



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Mag. Rudolf Grafl und Mag. Christian Koisser im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw, vertreten durch EWT Wirtschaftstreuhand Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 7000 Eisenstadt, Haydngasse 40/2, vom 28. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachvorständin Hofrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt sowie – in der mündlichen Berufungsverhandlung - durch Mag. (FH) Martina Kral und Mag. (FH) Ulrike Riesmayer, vom 9. Juni 2011 betreffend Zurückweisung der Berufung der Berufungswerberin vom 20. April 2011 gegen den Bescheid dieses Finanzamtes vom 2. März 2011, womit eine Berufungsvorentscheidung dieses Finanzamtes 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, nach der am 24. August 2011 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Eisenstadt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Zurückweisungsbescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Zur Umsatzsteuer 2001 sind bereits mehrere Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats ergangen. Ein weiteres Verfahren ist zur Zahl RV/1755-W/11 anhängig.

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.

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 9. 5. 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. 2005 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 Euromrechnung 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:

Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwert  
Neusiedlerstr. 46  
7001 Eisenstadt (Postfach)  
FA 38 / Team 23

22. November 2008  
Tel.: (02882) 62831  
St.Nr. [REDACTED]

**EINGEGANGEN**  
27. Nov. 2008

**UMSATZSTEUERBESCHIED 2001**  
Berufungsvorentscheidung gem. § 278 BAO

Aufgrund der Berufung vom 09.05.2008 wird der Bescheid vom 25.04.2006 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	1.268.228,70 €
10 % ermäßigter Steuersatz	392.377,95 S	28.515,22 €
<b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>	<b>10.501.999,90 S</b>	<b>763.210,10 €</b>

**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
<b>Summe Umsatzsteuer</b>	<b>3.529.473,75 S</b>
<b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>	<b>10.501.999,90 S</b>
<b>Gutschrift</b>	<b>-6.972.526,00 S</b>

KStG Körperschaftsteuer-/EStG Einkommensteuer-/UStG Umsatzsteuergesetz/WerbsAbg Werbeabgabe/BAO Bundesabgabenordnung  
Gedruckt im Bundesrechnungszentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier  
NORL/DVR 0009385

BLATT 1 / ES FOLGT BLATT 2

www.bmf.gv.at  
BMF  
FINANZAMT

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

22. November 2006

Tel.: (02682) 82831

**Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift in Euro**

Festgesetzte Umsatzsteuer .....	-506.713,23 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer .....	418.332,09 €
<b>Abgabengutschrift .....</b>	<b>88.381,14 €</b>

**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 BAO), 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/BAC Bundesabgabenordnung  
Gedruckt im Bundesrechnungszentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier F380351585 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 Abgabenvorgangs vorgebracht und für eine amtswegige Einsicht in das Abgabensinformationssystem 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:

Zweitschrift

Finanzamt  
Bruck Eisenstadt Oberwart  
Neusiedlerstraße 46  
7001 Eisenstadt

**Datum: 02.03.2011**

FA-Nr. <b>38</b>	Steuernummer 
Team: <b>Team 23</b>	

**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)

Finanzamt  
Bruck Eisenstadt Oberwart  
Neusiedlerstraße 46  
7001 Eisenstadt

Zweitschrift

203

Datum: 03.03.2011	
FA-Nr. 38	Steuernummer [REDACTED]
Team: Team 23	
Bitte führen Sie bei allen schriftlichen Eingaben an das Finanzamt Ihre Steuernummer an.	
Bei Rückfragen wenden Sie sich bitte an [REDACTED]	
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)

12.4.2011 [Handwritten Signature]

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, der von der Bw. wiederum - mit Berufung vom

20. 4. 2011 - angefochten wurde. Diese Berufung wurde dem UFS zur Entscheidung vorgelegt und ist dort zur Zahl RV/1755-W/11 erfasst.

Die Umsatzsteuer wurde wie folgt festgesetzt:

#### 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

<b>Summe Umsatzsteuer .....</b>	<b>3.529.473,75 S</b>
---------------------------------	-----------------------

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

<b>Gutschrift .....</b>	<b>-5.756.375,00 S</b>
-------------------------	------------------------

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 Unternehmern 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 Verfügungsmacht 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 diene 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 Zahlungsweges - 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.

Weder aus dem der Berufungsbehörde vorgelegten Finanzamtsakt noch aus der Bescheidbegründung des am 29. 3. 2011 zugestellten neuerlichen Umsatzsteuerbescheides 2001 selbst ist ersichtlich, ob die dem Finanzamt von der Berufungsbehörde mit Bescheid vom 15. 9. 2009 überbundenen Ermittlungen vorgenommen wurden, und bejahendenfalls, was diese Ermittlungen ergaben und auf Grund welcher neuer Beweismittel welche

entscheidungsrelevanten Feststellungen getroffen wurden. Der Bescheid spricht zwar von „getroffenen Sachverhaltsfeststellungen“, welche dies sein sollen, ist aber nicht erkenntlich.

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, UStG<sup>3</sup>, § 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, UStG<sup>3</sup>, § 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 Betriebsansiedelungsgebietes. 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. ..."*

Einer Beilage zur Berufung lässt sich entnehmen, dass am 25. 1. 2010 ein Nachschauauftrag des Finanzamtes ergangen und am 2. 3. 2011 eine Niederschrift über eine Nachschau erstellt worden ist. Beides ist – trotz ausdrücklichem Ersuchen um vollständige Aktenvorlage betreffend das Veranlagungsjahr 2001 - in dem bei der Berufungsbehörde am 21. 7. 2011 eingelangten Finanzamtsteilakt nicht enthalten.

Mit dem im gegenständlichen Verfahren angefochtenen 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. "*

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde mit Schreiben vom 28. 6. 2011 Berufung erhoben, über die in dem gegenständlichen Verfahren zu entscheiden ist:

*„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 Bericht vom 15. 7. 2011 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid unter Anschluss der Berufung vom 28. 6. 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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	<b>ersetzt:</b> 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); <b>aufgehoben</b> 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 der Umsatzsteuerbescheides 2001 wie in BE vom 20. 9. 2006)	aufgehoben durch FA 2. 3. 2011
20. 2. 2008	Erkenntnis VwGH 2006/15/0339 (Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 20. 9. 2006)	
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
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 Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011	zurückgewiesen vom FA am 9. 6. 2011, dagegen Berufung am 28. 6. 2011 erhoben
20. 4. 2011	Berufung gegen Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 24. 3. 2011	dem UFS vorgelegt 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
28. 6. 2011	Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 16. 6. 2011	Gegenstand dieses Verfahrens zu RV/2076-W/11

In der am 24. August 2011 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.

Nach Ansicht der Finanzamtsvertreterin handelte es sich bei dem Aufhebungsbescheid vom 2.3.2011 zwar um einen Bescheid, im Übrigen werde aber auf die Begründung des Zurückweisungsbescheides verwiesen.

Die Vertreter der Bw. ersuchten unter Hinweis auf ihr bisheriges Vorbringen, der Berufung Folge zu geben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gegenstand des hier zur Zahl RV/2076-W/11 zu entscheidenden Rechtsstreits ist ausschließlich die Frage, ob der am 14. 6. 2011 der Bw. zugestellte Zurückweisungsbescheid betreffend die Berufung vom 20. 4. 2011 gegen den der Bw. am 14. 4. 2011 zugestellten Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 rechtmäßig ergangen ist.

§ 243 BAO lautet:

*„§ 243. Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, sind Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.“*

§ 273 BAO lautet:

*„§ 273. (1) Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung*

*a) nicht zulässig ist oder*

*b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.*

*(2) Eine Berufung darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde.“*

Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Berufung ist somit unter anderem (die übrigen Zulässigkeitsvoraussetzungen sind hier nicht strittig), dass sich die Berufung gegen einen Bescheid richtet.

§§ 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."*

Der mit der vom Finanzamt zurückgewiesenen Berufung vom 20. 4. 2011 bekämpfte Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 sprach aus, dass „der Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 22. 11. 2006 betreffend Umsatzsteuer 2001“ gemäß § 299 BAO aufgehoben werde.

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 Verwaltungsrecht<sup>3</sup>, 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*, BAO<sup>3</sup>, § 93 Tz 22 ff).

Der Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 enthält – wie die obige Darstellung zeigt - sämtliche nach der Bundesabgabenordnung erforderlichen Bescheidmerkmale.

Er wurde durch die Zustellung am 14. 4. 2011 gegenüber der Bw. wirksam erlassen.

Das Finanzamt bringt auch nicht vor, dass dem nicht der Fall wäre.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Finanzamt eingeräumt, dass es sich bei dem Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 um einen Bescheid handle.

Das Erkenntnis des VwGH 20. 2. 2008, 2006/15/0339, mit welchem die Berufungsentscheidung UFS 20. 9. 2006, RV/1201-W/06, betreffend Umsatzsteuer 2001 aufgehoben wurde, hat den – fast drei Jahre nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH erlassenen – Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 nicht aus dem Rechtsbestand beseitigt.

Dieser Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 ist rechtlich existent und ist – da in den Abgabenvorschriften eine Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO nicht ausgeschlossen wird – der Bekämpfung mit Berufung zugänglich.

Ob hingegen – wie im erstinstanzlichen Verfahren diskutiert – 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, ist für die Zulässigkeit einer Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 ohne Belang.

Diese Frage ist inhaltlich im Berufungsverfahren gegen den Aufhebungsbescheid zu prüfen, nicht aber in jenem gegen den hier angefochtenen Zurückweisungsbescheid.

Der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 9. 6. 2011 ist somit Folge zu geben.

Die somit wiederum offene Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 2. 3. 2011 ist vom Finanzamt einer Erledigung – sei es durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, sei es durch Vorlage an die Berufungsbehörde – zuzuführen.

Wien, am 30. August 2011