



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Mag. Natascha Kummer und Reinhold Haring im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier in den Berufungsverfahren der Bw, vertreten durch EWT Wirtschaftstreuhand Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhand, 7000 Eisenstadt, Haydngasse 40/2, gegen das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachvorständin Hofrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt sowie – in der mündlichen Berufungsverhandlung – auch durch Mag. (FH) Ulrike Riesmayer,

a) betreffend die Berufung vom 20. April 2011 gegen den Bescheid vom 2. März 2011, womit die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2011 vom 22. November 2006, mit welcher die Umsatzsteuer 2001 mit einem Betrag von -506.713,23 € (statt bisher -418.332,09 €) festgesetzt wurde, gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben wurde,

b) betreffend die Berufung vom 20. April 2011 gegen Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 24. März 2011, mit welchem die Umsatzsteuer 2001 mit einem Betrag von -418.332,09 € (statt bisher -506.713,23 €) festgesetzt wurde,

nach der am 23. Mai 2012 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

a) Der Bescheid vom 2. März 2011, womit die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2011 vom 22. November 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben wurde, wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufgehoben.

b) Der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 24. März 2011 wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zur Umsatzsteuer 2001 sind bereits mehrere Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats ergangen.

Inhaltlich war und ist hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 strittig, ob der Berufungswerberin (Bw.), der X Immobilienvermarktung und Bauträger GmbH, im Jahr 2001 **Vorsteuern** aus der ihr von der A Anschlussstellen Betriebsgebiet P N ErrichtungsgmbH, kurz A, **für die Errichtung eines Kreisverkehrs auf öffentlichem Gut** gelegten Rechnungen zustehen oder nicht.

Im **Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren**, das dem Umsatzsteuerbescheid 2001 voranging, hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zunächst (Erstbescheide) die Ansicht vertreten, die rechnungslegende A habe der Bw. (X) gegenüber mit der Errichtung des Kreisverkehrs keine Leistung i.S. [§ 1 UStG 1994](#) erbracht.

In weiterer Folge (Berufungsvorentscheidungen) vertrat dann das Finanzamt die Auffassung, der Bw. (X) stehe sehr wohl der Vorsteuerabzug zu, allerdings sei in gleicher Höhe von einem Eigenverbrauch infolge Nutzung des Kreisverkehrs durch die Allgemeinheit auszugehen.

Der Unabhängige Finanzsenat hatte in seiner **Berufungsentscheidung** UFS 23. 9. 2005, RV/0487-W/03, keine Bedenken gegen die Auffassung sowohl der Bw. als auch des Finanzamtes, der Bw. stehe der Vorsteuerabzug zu, gehegt und ausgesprochen, dass ein Eigenverbrauch nicht vorliege. Der Berufung wurde somit vom UFS Folge gegeben.

Diese Berufungsentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Im Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 vom 25. 4. 2006 gewährte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erneut der X die Vorsteuer aus den Rechnungen in Zusammenhang mit der Errichtung des streitgegenständlichen Kreisverkehrs nicht.

Mit **Berufungsentscheidung** UFS 20. 9. 2006, RV/1201-W06, hat der Unabhängige Finanzsenat der Berufung der Bw. gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 vom 25. 4. 2006 unter Hinweis auf die seiner Ansicht nach gegebene Bindungswirkung des [§ 289 Abs. 3 BAO](#) Folge gegeben. Diese Berufungsentscheidung wurde der Bw. am 29. 9. 2006 und der Amtspartei am 4. 10. 2006 zugestellt.

Im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ist mit Datum 22. 11. 2006 eine an die Bw. adressierte **Berufungsvorentscheidung** betreffend Umsatzsteuerbescheid 2001 gebucht, wonach „auf Grund der Berufung vom 9. 5. 2006“ der Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25. 4. 2006 - inhaltlich der Berufungsentscheidung vom 20. 9. 2006 entsprechend, aber ohne Erwähnung dieser - abgeändert werde. Abgesehen von dem Hinweis auf mögliche Rundungsdifferenzen infolge der Euroumrechnung enthält diese Berufungsvorentscheidung keine weitere Begründung.

Ein Ausdruck der Zweitschrift ist zwar nicht im Finanzamtsakt abgelegt, aber wie sich aus Bl. 79/2001 des nunmehrigen Finanzamtsakts ergibt (Telefax des Bescheidausdrucks mit Eingangsstempel der Bw. vom 27. 11. 2006), wurde diese Berufungsvorentscheidung der Bw. am 27. 11. 2006 zugestellt.

Diese Berufungsvorentscheidung weist folgenden Inhalt auf (Telefax der an die Bw ergangenen Bescheidausfertigung der Bw):

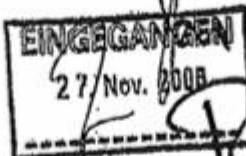
Finanzamt-Bruck Eisenstadt Oberwart
Neusiedlerstr. 46
7001 Eisenstadt (Postfach)

22. November 2008

Tel.: (02582) 62831

FA 38 / Team 23

St.Nr. [REDACTED]



UMSATZSTEUERBESCHEID 2001
Berufungsvorentscheidung gem. § 278 BAO

Aufgrund der Berufung vom 09.05.2008 wird der Bescheid vom 25.04.2008 geändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2001 festgesetzt mit -506.713,23 €
Bisher war vorgeschrieben -418.332,09 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen
(einschließlich Anzahlungen und Eigenverbrauch)

20 % Normalsteuersatz	17.451.179,80 S	1.288.228,70 €
10 % ermäßigter Steuersatz	392.377,95 S	28.515,22 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	10.501.998,90 S	763.210,10 €

Berechnung der Umsatzsteuer in Schilling:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) 17.843.557,75 S

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) 17.843.557,75 S

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	17.451.179,80 S	3.490.235,96 S
10 % ermäßigter Steuersatz	392.377,95 S	39.237,79 S
		3.529.473,75 S

Summe Umsatzsteuer 10.501.998,90 S

Gesamtbetrag der Vorsteuern -5.972.526,00 S

Gutschrift

www.bmf.gv.at

BMF
FINANZAMT

KStG Körperschaftsteuer-/EStG Einkommensteuer-/UStG Umsatzsteuergesetz/WerbeAbg Werbeabgaben/BAO Bundesabgabenordnung
Gedruckt im Bundesdruckzentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier
NORL/DVR 0009385

F3803S1585 Formular RZ 08-U/BRZ
BLATT 1 / ES FOLGT BLATT 2

Finanzamt Bruck Eisstadt Oberwart
Neusiedlerstr. 48
7001 Eisenstadt (Postfach)

22. November 2006

Tel.: (02682) 62831

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift in Euro

Festgesetzte Umsatzsteuer	-506.713,23 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	418.332,09 €
Abgabengutschrift	88.381,14 €

Begründung:

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Rechtsbelehrung: Diese Berufungsvorentscheidung wirkt wie eine Entscheidung über die Berufung (§ 276 VAO), es sei denn, daß innerhalb eines Monats nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung beim oben angeführten Finanzamt der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt wird. Bei rechtzeitiger Einbringung dieses Antrages gilt die Berufung ab diesem Zeitpunkt wieder als unerledigt. Im übrigen bleiben aber die Wirkungen der Berufungsvorentscheidung bis zur abschließenden Berufungserledigung erhalten.

www.bmf.gv.at



KStG Körperschaftsteuer-/EStG Einkommensteuer-/UStG Umsatzsteuer-Gesetz/WerbeAbg Werbeabgabe-/BAO Bundesabgabenordnung
Gedruckt im Bundesrechnungszentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier
F320351685 Formular RZ 00-L/BRZ
NORL/DVR 0009385
BLATT 2

Diese Berufungsvorentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat mit Erkenntnis VwGH 20. 2. 2008, [2006/15/0339](#), der Berufungsbehörde zugestellt am 12. 3. 2009, über Amtsbeschwerde des Finanzamtes die Berufungsentscheidung vom 20. 9. 2006, RV/1210-W/06, aufgehoben.

Der Spruch dieses Erkenntnisses lautet (anonymisiert), wie im Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS) ersichtlich:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerde des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart in 7000 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 20. September 2006, GZ. RV/1201-W/06, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 (mitbeteiligte Partei: I GmbH, vertreten durch die EWT Wirtschaftstreuhand SteuerberatungsGes.m.b.H. in 7000 Eisenstadt, Joseph Haydn-Gasse 40/2), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben."

In weiterer Folge hat der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid UFS 15. 9. 2009, RV/0677-W/08, in Erledigung der – seiner damaligen Ansicht nach - somit wieder offenen Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 (und in Unkenntnis von der Existenz der Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 – diese Berufungsvorentscheidung war seinerzeit nicht Teil der verfahrensgegenständlichen Akten, ihre Existenz wurde von keiner der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens vorgebracht und für eine amtswegige Einsicht in das Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung bestand kein Anlass) diesen Umsatzsteuerbescheid vom 25. 4. 2006 (und nur diesen) gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) unter **Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz** aufgehoben.

Der (anonymisierte) Spruch dieser Entscheidung lautet, wie in der Finanzdokumentation des Bundesministeriums für Finanzen (Findok) ersichtlich:

„Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Franz Seckel und Kommerzialrätin Elfriede Fischer im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw., vertreten durch EWT Wirtschaftstreuhand Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 7000 Eisenstadt, Haydngasse 40/2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachvorständin Hofrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, betreffend Umsatzsteuer 2001 nach der am 25. August 2009 am Finanzamt in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben."

Dieser Bescheid wurde der Bw. am 17. 9. 2009 und der Amtspartei am 18. 9. 2006 zugestellt.

Diese Berufungserledigung erwuchs in Rechtskraft.

Im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung wurde mit Datum 2. 3. 2011 „§ 299 Aufhebung Bescheid vom 22.11.2009 händischer Bescheid“ und mit Datum 17. 3. 2011 „§ 299 Aufhebung Bescheid vom 25.04.2006 händischer Bescheid“ gebucht.

Mit Datum 2. 3. 2011 wurde vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die **Berufungsvorentscheidung** vom 22. 11. 2006 betreffend Umsatzsteuer 2001, mit Datum 3. 3. 2011 „der Bescheid vom 25.04.2006 betreffend Umsatzsteuer 2001“ **gemäß § 299 BAO aufgehoben**. Die Zweitschrift dieser Bescheide zeigt folgendes Bild:

Finanzamt
Bruck Eisenstadt Oberwart
Neusiedlerstraße 46
7001 Eisenstadt

Zweitschrift

20

Datum: 02.03.2011	
FA-Nr. 38	Steuernummer 
Team: Team 23	
Bitte führen Sie bei allen schriftlichen Eingaben an das Finanzamt Ihre Steuernummer an.	
Bei Rückfragen wenden Sie sich bitte an 	
Tel.: +43(0)2682 02682-603-526351 Mobil: +43 664 8476083 Fax: 026826035926033 Öffnungszeiten: Mo/Di/Mi/Do von 07:30 bis 15:30 Uhr Fr von 07:30 bis 12:00 Uhr DVR: 0009385	
Bankverbindung: BAWAG P.S.K., Konto-Nr.: 5504.381, BLZ: 60000 BIC: OPSKATWW, IBAN: AT72 6000 0000 0550 4381	

Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO)

Der Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 22.11.2006 betreffend Umsatzsteuer 2001 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Begründung:

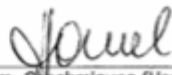
Auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.02.2008 wird verwiesen.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 Bundesabgabenordnung (BAO) nicht gehemmt.

Datum, Bearbeitung (Handzeichen)

22.4.2011



Datum, Genehmigung (Handzeichen)

Zweitschrift

203

Finanzamt
Bruck Eisenstadt Oberwart
Neusiedlerstraße 46
7001 Eisenstadt

Datum: 03.03.2011

FA-Nr.

38

Steuernummer

Team:

Team 23

Bitte führen Sie bei allen schriftlichen Eingaben an das Finanzamt Ihre Steuernummer an.

Bei Rückfragen wenden Sie sich bitte an

Tel.: +43(0)2682 02682-603-526351

Mobil: +43 664 8476083

Fax: 026826035926033

Öffnungszeiten:

Mo/Di/Mi/Do von 07:30 bis 15:30 Uhr

Fr von 07:30 bis 12:00 Uhr

DVR: 0009385

Bankverbindung: BAWAG P.S.K.,

Konto-Nr.: 5504.381, BLZ: 60000

BIC: OPSKATWW, IBAN: AT72 6000 0000 0550 4381

Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO)

Der Bescheid vom 25.04.2006 betreffend Umsatzsteuer 2001 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Begründung:

Auf die Berufungsentscheidung vom 15.09.2009 des Unabhängigen Finanzsenates wird verwiesen.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 Bundesabgabenordnung (BAO) nicht gehemmt.

Datum, Bearbeitung (Handzeichen)

Datum, Genehmigung (Handzeichen)

Laut Rückschein Bl. 203a/2001 des Finanzamtsaktes wurden beide Bescheide der Bw. am 14. 4. 2011 zugestellt.

Dieser Zustellung ging ein „Antrag auf Bescheidausfertigung und Bescheidbegründung“ der Bw. vom 31. 3. 2011 voraus, in welchem ausgeführt wurde:

„Namens und auftrags unseres o.a. Mandanten ersuchen wir zu der Verbuchung der Bescheidaufhebung U 2001 vom 02.03.2001 sowie zu der Verbuchung der Bescheidaufhebung

U 2001 vom 17.03.2011 um Ausfertigung und Zustellung eines Bescheides sowie um Bescheidbegründung."

Mit Datum 24. 3. 2011 erging seitens des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart im fortgesetzten Verfahren nach dem Bescheid UFS 15. 9. 2009, RV/0677-W/08, neuerlich ein **Umsatzsteuerbescheid** für das Jahr 2001, wonach die Umsatzsteuer wie folgt festgesetzt wurde:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2001

Die Umsatzsteuer
wird für das Jahr 2001

festgesetzt mit	-418.332,09 €
Bisher war vorgeschrieben	-506.611,70 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	88.279,61 €
---	-------------

Dieser Betrag war bereits fällig.

Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen und Eigenverbrauch)

20 % Normalsteuersatz	17.451.179,80 S	1.268.226,70 €
10 % ermäßigter Steuersatz	392.377,95 S	28.515,22 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	9.285.848,28 S	674.828,91 €

Berechnung der Umsatzsteuer in Schilling:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	17.843.557,75 S
--	-----------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	17.843.557,75 S
--	-----------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	17.451.179,80 S	3.490.235,96 S
10 % ermäßigter Steuersatz	392.377,95 S	39.237,79 S

Summe Umsatzsteuer	3.529.473,75 S
---------------------------------	-----------------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern	9.285.848,28 S
-----------------------------------	----------------

Gutschrift	-5.756.375,00 S
-------------------------	------------------------

Begründend wurde hierzu ausgeführt:

„§ 12 UStG 1994 in der im Berufszeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

...

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Die infrastrukturelle Erschließung und die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen gehören in Österreich aufgrund der geltenden einschlägigen straßenrechtlichen Bestimmungen grundsätzlich zu den hoheitlichen Tätigkeiten der Gebietskörperschaften, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (vgl. Art. 4 Abs. 5 der 6. MWSt-RL). Vor diesem Hintergrund stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, ob die gg. Bauleistung (= Errichtung des Kreisverkehrs) überhaupt "für das Unternehmen" der X-GmbH erbracht wurde bzw. für Zwecke ihres Unternehmens erfolgt ist.

Aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ist nicht von der Hand zu weisen, dass die X-GmbH ein massives wirtschaftliches Interesse daran hatte, dass der streitgegenständliche Kreisverkehr errichtet wird. Es ist auch nicht auszuschließen, dass die X-GmbH ohne die Errichtung des Kreisverkehrs die späteren Grundstücksverkäufe nicht oder nicht zu diesem Preis vornehmen hätte können. Zu bedenken ist aber Folgendes:

Der Kreisverkehr wurde auf Grundstücken, die nicht der X-GmbH gehörten, errichtet. Ein diesbezüglicher Auftrag der Grundstückseigentümer lag zwar nicht vor. Der öffentlichen Hand ist hierdurch jedoch als Folge ihrer Duldung der Errichtung des Kreisverkehrs der Vorteil erwachsen, dass

- *ein Kreisverkehr auf einer öffentlichen Verkehrsfläche gebaut wurde,*
- *dieser Kreisverkehr ohne weiteren Übertragungsakt in ihre wirtschaftliche Verfügungsmacht und auch in ihr zivilrechtliches Eigentum übergegangen ist und*
- *sie hierfür keine Investitionskosten zu tragen hatte.*

Die X-GmbH hat zwar die Errichtung des Kreisverkehrs betrieben, um die Grundstücke des Betriebsansiedlungsgebietes verkehrsfähig zu machen (oder zumindest die Verkehrsfähigkeit zu verbessern). Sie hat aber in keiner Weise ein Eigentum bzw. eine wirtschaftliche

Verfüugungsmacht am Kreisverkehr (= Betriebsvorrichtung) erworben. Dieser ist vielmehr von vornherein dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Für das Vorliegen eines öffentlichen Straßenabschnittes spricht vor allem auch die getroffene Vereinbarung bezüglich der weiteren Straßenerhaltung, welche ebenfalls in den hoheitlichen Bereich fällt.

Hätte die öffentliche Hand diese Verkehrsmaßnahme gegen Vorschreibung von Kostenbeiträgen an die X-GmbH durchgeführt bzw. durchführen lassen, läge zweifelsfrei eine hoheitliche Tätigkeit vor. Ein Vorsteuerabzug stünde der jeweiligen Gebietskörperschaft aus den Errichtungskosten nicht zu. Die Verrechnung der Erschließungskosten an die Erwerber unterläge nicht der Mehrwertsteuer, die "unternehmerischen" Grundstückserwerber hätten somit ebenfalls keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Aus der (subjektiven) Sicht der X-GmbH mag es zwar richtig sein, dass sie letztendlich deswegen zur Tragung der Errichtungskosten bereit war, um von den Grundstückserwerbern einen höheren Kaufpreis verlangen zu können. Tatsache ist aber, dass der Kreisverkehr nicht nur von den (späteren) Grundstückserwerbern, sondern auch der Allgemeinheit ohne besondere Einschränkung zur Benutzung zur Verfügung steht. Die Errichtung dieses Kreisverkehrs stellte also - objektiv betrachtet - keine spezielle Leistung an die Grundstückskäufer dar und diente bzw. dient der X-GmbH in weiterer Folge auch nicht zur nachhaltigen Umsatzerzielung (zB durch entgeltliche Abtretung oder Nutzungsüberlassung des Kreisverkehrs).

Da die von der Firma A im Zuge der Errichtung des Kreisverkehrs erbrachten Leistungen von vornherein nicht für den Unternehmensbereich der X-GmbH, sondern für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt wurden, fehlt es somit nach [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) an einer wesentlichen Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten. Die von der X-GmbH - in Verkürzung des Zahlungsverweges - an die A GmbH geleisteten Zahlungen sind gem. [§ 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) als Entgelt von dritter Seite anzusehen und wurden für die eigentliche Leistungsempfängerin, nämlich die Bundesstraßenverwaltung, entrichtet. Die Rechnung der Firma A GmbH hätte richtiger Weise an die Bundesstraßenverwaltung ausgestellt werden müssen. Weder die öffentliche Hand als tatsächliche Leistungsempfängerin, noch die Fa. X-GmbH als zur Zahlung Verpflichtete sind zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die von einigen, nicht allen, Grundstückserwerbern unter dem Titel "Kostenbeiträge Kreisverkehr" geleisteten Zahlungen an die X-GmbH sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Teil des Entgelts für den Grundstückserwerb anzusehen und nicht als explizites Entgelt für die, nicht auf ihrem Auftrag, durchgeführte Verkehrsanbindung der Grundstücke."

Dieser Bescheid wurde der Bw. am 29. 3. 2011 zugestellt.

Aus der Bescheidbegründung des am 29. 3. 2011 zugestellten neuerlichen Umsatzsteuerbescheides 2001 selbst ist zwar nicht ersichtlich, ob die dem Finanzamt von der Berufungsbehörde mit Bescheid vom 15. 9. 2009 überbundenen Ermittlungen vorgenommen wurden, allerdings wurde im Zuge der Aktenvorlage zu RV/2858-W/11 am 9. 11. 2011 erstmals auch ein Ordner betreffend Nachschau gemäß [§ 144 BAO](#) der Berufungsbehörde vorgelegt. Hieraus ergibt sich, dass seitens des Finanzamtes umfassende Erhebungen gepflogen wurden.

Der über die Nachschau erstattete Bericht führt aus:

„Lt. Berufungsentscheidung des UFS vom 15.9.2009 obliegt es dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu erforschen, wer hinsichtlich des im Jahr 2001 hergestellten Kreisverkehrs an der Bundesstraße X0 im Gemeindegebiet der Gemeinde N der tatsächliche Leistungsempfänger war.

Aus diesem Grunde wurde bei der Fa. X eine Nachschau und bei den Firmen A und R & Partner Ziviltechniker GmbH und bei der Abteilung 8 Straßen-, Maschinen- und Hochbau des Amtes der burgenländischen Landesregierung durchgeführt.

Im Zuge der Nachschau und Erhebungen wurden die diesem Bericht beigelegten Unterlagen eingeholt. Weiters wurden Einvernahmen von involvierten Personen vorgenommen. Die entsprechenden Niederschriften und Besprechungsprotokolle sind diesem Bericht beigelegt.

Zusammenfassung:

1. Erhebung bei Fa. A

Die derzeitige Geschäftsführung gab an, dass sie mit der Herstellung des gegenständlichen Kreisverkehrs nichts zu tun hatte und verweist auf die seinerzeitige Geschäftsführung, im speziellen auf Herrn Günter B der damals Geschäftsführer der Fa.A und der Fa. X war.

(Siehe Besprechungsprotokoll vom 26.1.2010)

2. Erhebung bei der Fa. R & Partner Ziviltechniker GmbH:

Herr DI Karl Sch, Geschäftsführer der Fa. R & Partner Ziviltechniker GmbH, gab an, dass hinsichtlich des gegenständlichen Kreisverkehrs zwischen der Fa. R & Partner Ziviltechniker GmbH und der Fa. X kein Auftragsverhältnis bestand. Die Auftraggeber für das Projekt waren die burgenländische Landesregierung (gemeint ist die Abteilung 8 Straßen-, Maschinen- und Hochbau des Amtes der burgenländischen Landesregierung) und die Fa. A. Siehe Niederschrift vom 18.6.2010)

3. Erhebung bei Abteilung 8 Straßen-, Maschinen- und Hochbau des Amtes der burgenländischen Landesregierung

Mit Schreiben vom 24.6.1998 ersuchte die Gemeinde N die Bundesstraßenverwaltung um Errichtung des gegenständlichen Kreisverkehrs. Die Fa.R & Partner Ziviltechniker GmbH wurde in der Folge von der Fa.A mit der Erstellung des entsprechenden Einreichprojektes bzw. des Bauprojektes beauftragt. Von der Straßenverwaltung wurde dem Projekt zugestimmt. Für die Errichtung und Kostentragung wurde eine Vereinbarung zwischen der Straßenverwaltung (damals Republik Österreich - Bundesstraßenverwaltung) und der Fa. A abgeschlossen (Vereinbarung vom 17.8.2000 bzw. Feber 2001; siehe auch Niederschrift mit HR DI Helmut K, Leiter des Hauptreferates Planung, Vermessung und GIS der Abteilung 8 Straßen-, Maschinen- und Hochbau des Amtes der burgenländischen Landesregierung).

Gegenüber der Abteilung 8 Straßen-, Maschinen- und Hochbau des Amtes der burgenländischen Landesregierung ist die Fa. X nie als Antragsteller aufgetreten. Es wurden auch keine Vereinbarungen zwischen der Abteilung 8 Straßen-, Maschinen- und Hochbau des Amtes der burgenländischen Landesregierung und der Fa. X abgeschlossen.

4. Feststellungen bei Fa. X

Seitens der Fa. X konnten keine Dokumente vorgelegt werden, aus denen hervorgeht, dass sie bei einer Behörde die Errichtung des gegenständlichen Kreisverkehrs beantragt hätte oder Unternehmen zur Errichtung des Kreisverkehrs beauftragt hätte.

Seitens der Fa. X ist man weiterhin der Ansicht, dass eben die Fa. X Auftraggeber für die Errichtung des Kreisverkehrs ist (siehe Zusammenfassung zur Besprechung vom 4.3.2010 und Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Fa. X, Günter B, vom 22.9.2010).

Angemerkt wird, dass für das Projekt "Kreisverkehr BX0 " keine Umweltverträglichkeitsprüfung erforderlich war.

Chronologie zu Kreisverkehr BX0 im Gemeindegebiet der Gemeinde N:

1997: Die Gemeinden P und N beauftragen die Fa. R & Partner GmbH zur Durchführung einer Verkehrsuntersuchung im Bereich Gewerbeparks N-P und Erstellung eines Verkehrskonzeptes für diesen Bereich

11.03.1998: Die Straßenbauabteilung BGLD stimmt dem Verkehrskonzept zu.

24.06.1998: Die Gemeinde N ersucht das Land Burgenland (Straßenbauabteilung) um Errichtung des Kreisverkehrs.

20.07.1998: Die Straßenbauabteilung BGLD teilt mit, dass gegen die Anschließung des Gewerbegebietes Pr an die BX0 mittels eines Kreisverkehr keine Bedenken bestehen, wenn dem Land dadurch keine Kosten erwachsen.

30.07.1998 Die Gemeinde N teilt der Fa. X den Inhalt des Schreibens des Landes BGLD - Straßenbauabteilung vom 20.7.1998 mit.

???????? (Datum auf Vereinbarung nicht ersichtlich): Vereinbarung (Optionsvertrag) zwischen der Fa. X und der Fa. B (=Bi), dass bei einem Grundstückskauf durch die Fa B von dieser ein Baukostenzuschuss von netto € 72.672,83 (= ATS 1.000.000,00) an die Fa. X zu leisten ist (mit aufschiebender Beendigung bis längstens 30.06.2001)

06.08.1999: Die Fa. A wird gegründet, um Verkehrsflächen zu erschließen und u.a. den Kreisverkehr zu errichten.

???????? (Datum nicht bekannt): Lt. Berufungsentscheidung vom 15.09.2009 existiert ein Aktenvermerk der Fa. X, geht hervor, dass zwischen der X und der Fa. L Liegenschaftsverwertung und Aufschließungs GmbH vereinbart wurde, dass die Kosten des Kreisverkehrs L. Liegenschaftsverwertung und Aufschließungs GmbH von der Fa. X getragen werden. Dokument fehlt!)*

07.12.1999: Das BM für Wirtschaftl. Angelegenheiten stimmt dem Projekt nur unter der Auflage zu, dass die Kostenübernahme für Bau und Erhaltung durch die Fa.A als Paketlösung erfolgt.

1999/2000: neues Gesamtkonzept wird von R & Partner GmbH erstellt (Einreichprojekt 2000 vom 17.1.2000; (technischer Bericht vom 17.01.2000 vorhanden)

07.02.2000: In einem Gedächtnisprotokoll der Straßenbauabteilung wird zum Projekt Kreisverkehr BX0/BX1 angeführt: "Die Kosten werden von der A zur Gänze übernommen".

24.02.2000: Die Straßenbauabteilung ersucht das BM für Wirtschaftl. Angelegenheiten um Genehmigung des Kreisverkehrs und führt an: "das gegenständliche Einreichprojekt wurde im Auftrag der A erstellt ""Die Kosten für den Ausbau dieses Kreisverkehrs werden von der Fa. A GmbH getragen."

17.08.2000: In der Vereinbarung zwischen der Bundesstraßenverwaltung und der Fa. A GmbH wird festgehalten, dass Bauherrin des Kreisverkehrs die Fa.A GmbH ist und diese Firma auch die Herstellungskosten trägt.

10.01.2001: Das Amt der bgld Landesregierung, Abteilung 8, erlässt eine Einladung zur Bautenbesprechung betreffend die Errichtung des Kreisverkehrs. Diese Einladung erging an

BEWAG, BEGAS, Telekom Austria, Abwasserverband ..., Wasserleitungsverband nördl. Bgld. Straßenbauamt Eisenstadt, Stadtgemeinde N, Büro R & Partner und auch an die A GmbH. Diese Einladung erging jedoch nicht an die Fa. X GmbH. In diesem Schreiben wird angeführt: "Bauherr für diese Baumaßnahmen an der Bundesstraße ist die A".

20.04.2001: Lt. Protokoll der Fa. A GmbH über die 2. Beiratssitzung fasst die Geschäftsführung folgenden Beschluss: "Die für das Baulos "Kreisverkehr 2" anfallenden und der A verrechneten Kosten (Bau, Planung, Bauaufsicht) werden zeitgleich an die X weiterverrechnet, damit das Konto der A nicht belastet wird.

2001: Die Fa. A GmbH (Bauherrin) errichtet unter Beauftragung von Subunternehmen den Kreisverkehr.

05.06.2001/09.07.2001: Vereinbarung zwischen der Gemeinde N und der Fa. X GmbH. Laut dieser Vereinbarung wird die Fa. A GmbH die Kosten für verkehrsverbessernde Maßnahmen anteilmäßig der Fa. Wirtschaftspark O GmbH und der Fa. L. Liegenschaftsverwertung und Aufschließungs GmbH weiterverrechnen. Aufgrund einer separaten Vereinbarung zwischen der Fa. L. Liegenschaftsverwertung und Aufschließungs GmbH und der Fa. X GmbH wird die Fa. X die Vorfinanzierung der Kosten für den Kreisverkehr übernehmen.

11.06.2001: Die Fa. A GmbH legt Rechnung an die Fa. X GmbH über die Herstellung des Kreisverkehrs (Leistungen von R & Partner und T/S). Die Fa. X GmbH bezahlt den Rechnungsbetrag.

10.07.2001: Die Fa. A GmbH legt Rechnung an die Fa. X GmbH über die Herstellung des Kreisverkehrs (Leistungen der Fa. T/S 3. TR). Die Fa. X GmbH bezahlt den Rechnungsbetrag.

14.08.2001: Die Fa. A GmbH legt Rechnung an die Fa. X GmbH über die Herstellung des Kreisverkehrs (Leistungen der Fa. T/S). Die Fa. X GmbH bezahlt den Rechnungsbetrag.

09.01.2009: Die Fa. A GmbH legt Rechnung an die Fa. X GmbH über die Herstellung des Kreisverkehrs (Leistungen der Fa. T/S Schlussrechnung). Die Fa. X GmbH bezahlt den Rechnungsbetrag.

14.12.2001: Die Fa. A GmbH legt Rechnung an die Fa. X GmbH über die Herstellung des Kreisverkehrs (Leistungen von Kl ZT - Planung der Bepflanzung- und Forstdienst G TR). Die Fa. X GmbH bezahlt den Rechnungsbetrag.

21.01.2002: Das Amt der bgld Landesregierung, Abteilung 8, verrechnet die Kosten der Bauleitung für den Kreisverkehr an die Fa. A GmbH.

In der Folge: Die Fa. X GmbH verrechnet im Zuge von Grundstücksverkäufen die anteiligen Kosten, die ihr von der Fa. A im Zusammenhang mit der Herstellung des Kreisverkehrs verrechnet wurden, an die Grundstückserwerber weiter."

*) Das Bestehen eines derartigen Aktenvermerks wurde von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens bei der Erörterung der Sach- und Rechtslage im Verfahren RV/0487-W/03 am 1. 3. 2004 vorgetragen und (damals) außer Streit gestellt.

Mit **Berufung** vom 20. 4. 2011 wurde der **Aufhebungsbescheid** vom 2. 3. 2011 wie folgt bekämpft:

„Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) vom 02.03.2011 zugestellt am 14.04.2011

Namens und auftrags unseres Mandanten erheben wir innerhalb offener Frist gegen den oben angeführten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2006 betreffend Umsatzsteuer 2001.

Wir beantragen daher, den oben angeführten Bescheid wegen

- *Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen*
- *Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften*

aufzuheben.

Die Begründung unserer Berufung lautet wie folgt:

Am 22.11.2006 wurde vom Finanzamt Eisenstadt eine Berufungsvorentscheidung zur Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 erlassen. Da es sich um eine Berufungsvorentscheidung handelt, wurden die Rechtsfragen betreffend Umsatzsteuer 2001 aus unserer Sicht endgültig erledigt. Die Bescheidbegründung des Finanzamtes geht ins Leere, da die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.02.2008 die Berufungsentscheidung des UFS vom 20.09.2006 betrifft, welche vom Finanzamt Eisenstadt mit Amtsbeschwerde vom 13.11.2006 bekämpft wurde.

Die Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2006 wurde im Verfahren weder von unserer Seite noch vom Finanzamt bekämpft und ist daher in Rechtskraft erwachsen.

Eine Aufhebung der Berufungsvorentscheidung nach § 299 (1) BAO kann nur innerhalb Jahresfrist erfolgen. Daher ist aus unserer Sicht das Verfahren rechtskräftig beendet und kann daher nicht wieder aufgenommen werden.

Sollte das Finanzamt wider Erwarten dieser Berufung im eigenen Wirkungskreis nicht entsprechen, so stellen wir schon jetzt vorsorglich gem. [§ 276 BAO](#) den Antrag über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor der Berufungskommission der Abgabenbehörde II. Instanz anzuberaumen. Gleichzeitig stellen wir den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ([§ 282 Abs 1 Z 1 BAO](#)) und auf mündliche Verhandlung ([§ 284 Abs 1 Z 1 BAO](#))."

Mit weiterem Schriftsatz vom 20. 4. 2011 wurde **Berufung** gegen den **Umsatzsteuerbescheid** 2001, zugestellt am 24. 3. 2011, erhoben:

„Namens und auftrags unserer o.a. Mandantschaft erheben wir gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 - ergangen am 24.03.2011 - innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen betreffend die Errichtung eines Kreisverkehrs in N in Höhe von € 88.381,13.

Berufungsbegründung:

Wir haben mit heutigem Datum auch gegen den Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) vom 02.03.2011 - zugestellt am 14.04.2011 - das Rechtsmittel der Berufung eingebracht, da aus unserer Sicht das Veranlagungsverfahren der Umsatzsteuer 2001 mit Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2006 rechtskräftig abgeschlossen wurde und daher das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2001 aus unserer Sicht nicht wiederaufgenommen werden kann.

Nach Ansicht des Finanzamtes Eisenstadt erbringt die Baufirma A mit der Errichtung eines Kreisverkehrs keine Leistung gem. § 1 UStG an die Firma X Immobilienvermarktung und Bauträger GesmbH (in weiterer Folge ‚X‘). Diese Leistung ist nach Ansicht des Finanzamtes für den Hoheitsbereich zur Nutzung durch die Allgemeinheit ausgeführt worden und die Zahlung der X an die A würde ein Entgelt von Dritter Seite darstellen, da der eigentliche Leistungsempfänger die Bundesstrassenverwaltung wäre. Dagegen liegt nach unserer Ansicht jedenfalls eine Leistung i. S. des § 1 UStG vor.

Leistung ist die Errichtung eines Kreisverkehrs als bauliche Maßnahme für einen Auftraggeber im Inland gegen Entgelt. Nach Ruppe (UStG 1994/S 60 f) ist Leistung jedes wirtschaftlich relevante Verhalten; entscheidend ist nicht die Zuwendung eines verkehrsfähigen Wirtschaftsgutes, sondern nur, ob eine vom Leistenden verschiedene Person aus dem von wirtschaftlichem Kalkül getragenen Verhalten einen vermögenswerten Nutzen zieht. Dies ist

immer dann anzunehmen, wenn ein Dritter bereit ist, für das Verhalten Vermögenswerte aufzuwenden; die Entgeltlichkeit indiziert eine umsatzsteuerlich relevante Leistung. Leistung gegen Entgelt liegt auch vor, wenn die vom Unternehmer bezogene Leistung dem Abnehmer ohne Veränderung bloß gegen Kostenersatz weitergereicht wird! (VwGH 15.01.1991, 89/14/0105).

2. Zum Unternehmerbegriff:

Die Tätigkeit unseres Mandanten besteht darin, Grundstücke aufzuschließen und (soweit sie in seinem Eigentum stehen) anschließend zu veräußern. Im Hinblick auf die planmäßige Aufeinanderfolge von Erwerb, Baureifmachung und Veräußerung der Grundstücke ist jedenfalls von einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 1 UStG auszugehen. Die Tätigkeit der Aufschließung und Baureifmachung des Gewerbegebietes in N gehört daher zum Unternehmensbereich der X (§ 2 Abs 3 UStG).

3. Zuordnung infrastruktureller Maßnahmen zum Hoheitsbereich:

Zur Bestimmung des Unternehmensbereichs von Körperschaften öffentlichen Rechts ging der Gesetzgeber so vor, dass er im UStG den unternehmerischen Bereich genau umschreibt. Alle Tätigkeiten, die nicht dem unternehmerischen Bereich zugehören, bilden sodann im Sinne des Ausschlussprinzips den nichtunternehmerischen Bereich. Zur Bestimmung, ob eine Tätigkeit dem Nichtunternehmensbereich angehört, stellt der VwGH darauf ab, ob die Tätigkeit unter Ausübung öffentlicher Gewalt oder in Erfüllung öffentlichrechtlicher Aufgaben erfolgt. Davon kann nur dann gesprochen werden, wenn zur Erreichung eines Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte gesetzt werden (Ruppe, UStG³, § 2 Rz 185 uHa VwGH 30.5.1952, 1796/51; ähnlich VwGH 6.4.1955, 3302/54 und 5.5.1965, 2052/64).

Der VwGH stellt weiters darauf ab, ob die Aufgabe der Körperschaft öffentlichen Rechts auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften aufgetragen, dh ob sie ihr eigentümlich und vorbehalten ist. Dies ist nach Ansicht des VwGH dann gegeben, wenn die Tätigkeit auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten lediglich durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft erfüllt werden kann und erfüllt wird, dh wenn der Körperschaft die Tätigkeit zwecks Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben funktionell durch das öffentliche Recht zugewiesen wird. Vorbehalten ist eine Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung aber nicht nur bei gesetzlicher Zuweisung und Ausschließlichkeit sondern bereits dann, wenn sie im Regelfall von einer KÖR wahrgenommen wird (Ruppe, UStG³, § 2 Rz 186).

Im gegenständlichen Fall ist nach nationalem Recht somit zu prüfen, ob es sich bei den straßenbaulichen Maßnahmen der X um eine der Hoheitsverwaltung eigentümlich und vorbehaltene Tätigkeit handelt.

Im Zusammenhang mit den straßenbaulichen Maßnahmen der X kann der Beurteilung des Finanzamtes, diese Tätigkeit stelle eine Übernahme hoheitlicher Tätigkeiten durch die X dar, aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

Hinsichtlich jener Baumaßnahmen, welche sich auf das öffentliche Straßengut bezogen (dh die Errichtung des Kreisverkehrs) ist davon auszugehen, dass diese von der unternehmerischen Tätigkeit der X umfasst sind. Dass die Baumaßnahmen durch die X durchgeführt wurden zeigt, dass es sich um keine Maßnahmen der hoheitlichen Straßenverwaltung handelt, sondern dass die Baumaßnahmen zur besseren Erschließung des Baugebietes durchgeführt wurden. Mit den Baumaßnahmen wird den Wünschen der Kunden und den Forderungen der Bundes- bzw Straßenverwaltung Rechnung getragen.

Der Auffassung der Behörde, wonach die Straßenanlage für den Gemeingebrauch (unentgeltlich) zugänglich ist und demzufolge ein Zusammenhang zwischen den Planungs- und Errichtungskosten der Straßenanlagen mit den Grundstücksveräußerungen zu verneinen ist, kann uE nicht gefolgt werden. Die Errichtung des Kreisverkehrs steht im besonderen Interesse der X, da durch diese Maßnahmen die Grundstücke des Betriebsbaugebietes besser bzw überhaupt erst aufgeschlossen und somit für potentielle Kaufinteressenten attraktiver werden. Die Straßenbaumaßnahmen sind somit Grundvoraussetzung dafür, dass überhaupt Grundstücke verkauft werden konnten.

Geplant war von Anfang an, dass die Kosten der straßenbaulichen Maßnahmen letztlich wirtschaftlich von den Erwerbern der Grundstücke getragen werden sollen und diesen anteilig weiterverrechnet werden sollen. Diese Absicht schlägt sich in der Kalkulation des Aufschließungsbeitrages der X nieder. Festzuhalten ist weiters, dass ohne die straßenbaulichen Maßnahmen ein Zufahren zu einzelnen Grundstücken teilweise gar nicht möglich wäre bzw nicht in der einem Betriebsgrundstück entsprechende Weise gegeben wäre, bzw keine Zustimmung der Bundestrassenverwaltung erteilt worden wäre.

Auch wenn Maßnahmen an Straßen vorgenommen wurden, die im Eigentum der öffentlichen Hand stehen und dieser dadurch ein Vorteil erwachsen ist, wurden die Maßnahmen nicht deshalb getätigt, um der öffentlichen Hand einen Vorteil zuzuwenden, sondern die X verfolgte mit diesen Investitionen eigenbetriebliche Interessen; konkret erfolgten die Investitionen dazu, um die Grundstücke verkehrsfähig zu machen oder zumindest die Verkehrsfähigkeit zu verbessern.

Die Aussage des Finanzamtes, wonach der Kreisverkehr objektiv betrachtet keine spezielle Leistung an die Grundstückskäufer darstelle und in weiterer Folge auch nicht zur nachhaltigen Umsatzerzielung diene, kann auch aus juristischen Gründen nicht gefolgt werden, da es

I. jedem wirtschaftlichem Prinzip und Grundgedanken widersprechen würde, wenn ein Unternehmer aus Jux und Tollerei rd. EUR 630.000,00 verausgabt, ohne daraus einen wirtschaftlichen Vorteil ziehen zu wollen und

II. wohl haftungsrechtliche Konsequenzen der Geschäftsführung gegenüber den Gesellschaftern nach sich ziehen würde, wenn tatsächlich diese Kosten verausgabt wurden, ohne einer betrieblichen/unternehmerischen Leistungserzielung zu dienen.

Tatsächlich war die Vornahme von baulichen Maßnahmen am öffentlichen Straßengut bloßes Mittel zur Realisierung des eigentlichen Geschäftszweckes, nämlich der Veräußerung der Gewerbegrundstücke und keinesfalls die Übernahme einer hoheitlichen Maßnahme.

Die Tatsache, dass der Kreisverkehr zivilrechtlich mit Errichtung Teil des öffentlichen Gutes und damit dem Gemeingebrauch zugänglich wurden, vermag die Ansicht der Behörde, ein Zusammenhang der Errichtungskosten mit den Grundstücksveräußerungen sei nicht gegeben, jedenfalls nicht zu begründen.

Der Zweck der straßenbaulichen Maßnahmen war ja von Anfang darauf gerichtet, den Gewerbetreibenden und in weiterer Folge der Allgemeinheit (den potentiellen Kunden der Gewerbetreibenden) eine verbesserte Zufahrtmöglichkeit zu den Betriebsgrundstücken zur Verfügung zu stellen. Die unentgeltliche Überlassung an die Allgemeinheit ist somit notwendige Voraussetzung dafür, dass die Grundstücke überhaupt veräußert werden können. Es wäre somit systemwidrig, aus diesem Grund zu dem Ergebnis zu kommen, dass die Errichtung der Straßenanlagen nicht für den Unternehmensbereich der X ausgeführt worden ist.

4. Gemeinschaftsrechtliche Aspekte

Zur Bestimmung, ob eine Tätigkeit als im Rahmen des Hoheitsbereichs oder des Unternehmensbereichs erbracht gilt, sind auch die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts zu beachten.

Gemäß Art 4 Abs 1 6. MwSt-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Für Körperschaften öffentlichen Rechts enthält Art 4 Abs 5 der 6. MwSt-RL eine Sonderregelung. Nach Art 4 Abs 5 Unterabsatz 1 gelten öffentlich-rechtliche Körperschaften nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Nach der Rspr des EuGH sind unter Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt solche zu verstehen, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt

wahrgenommen wird (EuGH 11.7.1985, Rs [107/84](#) "Kommission/Bundesrepublik Deutschland"; 26.3.1987, Rs 235/85 "Kommission/Niederlande") bzw die die Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen ausüben. Tätigkeiten, die sie nach den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer sind demgegenüber als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 der 6. MwSt-RL zu qualifizieren (EuGH 17.10.1989, Rs [231/87](#) "Comune di Carpaneto"; 15.5.1990, Rs C-4/89 "Comune di Carpaneto 11"; 6.2.1997, Rs C-247/95 "Marktgemeinde Weiden").

Im Ergebnis stellt der EuGH damit auf die Ausübungsmodalität einer Tätigkeit ab. Bedient sich die Bundesstrassenverwaltung bei der Aufgabenerfüllung privatrechtlicher Handlungsformen, so wäre diese Tätigkeit ebenfalls als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 zu qualifizieren. Tritt die Bundesstrassenverwaltung mit öffentlich-rechtlichen Handlungsformen auf, so liegt eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor.

Die Maßgeblichkeit der Ausübungsmodalität einer Tätigkeit wurde auch vom VwGH bestätigt (VwGH 20.1.2005, 2000/15/0203). In seinem Erkenntnis, in dem er sich mit der Unternehmereigenschaft im Hinblick auf die 6. MwSt-RL beschäftigt hat, führte der VwGH aus, dass es "unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. [...] Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit." Weiters sprach der Gerichtshof aus, "dass die fragliche Tätigkeit der öffentlichen Hand, rein inhaltlich, eigentümlich und vorbehalten' ist, ist ein Umstand, der es nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH nicht erlaubt, Personen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige zu behandeln, weil es auf den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung nicht ankommt (vgl die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen C-408/97 sowie 231/87 und 129/88)".

Im gegenständlichen Fall wird die Bundesstrassenverwaltung als Straßenerhalter nicht mit hoheitlichen Mitteln tätig. Vielmehr werden durch den Grundstückseigentümer mit den Käufern zivilrechtliche Verträge abgeschlossen, im Rahmen derer auch die in Rechnung gestellt werden. Im Hinblick auf die 6. MwSt-RL sowie den Ausführungen des VwGH ist im gegenständlichen Fall somit davon auszugehen, dass die X aus ihrer Tätigkeit jedenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Tätigkeit insgesamt dem Unternehmensbereich zuzurechnen ist.

Der Meinung des Finanzamtes, für die Durchführung der Erschließungsmaßnahmen in Bezug auf die Bundesstraße hätte es der Beauftragung eines privatwirtschaftlichen Unternehmens nicht bedurft, ist nicht zu folgen.

Das Finanzamt behauptet, dass die Aufträge an die bauausführenden Unternehmen von der Bundesstraßenverwaltung hätten erteilt werden könnten. Aufgabe der X ist die Erschließung des Betriebsbaugebietes. Dazu gehört auch die Anpassung der Bundesstraße, da ansonsten eine Erschließung nicht möglich wäre. Dass die Bundesstraßenverwaltung die Baumaßnahmen nicht selbst durchführt, lässt uE nur den Schluss zu, dass die Bundesstraßenverwaltung diese Maßnahmen nicht als ihre Aufgabe betrachtet. Damit lässt sich auch erklären, warum die Kosten für diese Maßnahme nicht von der Bundesstraßenverwaltung getragen werden.

Die Straßenbaumaßnahmen stehen auch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistungserbringung durch die X: Den Nutzen aus den Aufschließungsmaßnahmen ziehen letztlich die Kunden der X (die sich ansiedelnden Unternehmer). Zum Teil werden Aufschließungsmaßnahmen für die Ansiedlung zur Bedingung gemacht.

Der Zusammenhang zwischen den Baumaßnahmen (auch jener an bestehenden öffentlichen Straßen) ist auch daraus ersichtlich, dass die Kunden der X für diese Aufschließung ein entsprechendes (umsatzsteuerpflichtiges) Entgelt bezahlen. Das ist auch aus der Kalkulation der X ersichtlich. Der Aufschließungsbeitrag enthält entsprechend den tatsächlichen Kosten die Bestandteile aus den Straßenbaumaßnahmen. Der Umstand, dass die Kunden den Aufschließungsbeitrag bezahlen, zeigt, dass die Annahme des Finanzamtes, die Kunden hätten keinen Nutzen aus diesen Aufschließungsmaßnahmen, unzutreffend ist.

Der Vorteil der Allgemeinheit, den das Finanzamt in der Errichtung des Kreisverkehrs sieht, ist für die Allgemeinheit nur ein scheinbarer Vorteil. Tatsächlich wird der Kreisverkehr nur benötigt, um zu den Kunden der X ein gefahrloses Zufahren zu ermöglichen. Es hat daher die X selbst ein wirtschaftliches Interesse an der Errichtung des Kreisverkehrs, da nur damit eine Verwertung der Liegenschaft, die im Eigentum der X steht, möglich ist. Für die Allgemeinheit ist der Kreisverkehr nur insoweit von Nutzen, als sie zu den sich ansiedelnden Unternehmen zu- und abfahren wollen.

Der Vorwurf des Finanzamtes, es liege eine missbräuchliche Praktik vor, ist zurückzuweisen.

Die Errichtung des Kreisverkehrs erfolgte im Interesse der X. Die Kosten für diese Maßnahme sollen nicht der Bundesstraßenverwaltung bzw der Allgemeinheit erwachsen, sondern werden von der X getragen (welcher diese an die Kunden weiterverrechnet).

Es ist nicht erkennbar, worin die Ungewöhnlichkeit besteht, wenn die X, die letztlich die wirtschaftliche und finanzielle Verantwortung dafür trägt, gleich selbst die Abwicklung übernimmt. Im Hinblick auf den Aufwand, der mit der Durchführung einer solchen Baumaßnahme für den Bauherrn verbunden ist (Planung, Abwicklung, Überwachung), ist im Gegenteil nicht verwunderlich, dass die Bundesstraßenverwaltung daran kein Interesse hat.

Entscheidend ist uE schließlich der wirtschaftliche Vorteil für das Unternehmen der X und dass die Kosten für die Eingangsumsätze in der Kalkulation der Ausgangsumsätze enthalten sind.

Es trifft auch nicht zu, dass die hoheitlich vorzuschreibenden Verkehrsflächenbeiträge bzw. die auf eine vorhandene bzw. zu errichtende Straße entfallenden Aufschließungs- bzw.

Erhaltungsbeiträge unzulässigerweise in einen privatwirtschaftlichen Mantel gehüllt worden sind. Besagte Beiträge werden ja nur deswegen erhoben, weil eine für die Allgemeinheit bestimmte Straße vorhanden ist bzw. errichtet wird. Im konkreten Fall ist jedoch die Straße (wie bereits ausgeführt) nicht für die Allgemeinheit bestimmt. Auch die Berechnung der Höhe des Einmalbetrages erfolgt nach ganz anderen Kriterien als die Festsetzung der Höhe der hoheitlich vorzuschreibenden Beiträge. Überdies werden Verkehrsflächen- und Aufschließungsbeiträge deswegen erhoben, weil jemand ein Grundstück bebauen will (und damit an das öffentliche Verkehrsnetz angeschlossen sein möchte), die gegenständliche Straße wurde im Gegensatz dazu jedoch gerade deswegen errichtet, damit jemand die Grundstücke bebaut.

Es trifft daher nicht zu, dass nur die vom Finanzamt angeführte andere Gestaltung, nämlich die Errichtung der Straße durch die Bundesstraßenverwaltung, angemessen und damit nicht missbräuchlich wäre. Deshalb ist die Tätigkeit der X selbst wirtschaftlich betrachtet ([§ 21 Abs. 1 BAO](#)) keine bloße Kostenverrechnung, der im Ergebnis keine Unternehmereigenschaft zukommt.

Aus all diesen Gründen hat der Berufungswerber nicht missbräuchlich privatwirtschaftlich gehandelt. Somit ist kein hoheitliches Handeln zu unterstellen.

Ob die Straße eine private oder öffentliche ist und welche Vorgangsweise im konkreten Fall ideal gewesen wäre, ist demnach ohne rechtliche Bedeutung.

Die Meinung des Finanzamtes, die Bundesstraßenverwaltung sei zwangsläufig die Empfängerin von Leistungen im Zusammenhang mit Bundesstraßen, trifft (wenn überhaupt) nur für den Fall von missbräuchlicher anderer Gestaltung zu. Da ein Missbrauch jedoch nicht vorliegt, sind (wie bereits ausgeführt) die angesiedelten Unternehmer Leistungsempfänger. Die von ihnen gezahlten Beträge stellen daher kein Entgelt von dritter Seite dar.

Letztlich war die Adaptierung der Bundesstraße eine notwendige Ergänzung zur Aufschließung des Betriebsansiedlungsgebietes. Demnach steht der gesamte begehrte Vorsteuerabzug dem Grund nach zu.

Hinsichtlich weiterer Ausführungen und Argumente verweisen wir auf die im bisherigen Verfahren der Umsatzsteuerveranlagung 2001 samt Verfahren iZm

Umsatzsteuervoranmeldungen 2001 bereits erfolgten Eingaben, Anträge, Stellungnahmen und Entscheidungen lt. Anlage 1 (Darstellung des Verfahrens).

Berufungsantrag:

Wir beantragen daher, den oben angeführten Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben und einen neuen Bescheid im Sinne der eingereichten Jahresumsatzsteuererklärung 2001 zu erlassen bzw. die mit Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2006 (zugestellt am 27.11.2006) bereits endgültig abgeschlossene Umsatzsteuerveranlagung 2001 wieder in Kraft zu setzen. ..."

Mit Bescheid vom 9. 6. 2011 **wies** das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die **Berufung gegen den Aufhebungsbescheid** vom 2. 3. 2011 gemäß [§ 273 Abs. 1 BAO](#) mit folgender Begründung **zurück**:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig ist:

In gegenständlicher Berufung wurde eingewendet, es ginge die Bescheidbegründung für den Aufhebungsbescheid hinsichtlich der BVE des Finanzamtes, nämlich der Hinweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.02.2008 ins Leere, da diese Entscheidung lediglich die Berufungsentscheidung des UFS vom 20.09.2006 betreffen würde. Die BVE vom 22.11.2006 sei somit in Rechtskraft erwachsen, eine Aufhebung mittels Bescheid gemäß [§ 299 BAO](#) könne nur innerhalb Jahresfrist erfolgen.

Dazu ist seitens des Finanzamtes festzustellen.

In Folge der Berufungsentscheidung des UFS vom 20.09.2006 zur Umsatzsteuer 2001 erließ das Finanzamt am 22.11.2006 die streitgegenständliche BVE.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.02.2008 wurde die der BVE vom 22.11.2006 zugrundeliegende BE des UFS vom 20.09.2006 gemäß [§ 42 Abs. 2 Z 1 VwGG](#) aufgehoben.

Das Finanzamt hob am 02.03.2011 mittels [§ 299 BAO](#) die BVE vom 22.11.2001 auf.

Dieser Sachverhalt war folgend rechtlich zu würdigen:

Gemäß [§ 42 Abs. 3 VwGG](#) tritt durch die Aufhebung eines angefochtenen Bescheides nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte. Die mit rückwirkender Kraft ausgestattete Gestaltungswirkung eines aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet nicht nur, dass der Rechtszustand zwischen Erlassung des

aufgehobenen Bescheides und seiner Aufhebung im Nachhinein so zu betrachten ist, als ob der aufgehobene Bescheid von Anfang an nicht erlassen worden wäre, sondern hat auch zur Folge, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des sodann aufgehobenen Bescheides auf dessen Basis gesetzt wurden, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wurde; solche Rechtsakte erweisen sich als rechtswidrig und gelten infolge der Gestaltungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses mit diesem dann als beseitigt, wenn sie mit dem aufgehobenen Bescheid in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang stehen.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass durch das VwGH-Erkenntnis vom 20.02.2008 die BE des UFS vom 20.09.2006, sowie die BVE des FA vom 22.11.2006 aus dem Rechtsbestand beseitigt wurden.

Der nachfolgende Verfahrensschritt des Finanzamtes, nämlich mittels [§ 299 BAO](#) einen bereits nicht mehr rechtlich existenten Bescheid aufzuheben, bewirkte keine Bescheidqualität gemäß [§ 92 BAO](#). Durch diese Vorgangsweise wurde weder ein Recht oder eine Pflicht begründet, abgeändert oder aufgehoben und stellt somit ein sogen. „rechtliches Nichts“ dar.

Die vorliegende Berufung gegen den rechtsnichtigen Aufhebungsbescheid vom 02.03.20011 war daher gemäß [§ 273 BAO](#) zurückzuweisen."

Die Berufung gegen den **Umsatzsteuerjahresbescheid 2001** vom 24. 3. 2011 wurde vom Finanzamt am 20. 6. 2011 der Berufungsbehörde zur Entscheidung **vorgelegt** und beim UFS unter RV/1755-W/11 erfasst.

Gegen den **Zurückweisungsbescheid** vom 9. 6. 2011 wurde mit Schreiben vom 28. 6. 2011 **Berufung** erhoben:

„Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend unsere Berufung vom 20.04.2011 gegen den Aufhebungsbescheid gem. [§ 299 BAO](#) vom 02.03.2011 zugestellt am 14.06.2011

Namens und auftrags unseres Mandanten erheben wir innerhalb offener Frist gegen den oben angeführten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die Zurückweisung unserer Berufung vom 20.04.2011 mit der Bescheidbegründung, dass unsere Berufung nicht zulässig wäre, da sie gegen einen rechtsnichtigen Bescheid erfolgte.

Wir beantragen, den oben angeführten Zurückweisungsbescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Begründung unserer Berufung lautet wie folgt:

In der Begründung des Zurückweisungsbescheides wird angeführt, dass durch die Gestaltungswirkung eines aufhebenden Erkenntnisses des VwGH der Rechtszustand zwischen Erlassung des aufgehobenen Bescheides und seiner Aufhebung im Nachhinein so zu betrachten ist, als ob der aufgehobene Bescheid von Anfang an nicht erlassen worden wäre, und dies auch zur Folge hätte, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des sodann aufgehobenen Bescheides auf dessen Basis gesetzt wurden, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wird; solche Rechtsakte erweisen sich als rechtswidrig und gelten infolge der Gestaltungswirkung des aufhebenden Erkenntnisses mit diesem dann als beseitigt, wenn sie mit dem aufgehobenen Bescheid in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang stehen.

Genau dies ist aber im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 22.11.2006 steht in keinem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang mit dem aufhebenden Erkenntnis des VwGH. Die Berufungsvorentscheidung baut nicht auf den aufgehobenen Bescheid auf, sondern wurde zusätzlich neben dem dann aufgehobenen Bescheid erlassen.

Sie war weder Gegenstand des Verfahrens noch ist sie im Verfahren beseitigt worden. Die Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2006 war daher im Rechtsbestand weiter existent.

Die Aufhebung nach [§ 299 BAO](#) betrifft daher einen rechtlich existenten Bescheid und ist daher unsere Berufung vom 20.04.2011 als zulässig zu werten.

Sollte das Finanzamt wider Erwarten dieser Berufung im eigenen Wirkungskreis nicht entsprechen, so stellen wir schon jetzt vorsorglich gem. [§ 276 BAO](#) den Antrag über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor der Berufungskommission der Abgabenbehörde II. Instanz anzuberaumen. Gleichzeitig stellen wir den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ([§ 282 Abs 1 Z 1 BAO](#)) und auf mündliche Verhandlung ([§ 284 Abs 1 Z 1 BAO](#)). .."

Mit **Berufungsentscheidung** UFS 30. 8. 2011, RV/2076-W/11, gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 9. 6. 2011 Folge und hob diesen gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos auf.

Der Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 enthalte sämtliche nach der Bundesabgabenordnung erforderlichen Bescheidmerkmale und sei durch die Zustellung am 14. 4. 2011 gegenüber der Bw. wirksam erlassen worden.

Der Aufhebungsbescheid sei rechtlich existent und der Bekämpfung mit Berufung zugänglich.

Ob die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 weiterhin rechtlich existent oder aus dem Rechtsbestand infolge des Erkenntnis des VwGH 20. 2. 2008, [2006/15/0339](#) (oder aus einem anderen Titel) ausgeschieden bzw. „rechtsnichtig“ (also rechtlich niemals als Bescheid existent gewesen) ist, sei für die Zulässigkeit einer Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 ohne Belang. Diese Frage sei inhaltlich im Berufungsverfahren gegen den Aufhebungsbescheid zu prüfen, nicht aber in jenem gegen den hier angefochtenen Zurückweisungsbescheid.

In der am 24. August 2011 im Verfahren RV/2076-W/11 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte die Fachvorständin des Finanzamtes, dass mit der Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2006 offenbar versucht worden sei, die vorangegangene Berufungsentscheidung des UFS zu verbuchen.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart legte hierauf mit Bericht vom 3. 10. 2011 die Berufung vom 20. 4. 2011 gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Dieses Verfahren ist zu GZ RV/2858-W/11 erfasst.

Hieraus ergibt sich – unter Außerachtlassung des vorgelagerten Umsatzsteuerfestsetzungsverfahrens - folgende Chronologie der Ereignisse (unter der vorläufigen Annahme, dass den Buchungen im AIS – Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung - jeweils gültige Bescheide zugrunde lagen):

Datum	Bescheid	Anmerkung
25. 4. 2006	Umsatzsteuerbescheid 2001	ersetzt 1. durch BE 20. 9. 2006 (diese aufgehoben durch VwGH 20. 2. 2006) 2. durch BVE 22. 11. 2006 (diese aufgehoben durch FA 2. 3. 2011); aufgehoben durch BE UFS 15. 9. 2009 (neuer Bescheid FA 17. 3. 2011)
20. 9. 2006	Berufungsentscheidung UFS RV/1201-W/06 (Abänderung Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25. 4. 2006)	aufgehoben durch VwGH 20. 2. 2008
22. 11. 2006	Berufungsvorentscheidung FA (Abänderung Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25. 4. 2006 wie durch UFS 20. 9. 2006, RV/1201-W/06)	aufgehoben durch FA 2. 3. 2011
20. 2. 2008	Erkenntnis VwGH 2006/15/0339 (Aufhebung UFS 20. 9. 2006, RV/1201-W/06)	

15. 9. 2009	Berufungsentscheidung UFS RV/0677-W/08 (Aufhebung Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25. 4. 2006	rechtskräftig
2. 3. 2011	Aufhebung BVE 22. 11. 2006 gemäß § 299 BAO durch FA	Berufung vom 20. 4. 2011 (RV/2858-W/11)
17. 3. 2011	Aufhebung Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 25. 4. 2006 gemäß § 299 BAO durch FA	rechtskräftig
24. 3. 2011	(neuer) Umsatzsteuerbescheid 2001	Berufung vom 20. 4. 2011
20. 4. 2011	Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011	zurückgewiesen vom FA am 9. 6. 2011, Zurückweisungsbescheid aufgehoben durch UFS am 30. 8. 2011, Berufung dem UFS vorgelegt und anhängig zu RV/2858-W/11
20. 4. 2011	Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 24. 3. 2011	dem UFS vorgelegt und anhängig zu RV/1755-W/11
9. 6. 2011	Zurückweisung der Berufung vom 20. 4. 2011 gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011	Berufung vom 28. 6. 2011, aufgehoben durch UFS 30. 8. 2011
28. 6. 2011	Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 9. 6. 2011	dem UFS vorlegt und entschieden zu RV/2076-W/11
30. 8. 2011	Berufungsentscheidung betreffend Zurückweisungsbescheid vom 9. 6. 2011	rechtskräftig

In der am 30. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen und verwiesen auf ihre Schriftsätze.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011

Mit Berufungsentscheidung UFS 30. 8. 2011, RV/2076-W/11 hat der UFS (rechtskräftig) entschieden, dass der Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 rechtlich existent ist.

[§§ 92 bis 97 BAO](#) lauten:

„§ 92. (1) Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder

b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder

c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

(2) Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten."

„§ 93. (1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde."

„§ 94. Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, können schriftlich oder mündlich erlassen werden."

„§ 95. Sonstige Erledigungen einer Abgabenbehörde können mündlich ergehen, soweit nicht die Partei eine schriftliche Erledigung verlangt. Der Inhalt mündlicher Erledigungen - mit Ausnahme solcher der Zollämter im Reiseverkehr und kleinen Grenzverkehr - ist in Aktenvermerken festzuhalten."

„§ 96. Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, daß die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.“

„§ 97. (1) Erledigungen werden dadurch wirksam, daß sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;

b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

(2) Ist in einem Fall, in dem § 191 Abs. 4 oder § 194 Abs. 5 Anwendung findet, die Rechtsnachfolge (Nachfolge im Besitz) nach Zustellung des Bescheides an den Rechtsvorgänger (Vorgänger) eingetreten, gilt mit der Zustellung an den Rechtsvorgänger (Vorgänger) auch die Bekanntgabe des Bescheides an den Rechtsnachfolger (Nachfolger) als vollzogen.

(3) An Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung kann deren Inhalt auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, daß sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. In der Verordnung sind technische oder organisatorische Maßnahmen festzulegen, die gewährleisten, daß die Mitteilung in einer dem Stand der Technik entsprechenden sicheren und nachprüfbaren Weise erfolgt und den Erfordernissen des Datenschutzes genügt. Die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen in der durch Verordnung vorgesehenen Weise ist überdies nur zulässig, wenn ihr der Empfänger ausdrücklich zugestimmt hat. Mit der Zustimmung übernimmt der Empfänger auch die Verantwortung für

die Datensicherheit des mitgeteilten Inhalts der Erledigung im Sinn des Datenschutzgesetzes 2000. § 96 letzter Satz gilt sinngemäß."

[§ 299 BAO](#) lautet:

„§ 299. (1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

[§ 302 Abs. 1 BAO](#) lautet:

„§ 302. (1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig."

Der bekämpfte Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 sprach aus, dass „der Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 22. 11. 2006 betreffend Umsatzsteuer 2001" gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben werde.

Die hiergegen erhobene Berufung bringt vor, die Jahresfrist des [§ 302 Abs. 1 BAO](#) sei überschritten worden.

Das Finanzamt geht im Ergebnis davon aus, der Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 sei ebenso wie die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 die buchungsmäßige Umsetzung des Erkenntnisses VwGH 20. 2. 2008, [2006/15/0339](#) (Aufhebungsbescheid) bzw. der Berufungsentscheidung UFS 20. 9. 2006, RV/1201-W/06.

Der Berufungsbehörde wird wiederholt von Mitarbeitern der Finanzämter berichtet, bestimmte Rechtsakte, insbesondere Berufungsbescheide und Erkenntnisse der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts, könnten als solche nicht im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung (früher „DB2") auf dem Abgabenkonto gebucht werden. Obwohl dieser Fehler seit langem bekannt sei, werde er nicht behoben.

So findet sich etwa im Protokoll zum „Salzburger Steuerdialog“ 2011 (Erlass des BMF14. 10. 2011, BMF-010103/0146-VI/2011) folgende Aussage zur Verbuchung eines aufhebenden Erkenntnisses des VwGH:

„28. VwGH-Entscheidung

28.1. Sachverhalt

Wenn der Verwaltungsgerichtshof eine UFS-Entscheidung aufhebt, vergeht bis zum neuerlichen Erlassen einer Berufungsentscheidung eine gewisse Zeit.

28.2. Frage

Hat die Abgabenbehörde erster Instanz diese Bescheidaufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof sofort mittels "händischen [§ 299 BAO](#)" buchungstechnisch umzusetzen?

Gilt eine damals beim "wiederauferstandenen" Vorlageantrag bewilligte Aussetzung der Einhebung automatisch weiter oder ist ein neuer Antrag auf Aussetzung der Einhebung zu stellen oder lebt der alte Antrag wieder auf?

28.3. Lösung

[§ 214 Abs. 1 letzter Satz BAO](#) ordnet an, dass die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen ist. Dies gilt gleichermaßen für die Verbuchung von Zahlungen und (sonstigen) Gutschriften im Rahmen der Gebarungsverrechnung nach den [§§ 213 ff BAO](#).

Nach [§ 42 Abs. 3 VwGG](#) tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides (Berufungsentscheidung) durch den Verwaltungsgerichtshof die Rechtssache (Berufungsverfahren) in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.

VwGH 03.08.2004, [99/13/0207](#), leitet aus dieser Bestimmung ab, dass die mit rückwirkender Kraft ausgestattete Gestaltungswirkung der Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof zur Folge hat, dass auch allen Rechtsakten, die während der Geltung der aufgehobenen Berufungsentscheidung auf ihrer Basis gesetzt wurden und mit ihr in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang stehen, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wird.

Es ist daher nicht nur das (ordentliche) Rechtsmittelverfahren wiederum offen, sondern es lebt auch eine gemäß [§ 212a Abs. 5 BAO](#) ablaufverfügte Aussetzung der Einhebung wiederum

auf, ohne dass dazu eine neuerliche Antragstellung und bescheidmäßige Erledigung nach [§ 212a Abs. 1 BAO](#) erforderlich wären."

Nach [§ 213 Abs. 1 BAO](#) ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen grundsätzlich für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Die behördlichen Verbuchungen auf dem Abgabenkonto sind für sich nicht rechtsbegründend, also weder verpflichtend, wenn kein Verpflichtungsgrund besteht, noch berechtigend, wenn sie auf keinen Rechtsgrund zurückzuführen sind. Den Verbuchungen kommt kein rechtsbegründender, sondern nur ein nachvollziehender, deklarativer Charakter zu. Verbuchungen, die nicht der Rechtslage entsprechen, sind für sich nicht verpflichtend und nicht berechtigend, sondern von Amts wegen richtig zu stellen (vgl. *Stoll*, Bundesbgabenordnung, 2295).

Die Verbuchung etwa einer Berufungsentscheidung als Berufungsvorentscheidung ist zwar rechtlich unrichtig und steht nach Ansicht des UFS im Widerspruch zum Erfordernis der materiellen Richtigkeit der Buchungen am Abgabenkonto. Der Steuerpflichtige wird jedoch aus einer derartigen „Berufungsvorentscheidung“, solange es sich nur um einen Buchungstext handelt, weder berechtigt noch verpflichtet.

Üblicherweise werden derartige Buchungen in der Weise vorgenommen, dass das optisch in Form und Inhalt einem Bescheid entsprechende Dokument, das Grundlage für den Buchungstext bildet, dem Steuerpflichtigen nicht zugestellt wird („Zustellung an Finanzamt“), sodass das Dokument gegenüber dem Steuerpflichtigen keine Rechtswirkung zu entfalten vermag.

Im gegenständlichen Fall wurden die in Form und Inhalt einem Bescheid entsprechenden Dokumente jedoch der Bw nachweislich zugestellt.

Anders als die Berufungsvorentscheidung dürfte der Aufhebungsbescheid zwar zunächst nur „intern“ gebucht worden sein.

Über diesbezüglichen Antrag ihrer steuerlichen Vertreterin (Bl. 201/2001 des Finanzamtsaktes) wurde aber in weiterer Folge vom Finanzamt erstmals ein „händischer“ (d.h. nicht durch die zentrale EDV erstellter) Bescheid erlassen und der Bw. zugestellt (Bl. 202/2001 sowie Bl. 203a des Finanzamtsaktes).

Bescheide sind alle jene hoheitlichen Erledigungen der Verwaltungsbehörden, durch die in bestimmten einzelnen Angelegenheiten gegenüber individuell bestimmten Personen in einer förmlichen und der Rechtskraft fähigen Weise über Rechtsverhältnisse materiellrechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art abgesprochen wird (*Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 507), sie können rechtsgestaltend oder rechtsfeststellend sein.

Bescheidmerkmale nach [AVG](#) und [BAO](#) sind:

- Bezeichnung als „Bescheid“,
- Angabe der bescheiderlassenden Stelle,
- Angabe des Adressaten des Bescheides,
- Spruch des Bescheides,
- Begründung des Bescheides, außer einem Parteiantrag wurde vollinhaltlich Rechnung getragen,
- Angabe des Bescheiddatums,
- Unterschrift des oder der Genehmigenden mit Ausnahmen bei elektronisch erstellten Bescheiden.

Wenn bestimmte wesentliche Bescheidmerkmale fehlen, liegt ein nichtiger (Verwaltungs)Akt, ein „Nichtbescheid“, vor (vgl. *Ritz*, BAO³, § 93 Tz 22 ff).

Sowohl der Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 als auch die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 enthalten – wie die obige Darstellung zeigt – sämtliche nach der Bundesabgabenordnung erforderlichen Bescheidmerkmale.

Beide Bescheide wurden durch die jeweilige Zustellung gegenüber der Bw. wirksam erlassen.

Auch wenn mit der Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 die buchungsmäßige Umsetzung der Berufungsentscheidung UFS 20. 9. 2006, RV/1201-W/06, beabsichtigt gewesen sein sollte, findet sich hierauf in dem Bescheid kein wie immer gearteter Hinweis.

Die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 ist zwar zweifellos unzulässig ergangen, weil in der Sache bereits der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 20. 9. 2011 entschieden hat, und ist demzufolge rechtswidrig, da ein weiterer Bescheid in derselben Sache nicht mehr ergehen hätte dürfen. Auch wenn eine Berufungsentscheidung zu verbuchen ist, darf diese Verbuchung nicht zur Erlassung rechtswidriger Bescheide des Finanzamts führen (vgl. UFS 17. 10. 2007, RV/2275-W/07).

Eine derartige Berufungsvorentscheidung entfaltet jedoch wie jeder andere Bescheid rechtliche Wirkungen und wäre, sofern dies verfahrensrechtlich möglich ist, aufzuheben (vgl. nochmals UFS 17. 10. 2007, RV/2275-W/07).

Dies hat das Finanzamt auch mit dem angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 versucht.

Allerdings wendet die Bw zu Recht ein, dass die gesetzliche Frist von einem Jahr nach [§ 302 Abs. 1 BAO](#) im Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheids längst abgelaufen war.

Der Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) ist daher somit unzulässigerweise ergangen und daher gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben.

Der Aufhebungsbescheid wäre im Übrigen ebenfalls unzulässigerweise ergangen, sollte die Berufungsvorentscheidung (wovon das Finanzamt ausgeht) zwischenzeitig bereits aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sein, da es diesfalls an einem Bescheid, der aufgehoben werden soll, mangelt.

2. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 24. 3. 2011

Vor der inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Umsatzsteuerbescheid vom 24. 3. 2011 ist zu prüfen, ob die Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2006 weiterhin dem Rechtsbestand angehört.

Wie oben zur Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 ausgeführt, hat die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 jedenfalls im Zeitpunkt ihrer Erlassung (laut Eingangsstempel 27. 11. 2006) Bescheidwirkung entfaltet.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, durch das Erkenntnis VwGH 20. 2. 2008, [2006/15/0339](#), sei nicht nur der Berufungsentscheidung UFS 20. 9. 2009, RV/1201-W/06, aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, sondern auch die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006, und beruft sich hierbei auf [§ 42 Abs. 3 VwGG](#).

[§ 42 VwGG](#) lautet:

„Erkenntnisse

§ 42. (1) Der Verwaltungsgerichtshof hat alle Rechtssachen, soweit dieses Bundesgesetz nicht anderes bestimmt, mit Erkenntnis zu erledigen. Das Erkenntnis hat, abgesehen von den Fällen der Säumnisbeschwerden ([Art. 132 B-VG](#)), entweder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen oder den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

(2) Der angefochtene Bescheid ist aufzuheben

1. wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes,
 2. wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde,
 3. wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, und zwar weil
 - a) der Sachverhalt von der belangten Behörde in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen wurde oder
 - b) der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf oder
 - c) Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.
- (3) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.
- (4) In den Fällen des [Art. 132 B-VG](#) kann der Verwaltungsgerichtshof sein Erkenntnis vorerst auf die Entscheidung einzelner maßgebender Rechtsfragen beschränken und der belangten Behörde auftragen, den versäumten Bescheid unter Zugrundelegung der hiemit festgelegten Rechtsanschauung binnen bestimmter, acht Wochen nicht übersteigender Frist zu erlassen. Macht der Verwaltungsgerichtshof von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch oder kommt die belangte Behörde dem Auftrag nicht nach, so entscheidet er über die Säumnisbeschwerde durch Erkenntnis in der Sache selbst, wobei er auch das sonst der Verwaltungsbehörde zustehende freie Ermessen handhabt."

Nun ist festzuhalten, dass der VwGH mit seinem Erkenntnis vom 20. 2. 2008 die Berufungsentscheidung vom 20. 9. 2006 – und nur diese – aufgehoben hat. Nur die Berufungsentscheidung vom 20. 9. 2006 war Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, nur diese ist vom oben wiedergegebenen Spruch des Erkenntnisses umfasst.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3. 8. 2004, [99/13/0207](#)) hat die mit rückwirkender Kraft ausgestattete Gestaltungswirkung der Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof zur Folge, dass auch allen Rechtsakten, die während der Geltung der aufgehobenen Berufungsentscheidung auf ihrer Basis gesetzt wurden und mit ihr in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang stehen, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wird. Diese Entscheidung betrifft den Wegfall der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) infolge Aufhebung der für diese Verfügung Anlass gegeben habenden Berufungsentscheidung durch den VwGH.

Nun unterscheidet sich diese Fallkonstellation deutlich von der hier zu beurteilenden:

Motiv für das Finanzamt bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 war zwar die Verbuchung der Berufungsentscheidung vom 20. 9. 2006.

Dieses Motiv kam aber in keiner Weise nach außen zum Ausdruck.

Das Finanzamt erließ – zugestellt am 27. 11. 2006 – rechtswidrig, aber rechtswirksam einen Bescheid (Berufungsvorentscheidung), der über die Umsatzsteuer 2001 abspricht.

Dieser Bescheid, von dem weder der VwGH bei seiner Entscheidung vom 20. 2. 2008 noch der UFS bei seiner Entscheidung vom 15. 9. 2009 Kenntnis hatte, dessen Zweitschrift sich nicht in den Finanzamtsakten befindet und der zunächst – bis zur Diskussion über dessen Aufhebung – auch Mitarbeitern des Fachbereichs des Finanzamtes unbekannt war (siehe Bl. 226/2001 des Finanzamtsaktes), steht mit der Berufungsentscheidung in keinem derartigen Zusammenhang wie die Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung.

Die Erlassung eines derartigen Bescheides ist nämlich – wie mehrfach ausgeführt und unstrittig – verfahrensrechtlich überhaupt nicht vorgesehen und unzulässig.

Ein unlösbarer rechtlicher Zusammenhang mit der Berufungsentscheidung besteht nur insoweit, als das Ergehen einer Berufungsentscheidung die Rechtswirksamkeit einer zuvor ergangenen Berufungsvorentscheidung beseitigt bzw. als nach Ergehen einer Berufungsentscheidung eine Berufungsvorentscheidung nicht ergehen darf.

Erlässt das Finanzamt nach einer Berufungsentscheidung neuerlich einen Bescheid in derselben Sache, ist dessen Schicksal von jenem der Berufungsentscheidung unabhängig.

Hebt der Verwaltungsgerichtshof eine Berufungsentscheidung auf, gehört eine im Berufungsverfahren zuvor ergangene Berufungsvorentscheidung – bis zu einer neuerlichen abschließenden Berufungserledigung – wieder dem Rechtsbestand an. Das aufhebende Erkenntnis hebt nur den angefochtenen Bescheid auf, nicht aber eine diesem vorgelagerte Berufungsvorentscheidung.

Nach Ansicht des UFS schied durch das Erkenntnis des VwGH vom 20. 2. 2008 die – nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem VwGH bildende – Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 nicht aus dem Rechtsbestand aus.

Gleiches gilt für die den Umsatzsteuerbescheid vom 25. 4. 2006 aufhebende Entscheidung des UFS vom 15. 9. 2009. Diese ist ins Leere gegangen, da die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 den angefochtenen Bescheid (bei einem Vorlageantrag gegen diese: bis zur endgültigen Berufungserledigung) verdrängt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 289 Tz. 7 m.w.N.).

Da die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 in Rechtskraft erwachsen ist, stand der neuerlichen Erlassung eines Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2001 durch das Finanzamt mit Datum 24. 3. 2011 die materielle Rechtskraft der Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 entgegen und entfaltet diese Berufungsvorentscheidung, solange sie dem Rechtsbestand angehört, Sperrwirkung in Bezug auf einen weiteren Umsatzsteuerbescheid in derselben Sache.

Eine Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 durch die Berufungsbehörde im Berufungsverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 24. 3. 2011 ist nicht möglich.

Der Umsatzsteuerbescheid vom 24. 3. 2011 ist als der gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006 spätere Bescheid, der die Umsatzsteuer für 2001 (neuerlich) festsetzt, somit gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben.

Das Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer 2001 ist durch die Berufungsvorentscheidung vom 22. 11. 2006, die von der Bw. nicht angefochten und die vom Finanzamt nicht wirksam aufgehoben wurde, beendet.

Wien, am 29. Mai 2012