

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Mag. K, vom 10. November 2003 und 11. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr.PA, vom 14. Oktober 2003 und 8. und 10. März 2005 betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2002, sowie Umsatzsteuer 2001 bis 2003 und 01-11/2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) übt die gewerbliche Tätigkeit eines Zahntechnikers aus und erzielt Umsätze aus der Lieferung von Zahnersatz sowohl im In- als auch Ausland.

Für die Veranlagungsjahre 2001 und 2002 hat der Bw in seinen Umsatzsteuererklärungen jeweils die anteilmäßig auf die Auslandsumsätze entfallenden Vorsteuern in Abzug gebracht. Die Umsatzsteuerbescheide der Veranlagungsjahre 2001 und 2002 ergingen erklärungsgemäß.

Mit Bescheid vom 14. Oktober 2003 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 27. Juni 2003 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Begründend wurde in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass im Umsatzsteuerbescheid 2002 ein Vorsteuerabzug in Höhe von € 7.921,70 gewährt worden sei, obwohl der Abgabepflichtige unecht befreite Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 20 UStG erzielt, für die ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 ausgeschlossen sei. Der Umsatzsteuerbescheid 2002 sei daher mit

inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. In dem zeitgleich erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2002 wurde der beantragte Vorsteuerabzug zur Gänze versagt.

Anläßlich eines in der Folge durchgeföhrten Betriebsprüfungsverfahrens erfolgten auch für die Jahre 2001 und 2003 und 1-11/2004 Umsatzsteuerfestsetzungen, wobei die beantragten Vorsteuern (lt. TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes € 6604,- für 2001, € 4580,- für 2003 und € 8692,- für 1-11/2004) nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Gegen sämtliche angeführten Bescheide wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass der Bw als Zahntechniker einerseits im Inland unecht steuerbefreite Umsätze gemäß § 6 Abs.1 Z 20 UStG und andererseits auch Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß Art 7 UStG aus der Lieferung von Zahnersatz in die Bundesrepublik Deutschland erziele. Da die Voraussetzungen des Art. 7 UStG vollständig vorlägen, stünde für die Auslandsumsätze der anteilige Vorsteuerabzug in Österreich zu.

Die Vorgehensweise des Finanzamtes stütze sich offensichtlich auf den in den Umsatzsteuerrichtlinien seit 2001 behaupteten Vorrang der unechten Steuerbefreiung gegenüber der echten Steuerbefreiung. Diese Auslegung finde jedoch im Umsatzsteuergesetz keine Deckung und verstoße zusätzlich gegen die Vorgaben des EU-Gemeinschaftsrechtes, insbesondere Art.17 der 6.MWSt-RL.

Seit Einföhrung der unechten Steuerbefreiung für die Lieferung von Zahnersatz ab 1.Jänner 1997 habe der Bw alljährlich die im Unternehmen anfallenden Umsatzsteuern gemäß § 12 Abs. 4 und 5 UStG im Verhältnis der Umsätze in nicht abzugsfähige Vorsteuern (Inland) und abzugsfähige Vorsteuern (innergemeinschaftliche Lieferungen) aufgeteilt. Die Richtigkeit dieser Vorgangsweise sei der Interessensvertretung der Zahntechniker im Jahr 1997 durch das BMF bestätigt und in die Richtlinien aufgenommen worden.

Mit Erlass vom 17.1.2001 habe das BMF nunmehr ohne Begründung festgestellt, dass bei der Lieferung von Zahnersatz ins Ausland die unechte Steuerbefreiung Vorrang habe.

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

#### **1) Umsatzsteuer:**

Streitpunkt bildet die Frage, ob die Lieferung von Zahnersatz durch einen Zahntechniker in die Bundesrepublik Deutschland der unechten Befreiung des § 6 Abs.1 Z 20 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) unterliegt.

Gemäß § 6 Abs.1 Z 20 UStG (in Verbindung mit § 12 Abs.3 leg.cit.) unterliegen die sonstigen Leistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker der unechten Umsatzsteuerbefreiung.

Der Forderung des Berufungswerbers, die Ausfuhr von Zahnersatz in die Bundesrepublik Deutschland als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art.7 UStG zu qualifizieren ist Folgendes entgegenzuhalten:

Auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 28.9.2000, 99/16/0302 ist die Einfuhr von Zahnersatz steuerfrei, da derartige Lieferungen im Inland gemäß § 6 Abs.1 Z 20 UStG steuerbefreit sind (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3.Auflage, § 6 UStG, TZ 495).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2001; BGBl I 144, wurden § 6 Abs.4 Z 1 und Art. 6 Abs.2 Z 1 UStG 1994 daher insoweit geändert, als auch die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Zahnersatz bei Lieferung durch Zahnärzte und Zahntechniker steuerfrei gestellt wurden. Ungeachtet dessen, dass diese Gesetzesänderung erst mit 1.1.2002 in Kraft getreten ist, ist auf Grund unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechtes (Art 13 und 14 der 6.MWSt-Richtlinie) jedoch schon ab 1995 von einer Steuerfreiheit dieser Vorgänge auszugehen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3.Auflage 2005, § 6, Tz418 ff).

Generell haben (und hatten schon bisher) unechte Steuerbefreiungen als Spezialvorschrift Vorrang vor den echten Steuerbefreiungen, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb ebenfalls befreit war. Eine derartige Befreiung wurde aber für den Erwerb von Zahnersätzen bis zur genannten Entscheidung des VwGH seitens der Finanzverwaltung nicht angenommen. Im Übrigen darf auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung 2002 vom 26.November 2003 verwiesen werden

Da somit der unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs.1 Z 20 UStG als Spezialvorschrift der Vorrang vor der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zukommt, erfolgte die Versagung der beantragten Vorsteuern zu Recht.

## **2) Aufhebungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2002:**

Gemäß § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Nach § 299 Abs.2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid zu ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Eine Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes setzt grundsätzlich die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Dies gilt umso mehr, als nach § 299 Abs.2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem

Aufhebungsbescheid zu erlassen ist. Unter Berücksichtigung der unter Punkt 1) dargestellten Rechtslage des Jahres 2002 ergibt sich, dass im Umsatzsteuerbescheid 2002 Vorsteuern nicht anzuerkennen gewesen wären. Soweit im Zuge der Festsetzung der Umsatzsteuer 2002 ein Vorsteuerabzug zugelassen wurde, liegt somit eine inhaltliche Rechtswidrigkeit vor.

Die Aufhebung nach § 299 Abs.1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Eine Aufhebung wird nur dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist und sie nur unwesentliche Folgen nach sich gezogen hat. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Das eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder Nachteil des Abgabepflichtigen. Lediglich, wenn die Auswirkungen der Bescheidbehebung geringfügig sind, spricht der Grundsatz der Sparsamkeit gegen die Aufhebung des Bescheides.

Die Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges in Höhe von € 7.921,- im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen stellt nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde jedenfalls einen ausreichenden Grund dar, diesen rechtswidrigen Bescheid aus dem Rechtsbestand zu beseitigen, weshalb für den UFS kein Anlass bestand, von der Ermessensübung des Finanzamtes abzuweichen.

Salzburg, am 24. Februar 2006