



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, Dr. Georg Lamp und Joachim Rinösl über die Berufung des Bw., geb. Datum, Adresse, vertreten durch Mag. Joachim Kronawetter, Steuerberater, 9020 Klagenfurt, St. Weiterstrasse 34/3, vom 29. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. Mai 2006, mittels welchem der Antrag auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide gemäß § 299 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO für die Jahre 2000 und 2001 abgewiesen wurde, wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt als Tontechniker Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er errichtete in den Jahren 2000 und 2001 ein Gebäude, welches er zu 34,67 % betrieblich nutzt. In den für die Jahre 2000 und 2001 eingereichten Umsatzsteuererklärungen wurde hiefür vom ehemaligen steuerlichen Vertreter ein – anteiliger - Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht.

Die – erklärungskonformen - Umsatzsteuerbescheide ergingen am 25.02.2002 (Veranlagung 2000) sowie am 03.07.2003 (Veranlagung 2001). Diese erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 02.03.2006 stellte der nunmehrige steuerliche Vertreter einen Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 299 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO und begehrte die Berücksichtigung der anteiligen Vorsteuer für das gemischt genutzte Gebäude (für 2000: € 2.913,96; für 2001: € 1.199,50).

Mit nachfolgendem **Bescheidspruch** wies das Finanzamt diesen Antrag ab:

Das Ansuchen des "Bw." vom 02.03.2006, eingebracht am 07.03.2006, betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 wird abgewiesen.

Es begründete:

Gemäß § 299 (1) BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz 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“. Bei Vorliegen von Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der EU ermöglicht der § 302 Abs. 2 lit. c BAO die Antragstellung bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist.

Im Zuge der Antragstellung auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 wurde die Berücksichtigung der Vorsteuern für ein gemischt genutztes (Anteil der unternehmerischen Nutzung rd. 35 %) Gebäude i.H.v. € 2.913,96 bzw. € 1.199,50 begehrt.

Der Vorsteuerabzug ist jedoch nicht von Amts wegen vorzunehmen, sondern wird nur auf Antrag gewährt. Es liegt beim Unternehmer, ob er das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt (vgl. VwGH vom 23.1.1989, Zl. 88/15/0010, Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer (UStG 1994) § 12 Anm. 32 sowie Ruppe UStG, § 12 Tz 14). In den angesprochenen Umsatzsteuererklärungen wurde ein entsprechender Vorsteuerabzug für das gemischt genutzte Gebäude seinerzeit nicht beantragt. Die dementsprechend erlassenen USt-Bescheide sind daher nicht inhaltlich rechtswidrig.

Da in diesem Falle das nationale Recht mit dem Gemeinschaftsrecht übereinstimmt, bleibt für gemeinschaftliche Überlegungen, ob die gesetzlich vorgeschriebene einjährige Frist auf fünf Jahre auszudehnen ist, folglich kein Raum und war Ihr diesbezüglicher Antrag auf Bescheidaufhebung der Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2000 vom 25.2.2002 und für das Jahr 2001 vom 3.7.2002 als unbegründet abzuweisen.

In der fristgerecht erhobenen **Berufung vom 29.05.2006** führte der Bw. – auszugsweise – aus:

. . . . Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz 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, d.h. eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus. Der Inhalt des Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, d.h. wenn er gegen Gesetze, Verordnungen oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union verstößt. D.h. es ist nicht entscheidend, ob der Bescheid auf Basis einer innerstaatlichen Rechtslage ergangen ist, welche gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, sondern es ist lediglich erforderlich, dass der Spruch selbst gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. Der Spruch eines Bescheides ist nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde, sondern auch dann, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen nicht

berücksichtigt wurden und zwar selbst dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist. Werden etwa die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichteinreichung der Steuerklärung gemäß § 184 BAO geschätzt, kann sich aus der nachträglich eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides ergeben.

Das bedeutet, dass die Argumentation, Herr Ing. X hätte die Vorsteuern nicht in den entsprechenden Umsatzsteuererklärungen beantragt und damit das Recht auf Vorsteuerabzug verwirkt, im Widerspruch zu den Richtlinien zur Aufhebung von Bescheiden gemäß § 299 BAO der Finanzverwaltung steht und damit ins Leere geht. Im Übrigen findet eine solche Auslegung auch im Gesetzestext keine Deckung. Dass ein Verschulden des Steuerpflichtigen an der Rechtswidrigkeit des Bescheides für eine Bescheidaufhebung hinderlich sein soll, ist weder dem Gesetz noch der diesbezüglichen Literatur zu entnehmen.

Steht der Spruch des Bescheides im Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist zulässig.

Der Begriff „Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union“ wird in der BAO nicht näher erläutert. Nach der Verwaltungsmeinung ist darunter Primärrecht und Sekundärrecht wie beispielsweise Richtlinien und Verordnungen zu verstehen. Das primäre Gemeinschaftsrecht wird im Wesentlichen durch den EG gebildet. Bei Auslegungszweifeln zum Gemeinschaftsrecht ist der EuGH zur Behebung dieser Zweifel berufen. Der EuGH entscheidet letztendlich darüber, ob eine nationale Bestimmung gemeinschaftsrechtskonform ist (Auslegungsmonopol der EuGH).

Der EuGH hat zum Grundsatz der Neutralität mehrfach ausgeführt, dass dieser eine der Grundsäulen des Gemeinschaftsrechtes der Europäischen Union darstellt, wonach das gemeinsame Mehrwertsteuersystem Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleistet, sofern dieser Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen. Die Mehrwertsteuer soll in der Unternehmerkette, als leitender Grundsatz des Gemeinschaftsrechtes, kostenneutral sein.

Die gegenständlichen Bescheide sind dadurch mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet, dass der jeweilige Spruch im Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union steht, nämlich gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstoßen; die Aufhebung dieser Bescheide ist gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig und zwar unabhängig davon, auf wessen Versäumnis oder Verschulden die Rechtswidrigkeit zurückzuführen ist oder ob diese Unrichtigkeit offensichtlich ist oder nicht. Aufgrund der Höhe der strittigen Vorsteuerbeträge im Verhältnis zu den unstrittigen, vom Finanzamt bereits anerkannten Vorsteuerbeträgen muss von einer relevanten Gesetzeswidrigkeit der Bescheide ausgegangen werden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wiederholte der steuerliche Vertreter den in der Berufung dargelegten Standpunkt und ergänzte, dass aus den gesetzlichen Erläuterungen zur ersatzlosen Aufhebung des § 302 Abs. 2 lit. c in der Fassung BGBl. I Nr. 20/2009 (Inkrafttretensdatum 01.11.2009) hervorgehe, dass demnach Abgabepflichtige – nach der alten Fassung - Bescheidaufhebungen zu ihren Gunsten hätten erwirken können, auch wenn sie im bisherigen Verfahren untätig geblieben seien.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, gegenständlich sei die Frage zu beantworten, inwieweit sich die Umsatzsteuerbescheide für 2000 und 2001 infolge der Nichtberücksichtigung der – anteiligen - Vorsteuerbeträge als gemeinschaftsrechtswidrig erweisen würden. Die 6. MWSt-RL gehe offenkundig von einem Recht auf Vorsteuerabzug aus. Im Artikel 17 der Richtlinie werde ausdrücklich das Wort „Recht“ verwendet. An anderen Stellen heiße es, der Steuerpflichtige sei „befugt“ bzw. dem Steuerpflichtigen sei „gestattet“ Vorsteuer geltend zu machen. In Art. 17 ff der 6. MWSt-RL werde genau geregelt, wie und wann dieses Recht auszuüben sei. Da das Finanzamt bei seiner Vorgangsweise genau diesem Weg gefolgt sei, gehe daher der Vorwurf der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ins Leere. Gegenständlicher Vorsteuerabzug betreffe die Jahre 2000 und 2001 und es sei zu entscheiden, inwieweit die Umsatzsteuerbescheide dieser Jahre verfahrensrechtlich abgeändert werden könnten. Grundsätzlich sei richtig, dass der Spruch des Bescheides isoliert zu betrachten sei. Die Frage sei jedoch, ob der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer die Regelungen der Art. 17 und 18 der 6. MWSt-RL verdrängen könne. Folge man dieser Ansicht, wäre der Schluss zu ziehen, dass Art. 17 und Art. 18 der 6. MWSt-RL selbst gemeinschaftsrechtswidrig wären, was wohl nicht denkbar sei. Weiters werde auf das Urteil des EuGH in der Sache Ecotrade, insbesondere die Randzahlen 42, 43 und 48 verwiesen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei unter Neutralität der MWSt zu verstehen, dass die Umsatzsteuer in der Unternehmerkette keinen Kostenfaktor darstelle. Nicht sei zu beurteilen, ob die 6. MWSt-RL oder ein österreichisches Gesetz gemeinschaftsrechtswidrig seien, sondern es wäre nur die Frage zu beantworten, ob der Spruch der Umsatzsteuerbescheide im gegenständlichen Fall gegen Gemeinschaftsrecht verstoße.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Nachfolgenden Sachverhalt gilt es zu beurteilen:

In den Jahren 2000 und 2001 errichtete der Bw. ein Gebäude, welches zu 34,67 % betrieblich genutzt wird. In den beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärungen für 2000 und 2001 wurde hierfür ein anteiliger – grundsätzlich unstrittig - zustehender Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht.

Die Umsatzsteuerbescheide ergingen am 25.02.2002 (Veranlagung 2000) sowie am 03.07.2003 (Veranlagung 2001) erklärungsgemäß und erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 02.03.2006 stellte der nunmehrige steuerliche Vertreter einen Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 299 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO und begehrte die

Berücksichtigung der anteiligen Vorsteuer für das gemischt genutzte Gebäude (für 2000: € 2.913,96; für 2001: € 1.199,50) mit der Begründung "bei den Umsatzsteuerbescheiden liege neben der Rechtswidrigkeit des Inhaltes auch noch eine Verletzung von Gemeinschaftsrecht vor, da der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmerkette eine der tragenden Säulen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei".

Mit Abweisungsbescheid vom 18.05.2006 wies das Finanzamt diesen Antrag mit nachfolgendem Spruch ab:

Das Ansuchen des "Bw." vom 02.03.2006, eingebracht am 07.03.2006, betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 wird abgewiesen.

II. Rechtliche Würdigung:

a) verfahrensrechtliche Erwägungen:

Die bezug habenden Gesetzesbestimmungen lauten:

§ 299 (1) der Bundesabgabenordnung (BAO) i.d.F. BGBl. I Nr. 124/2003:

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.

§ 302 BAO i.d.F. BGBl. I Nr. 97/2002:

Abs. 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.*

Abs. 2: *darüber hinaus sind zulässig: . . .*

Abs. 2 lit. c *Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist; auch nach Ablauf dieser Frist.*

Die Bestimmung des § 302 Abs. 2 lit. c wurde durch BGBl. I Nr. 20/2009 aufgehoben

(Inkrafttretensdatum: ab 01.11.2009).

Nach Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 32 und 33 zu § 299 BAO ist der auf Aufhebung gerichtete Antrag zurückzuweisen, wenn

- er nicht fristgerecht eingebracht ist, oder
- er unzulässig ist (z.B. bei mangelnder Antragsbefugnis des Einschreiters oder wenn der aufzuhebende Bescheid nicht rechtswirksam ergangen ist).

Hingegen ist der Antrag abzuweisen, wenn

- der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist,
- die Aufhebung aus Ermessensgründen zu unterbleiben hat,

- der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (z.B. gemäß § 293 BAO oder § 293 b BAO). Der Antrag des Bw. vom 02.03.2006, beim Finanzamt eingelangt am 07.03.2006, stützt sich ausdrücklich darauf, dass die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 rechtswidrig seien, da ihr Spruch dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, widerspreche.

Nach der im Zeitpunkt der Antragstellung und des Ergehens des bekämpften Abweisungsbescheides geltenden Bestimmung des § 302 Abs. 2 lit. c BAO endete im Falle des Widerspruches eines Bescheidspruches zum Gemeinschaftsrecht die Frist zur Einbringung des Antrages auf Bescheidaufhebung mit Ablauf der Verjährungsfrist. Im Zeitpunkt der Antragstellung war die Verjährungsfrist hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer 2000 und 2001 noch nicht abgelaufen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache beschränkt. "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH vom 19.03.2001, 96/17/0441 mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S. 2793 zu § 289 BAO).

Nach Stoll, Kommentar zur BAO, S. 2796, ist Sache der Gegenstand des Verfahrens der Vorinstanz, soweit der ergangene Bescheid darüber abgesprochen hat. Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war im vorliegenden Fall der Antrag des Bw. auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO.

Mit dem Spruch des bekämpften Bescheides hat das Finanzamt diesen Antrag abgewiesen und in der Begründung das Vorliegen einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit verneint.

Der Antrag des Bw. auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO war durch das Finanzamt nicht zurückzuweisen, weil dieser mit Vorliegen eines Widerspruches mit Gemeinschaftsrecht begründet wurde und das Finanzamt – nach diesbezüglicher materiell rechtlicher Prüfung - zum Ergebnis gelangte, dass die behauptete Gemeinschaftswidrigkeit nicht gegeben sei, worüber nunmehr der Unabhängige Finanzsenat zu befinden hat.

b) begehrte Bescheidaufhebung wegen Widerspruchs mit Gemeinschaftsrecht:

Beantragt wurde die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 nach § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO, da der Bescheidspruch beider antragsgegenständlicher Umsatzsteuerbescheide dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere dem Grundsatz der Neutralität

der Mehrwertsteuer, widerspreche. Dazu reiche aus, dass der Spruch per se unrichtig sei.

Liegt Gemeinschaftswidrigkeit vor?

Die innerstaatliche Norm des § 12 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt:

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Auf Grundlage dieser innerstaatlichen gesetzlichen Bestimmung ist der vom Finanzamt zum Ausdruck gebrachten Ansicht, wonach der Vorsteuerabzug nicht von Amts wegen vorzunehmen, sondern auf Antrag zu gewähren sei, es also beim Unternehmer liege, das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen, beizupflichten (vgl. VwGH vom 23.01.1989, Zl. 88/15/0010, Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer (UStG 1994) § 12 Anm. 32 sowie Ruppe UStG, § 12 Tz 14). In den angesprochenen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 wurde das Recht auf den anteiligen Abzug der Vorsteuern für das gemischt genutzte Gebäude nicht ausgeübt.

Art. 17 der 6. MWSt-RL lautet – auszugsweise - :

*Abs. 1: Das **Recht auf Vorsteuerabzug** entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht.*

*Abs. 2: Soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige **befugt**, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:*

lit. a die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

Art. 18 der 6. MWSt-RL bestimmt die Einzelheiten der Ausübung des **Rechtes** auf Vorsteuerabzug und legt fest:

*Abs. 1: Um das **Recht auf Vorsteuerabzug** ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige*

a) über die nach Artikel 17 Abs. 2 Buchstabe a abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen;

*Abs. 2: Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das **Abzugsrecht** entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.*

Abs.3: die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat.

Demnach gewähren sowohl die innerstaatliche Norm als auch das Gemeinschaftsrecht einem Unternehmer das **Recht** auf Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus Umsätzen an sein Unternehmen bei Vorliegen festgelegter formaler Voraussetzungen. In Umsetzung der Bestimmungen der 6. MWSt-RL hat der nationale – österreichische – Gesetzgeber richtlinienkonforme inhaltsgleiche Regelungen normiert.

Art. 18 Abs. 3 räumt den Mitgliedstaaten nun die Befugnis ein, jene Bedingungen festzulegen, nach welchen Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, den sie nach den Absätzen 1 und 2 des Artikels 18 nicht vorgenommen haben. Das bedeutet, dass es der nationalen Gesetzgebung der Mitgliedstaaten obliegt die zu Grunde liegenden Rechtsmittel- und Verjährungsfristen nach nationalem Recht festzulegen, also auch jene Fristen für die Geltendmachung eines unterbliebenen Vorsteuerabzuges zu bestimmen. Für solche Bescheidänderungen gemäß § 299 BAO legte nun § 302 Abs. 1 eine einjährige Antragsfrist fest.

Räumen nun sowohl das nationale Recht als auch das Gemeinschaftsrecht ein Recht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ein, welches nicht ausgeübt wird, und legt der nationale Gesetzgeber eine – hier einjährige - Frist für die Nachholung des unterbliebenen Vorsteuerabzuges fest, so kann in einer derartigen Regelung und ihrer Anwendung kein Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht erblickt werden. Das Vorliegen einer solchen stellt aber wiederum eine unabdingbare Voraussetzung für die beantragte Bescheidaufhebung § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO dar.

Die Berufung des Bw. ist weiters damit begründet, dass der Spruch des Umsatzsteuerbescheide für 2000 und 2001 per se gegen Gemeinschaftsrecht verstoße, da der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verletzt sei.

Dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmernetz einen allgemein geltenden Grundsatz im Gemeinschaftsrecht darstellt, welcher eben durch das Recht des Vorsteuerabzuges erreicht wird, ist ebenso unbestritten wie dass dieser Grundsatz auch nach innerstaatlichem Recht gilt. Dass die innerstaatliche Regelung zur Abzugsberechtigung jedoch konform der EU-Vorgabe ausgestaltet ist, zeigt der dargelegte inhaltliche Vergleich beider Regelungen. Sowohl die innerstaatliche Norm des § 12 Abs. 1 UStG als auch Art. 17 der 6. MWSt-RL "berechtigen" bzw. "befugen" den Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend zu machen, wodurch der vom Bw. hinsichtlich des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer ins Treffen geführte "Kostenfaktor" der Mehrwertsteuer vermieden wird. Damit ist der vom Bw. eingewandten Betrachtungsweise, die Gemeinschaftswidrigkeit sei zu bejahen, weil der Grundsatz der Neutralität verletzt sei, entgegen getreten. Denn bejahte man die Ansicht des Bw., der Bescheidspruch sei per se

deswegen gemeinschaftswidrig, weil (löst) von einer Ganzheitsbetrachtung der Bestimmungen der 6. MWSt-RL zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern) eben nur (!) der Neutralitätsgrundsatz verletzt sei, welcher durch die Gewährung des Rechtes auf Vorsteuerabzug bewirkt wird, wäre – wie vom Finanzamt vorgebracht – die Frage zu beantworten, worin dann Sinn und Zweck der Regelungen der Art. 17 und 18 der 6. MWSt-RL zu erblicken wären.

In Anbetracht dieser Ausführungen wird der Verweis des Finanzamtes auf die vom EuGH in der Sache Ecotrade, C-95/7 und C-96/07, und zwar insbesondere in den Randzahlen 42, 43 und 48 zum Ausdruck gebrachten Ansicht, wonach der Vorsteuerabzug gemäß Art. 18 Abs. 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt werde, nicht weiter erläutert.

Weiters wird angemerkt, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates für die begehrte Bescheidaufhebung nach § 299 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO nicht nur gemäß § 299 BAO erforderlich war, dass sich der Bescheidspruch als nicht richtig erwies, sondern insbesondere andererseits iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO auch, dass der Bescheidspruch infolge der Anwendung eines sich als gemeinschaftswidrig erweisenden nationalen – österreichischen - Gesetzes oder einer gemeinschaftswidrigen Auslegung eines solchen als gemeinschaftswidrig anzusehen war, also im Widerspruch zu Gemeinschaftsrecht stand. Nur dann eröffnete § 302 Abs. 2 lit. c iVm § 299 BAO die Möglichkeit einer Bescheidaufhebung innerhalb der Verjährungsfrist nach Ablauf eines Jahres nach Ergehen des antragsgegenständlichen Bescheides.

Diese Betrachtungsweise wird – entgegen der vom steuerlichen Vertreter im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerten Ansicht - auch in den erläuternden Bemerkungen in Z 78 zur Aufhebung des § 302 Abs. 2 BAO durch BGBl. I 20/2009 zum Ausdruck gebracht, welche auszugsweise lauten:

*§ 302 Abs. 2 lit. c BAO erlaubte einen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, also im Allgemeinen bis zu fünf Jahre nach Ablauf des Jahres des Entstehens des Abgabenanspruchs. Dadurch waren Rechtsunrichtigkeiten, die auf falschen DBA-Auslegungen oder **falschen Gemeinschaftsrechtsauslegungen** beruhten, für die Abgabenbehörden und die Abgabepflichtigen selbst dann noch über lange Zeit aufgreifbar, wenn sie im Zuge des Abgabenverfahrens keinerlei Rechtsmittel erhoben haben. Dies wirkte sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten von Abgabepflichtigen, die mit Gemeinschaftsrechtsverstößen konfrontiert waren.*

Ein derart weit reichender Eingriff in die Rechtskraft wird rechtspolitisch als problematisch angesehen (Klecatsky, DÖV 1967, 593), weil er das Rechtsgut der Rechtssicherheit zu Gunsten des Rechtsgutes der Rechtsrichtigkeit zu weitgehend aushöhlt. Mit der Novellierung werden die Fristen für Rechtskrafteingriffe nach § 299 BAO im Sinne des europarechtlichen Äquivalenzprinzips auf ein Jahr vereinheitlicht, wogegen auch keine Bedenken vor dem Hintergrund des Effektivitätsprinzips bestehen (Griller, in Holoubek/Lang, Rechtskraft, 2008,

45, GA Ruiz-Jarabo Colomer, 11.12.2003, C-30/02, *Recheio* Rz 41 f).

Diese Ansicht wird ebenso von Biebl/Krickl vertreten (vgl.: Aufhebungsfristen des § 302 BAO, SWK 23/24/2005, S 710, Pkt. 2.3.1).

Auch Ritz verweist betreffend der weiteren (längeren) Antragsfrist des § 302 Abs. 2 lit. c BAO hinsichtlich von Bescheidaufhebungen wegen Widerspruchs mit Gemeinschaftsrecht auf Anbringen im Sinne des § 209 a Abs. 2, von welchen unmittelbar eine Abgabefestsetzung (z.B. aufgrund eines EUGH Urteils) abhängen kann.

Soweit der Bw. berufungsbegründend Bezug auf die Richtlinien zur Aufhebung von Bescheiden gem. § 299 BAO nimmt, wonach ein Bescheidspruch u.a. dann rechtswidrig sei, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt worden seien und dies auch dann anzunehmen sei, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen und ein Verschulden des Steuerpflichtigen an der Rechtswidrigkeit des Bescheides einer Bescheidaufhebung nicht hinderlich (Pkt. 6 age. der zit. RL) sei, ist grundsätzlich festzustellen, dass die genannten Richtlinien für die entscheidende Behörde keinerlei Bindungswirkung zu entfalten vermögen. Die Entscheidung ist auf Basis der angeführten Normen zu treffen, wobei auf die obigen Ausführungen verwiesen wird.

Da die für Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO geltende Jahresfrist im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen war, sich der Bw. auf Widerspruch des Bescheidspruches mit Gemeinschaftsrecht berief, welche den obigen Ausführungen zufolge zu verneinen ist, war die Abweisung des Antrages nicht rechtswidrig und aufgrund der dargelegten Gründe spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. Dezember 2009