



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Anschrift, vertreten durch Uniconsult Wirtschaftstreuhand GmbH, 4600 Wels, Edisonstraße 2, vom 26. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch Dr. Walter Dax, vom 21. April 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung (gemäß § 299 BAO) der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 durch das zuständige Finanzamt.

Die Bw hatte im Antrag nach § 299 BAO, auf den inhaltlich auch im Vorlageantrag verwiesen wird, im wesentlichen ausgeführt, dass sich aus dem gegen Österreich in Folge der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-98/05 "De Danske Bilimporter" eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahren (Aktenzeichen bei der Kommission 2007/2176) ergeben würde, dass die Einbeziehung der österreichischen Normverbrauchsabgabe (NoVA) in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bei der Lieferung von Fahrzeugen rechtswidrig sei.

Das Finanzamt hatte die nun angefochtene Abweisung des Aufhebungsantrages damit begründet, dass gemäß § 4 UStG 1994 das vom Käufer zu zahlende Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen sei. Zum Entgelt würden auch

vom Verkäufer für die Lieferung geschuldete Abgaben gehören, die dem Käufer weiterverrechnet werden. Da die NoVA daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei, liege keine Rechtswidrigkeit vor.

Mit Vorhalt vom 3. September 2008 wurde die Bw vom UFS gefragt, ob sie ihrer Rechtsansicht folgend die in den betroffenen Jahren gegebenenfalls zu hoch ausgestellten Rechnungen gegenüber ihren Kunden mittlerweile berichtigt habe. Überdies wurde um Mitteilung und Darstellung der zu vermindernden Zahllasten der einzelnen Jahre aufgrund der allenfalls eingetretenen Entgeltsminderung ersucht. Erläuternd wurde der Bw auch die Rechtsansicht des Referenten (siehe unten) zur gegenständlichen Fragestellung mitgeteilt.

Dem Referenten wurde mitgeteilt, dass bisher keine berichtigten Rechnungen an die Kunden zugestellt worden seien und keine Ermittlung neuer Bemessungsgrundlagen stattgefunden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist somit davon, dass bei den Fahrzeugverkäufen, die der NoVA unterliegen, diese in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen wurde, dass dementsprechend Umsatzsteuer erklärungsgemäß festgesetzt wurde und bisher eine Berichtigung der Rechnungen (ohne Ansatz der NoVA beim Entgelt) gegenüber den Kunden bzw eine Ermittlung neuer Besteuerungsgrundlagen nicht erfolgt ist.

Gemäß § 299 Abs 1 der Bundesabgabenordnung in der Fassung des AbgRmRefG, Bundesgesetzblatt I 2002/97 (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**.

Ermessensübung

Die Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. 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 kommenden Umstände zu treffen. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Eine Aufhebung wird jedoch nur dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat. Der Verwaltungsgerichtshof (siehe etwa VwGH vom 26.11.2002, 98/15/0204 oder mwN VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0113) hielt in der bisherigen Rechtsprechung zu § 299 BAO in der vor dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz gültigen Fassung fest, dass für den Bereich des

§ 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. 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 zum Nachteil des Abgabenpflichtigen. Eine bloß geringfügige Rechtswidrigkeit liegt vor, wenn der gem. § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid zu verbindende Abgabenbescheid im Spruch lediglich geringfügig vom bisher im Rechtsbestand befindlichen Bescheid abweicht. Sind die Auswirkungen der Aufhebung der Bescheide geringfügig, so spricht der Grundsatz der Sparsamkeit gegen die Aufhebung des Bescheides. Diese Ausführungen des VwGH sind auch auf die nach dem AbgRmRefG gültige Fassung des § 299 BAO anzuwenden (siehe auch Ritz, BAO Tz 55 zu § 299 BAO).

Bei gegebenem Sachverhalt würde sich nicht einmal eine geringfügige Abweichung im Spruch bzw im Leistungsgebot ergeben sondern gar keine. Bis zu einer allfälligen Rechnungsberichtigung spielt es für die wesentliche Aussage im Spruch über die Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuer keine Rolle, ob diese aufgrund der erfolgten Lieferungen oder aufgrund der Rechnungslegung gem § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldet wird.

Nach der zuletzt angeführten Bestimmung schuldet der Unternehmer einen in einer Rechnung gegebenenfalls zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag auf Grund der Rechnung, wenn er die Rechnung nicht gegenüber dem Abnehmer der Leistung entsprechend berichtet.

Nach Ansicht des Referenten ist auch § 11 Abs 13 UStG 1994, wonach im Regelfall bei einer nachträglichen Entgeltsminderung eine Rechnungsberichtigung unterbleiben kann, nicht anwendbar. Diese Bestimmung dient lediglich der Vereinfachung in jenen Fällen, in denen beiden Partnern des Leistungsaustausches aufgrund der tatsächlichen Zahlungsflüsse oder Umstände bekannt ist, dass sich das ursprünglich vereinbarte Entgelt tatsächlich vermindert hat (zB Rabatt, Skonto und dergleichen). In diesen Fällen sind (auch zur Gleichstellung der Soll- und Istbesteuerung) nach § 16 Abs 1 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum der Entgeltsminderung die geschuldete Umsatzsteuer und die in Anspruch genommene Vorsteuer zu berichtigen. Beiden Geschäftspartnern ist die Entgeltsminderung bekannt, der Käufer als Träger der Umsatzsteuer hat die zuviel bezahlte Umsatzsteuer zurückbekommen und eine Rechnungsberichtigung kann unterbleiben, ohne dass es zu einer Steuerschuld kraft Rechnungslegung kommt. Abgesehen davon, dass auch bei Vorliegen der angeführten Voraussetzungen, diese Vorgangsweise erst im Zeitraum der Rückzahlung möglich wäre, ist die Bestimmung des § 11 Abs 13 UStG 1994 nicht bei jenen Fällen anwendbar, bei denen eine Umsatzsteuer ursprünglich aufgrund eines Irrtums, Rechenfehlers oder auch einer unrichtig gewordenen Rechtsauffassung zu hoch ausgewiesen wurde.

Rechtswidrigkeit

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit (arg. "erweist") voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht (siehe Ritz in BAO, Tz 13 zu § 299 mwN).

Seitens des Bundesministeriums für Finanzen (siehe dazu ÖStZ 2008, 62) wurden der Kommission ausreichend Gründe genannt, warum sich die österreichische NoVA von der dänischen Zulassungssteuer (war Gegenstand des EuGH Verfahrens in der Rs C- 98/05) unterscheidet. So stellt die NoVA nach den Ausführungen des BMF keinen durchlaufenden Posten beim Händler dar, da dieser im Regelfall der Anknüpfung an die Lieferung (und nicht an die Zulassung) der Schuldner der NoVA ist und auch nach der EU-MwStRI weiterverrechnete Abgaben des Lieferers zur Bemessungsgrundlage gehören. Auch der Fachsenat für Steuerrecht hat daher die Meinung vertreten (siehe ÖStZ 2008, 296), dass nicht gesichert davon ausgegangen werden kann, dass die Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt werden wird.

Die auch von der Rechtsprechung (siehe Verweis auf Ritz) für eine Aufhebung geforderte Gewissheit der Rechtswidrigkeit ist daher nach Ansicht des Referenten nicht gegeben.

Sowohl aufgrund der anzuwendenden Ermessensübung als auch mangels Gewissheit der Rechtswidrigkeit ist die Berufung daher abzuweisen.

Ergänzender Hinweis

Im Einklang mit der Nichtstattgabe des Antrages auf Aufhebung steht auch der Umstand, dass nach § 299 Abs 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist. Vor erfolgten Rechnungsberichtigungen, Rückzahlungen und Ermittlung der neuen Bemessungsgrundlagen für die beantragten Jahre wäre dies aber gar nicht möglich. Vor Eintreten der Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer werden aber diese Rechnungsberichtigungen oder Rückzahlungen verständlicherweise auch nicht erfolgen.

Wie der Bw auch im genannten Vorhalt mitgeteilt wurde, steht ihr im Fall der tatsächlich erfolgten Feststellung der Rechtswidrigkeit der Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer unbefristet die Möglichkeit offen, die ausgestellten Rechnungen zu berichtigen und ihre Ansprüche im Veranlagungszeitraum der Berichtigung der Rechnung geltend zu machen. Vor einer Rückzahlung einer zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer an den Steuerträger (den Käufer) könnte auch die erfolgte Überwälzung einer gegebenenfalls zu hoch abgeführten Umsatzsteuer auf den Steuerträger der Erstattung entgegenstehen.

Linz, am 5. März 2009