf 46.866,00 S ist nicht geringfügig; umgekehrt VwGH vom 12.4.1994, 90/14/0044: Keine Wiederaufnahme bei der Einkommensteuer, wenn die Änderungen sowohl absolut als auch relativ (nämlich unter 1%) geringfügig bzw. unbedeutend sind).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher eine Aufhebung bereits durchzuführen, wenn die Geringfügigkeit bei einem der beiden Kriterien (Prozentverhältnis oder absoluter Betrag) nicht vorliegt. Dabei ist eine Veränderung der Zahllast um rd. 22.000,00 S (s. VwGH vom 31.3.1998, 93/13/0093) bzw. der Gutschrift schon ausreichend.

(e) Die Bw. ist bei ihren Berechnungen von den Vorsteuerbeträgen ausgegangen und kommt demzufolge in allen Jahren (1997 bis 2001) zu einer Bescheidaufhebung. Es war aber in allen Jahren auch ein Eigenverbrauch im Zusammenhang mit dem Kleinbus zu versteuern. Im Falle einer Wiederaufnahme ist die Geringfügigkeit anhand der steuerlichen Auswirkungen der gesamten konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen. Im vorliegenden Fall ist eine analoge Beurteilung anhand sämtlicher Aufhebungsgründe vorzunehmen, das bedeutet, dass die Zahllasten der einzelnen Jahre (die den Saldo des Eigenverbrauches und der Vorsteuer enthalten) mit den neuen Zahllasten und nicht nur die beantragten Vorsteuern mit den neu errechneten Vorsteuern zu vergleichen sind.

Stellt man die Zahllastdifferenzen gegenüber, so ergeben sich nachstehende Beträge:

Jahr	Differenz
1997	-691,70
1998	-603,84
1999	-653,25
2000	-1.759,33
2001	+93,24

Betrachtet man die dargestellten Zahlen näher, so sind die Beträge der ersten drei Jahre (Schillingbeträge zwischen rd. 8.000,00 und 9.500,00) noch als geringfügig anzusehen,

ebenso der Betrag des fünften Jahres (2001). Für das Jahr 2000 ergibt sich eine Änderung von 1.759,33 € (ds. 24.209 S), die im Rahmen dessen liegt, was von der VwGH-Rechtsprechung als nicht mehr geringfügig angesehen wird. Eine Zusammenrechnung der Beträge (Zahllasten bzw. Vorsteuern) aller Veranlagungsjahre, wie von der Bw. gefordert, kommt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht in Betracht. Vielmehr ist, wie sich auch aus der VwGH-Judikatur ergibt, auf die jeweilige Steuer im betreffenden Aufhebungs(bzw. Wiederaufnahme)zeitraum (dh. auf das einzelne Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr) abzustellen.

Der Spruch des Umsatzsteuerbescheides aus dem Jahr 2000 ist demgemäß nicht richtig, der Bescheid ist nach § 299 BAO aufzuheben.

Für die Jahre 1997 bis 1999 und 2001 war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 7. März 2005