

GZ. RV/2195-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 vom 29. März 2001 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wird bei der Abgabenbehörde erster Instanz als eine mit den Einkünften der inländischen Betriebsstätte (Zweigniederlassung) beschränkt steuerpflichtige Körperschaft erfasst. Die österreichische Zweigniederlassung der Bw. ist im Firmenbuch als inländische Zweigniederlassung mit der Bezeichnung X eingetragen.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2001 veranlagte das Finanzamt die Bw. erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und setzte die Umsatzsteuer mit einem Betrag von 797.737,00 S (57.973,81 €) fest.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2001 stellte die Bw. Bezug nehmend auf den Umsatzsteuerbescheid vom 6. Februar 2001 klar, dass der Ansatz eines Eigenverbrauchstatbestandes gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG für die Anmietung von PKW in Deutschland unterblieben worden sei.

In diesem Zusammenhang gab die Bw. bekannt, dass der maßgebliche Umsatz 80.519,95 S bzw. die darauf entfallende Umsatzsteuer 16.103,99 S betragen würden.

Abschließend wies die Bw. jedoch ausdrücklich darauf hin, dass die vorgenannte Bestimmung nach Ansicht der Bw. keine Grundlage in der 6. EG-Richtlinie finde und daher gegen das Gemeinschaftsrecht verstöße. Nach Meinung der Bw. habe daher eine Besteuerung in Österreich zu unterbleiben.

Im Gefolge des vorgenannten Schreibens nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 29. März 2001 das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf. Mit Bescheid vom 29. März 2001 erhöhte das Finanzamt die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um den Ansatz eines Eigenverbrauchs in Höhe des von der Bw. bekannt gegebenen Betrages von 80.519,95 S und setzte die Umsatzsteuer für 1999 mit 813.841,00 S fest, was zu einer Nachforderung von 16.104,00 S führte.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme von Amts wegen auf Grund der Anregung per Schreiben vom 15. Februar 2001 erfolgt sei.

Die am 3. April 2001 von der Bw. erhobene Berufung richtete sich gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 sowie gegen den Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für 1999 jeweils vom 29. März 2001 und wurde wie folgt begründet:

Die von der Behörde erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 beruhe auf dem Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 lit. d UStG. Im Geschäftsjahr 1998/1999 habe die Bw. Aufwendungen für PKW-Leasing in der BRD in Höhe

von 80.519,95 S getätigt. Auf Grund des in der BRD zustehenden Vorsteuerabzuges sei zwar der Eigenverbrauchstatbestand nach der Formulierung des § 1 Abs. 1 Z 1 lit. d UStG erfüllt.

Der betreffende Eigenverbrauchstatbestand sei aber erst nach dem Beitritt Österreichs zur EU mit BGBl. Nr. 21/1995 eingefügt worden. Außerdem sei die Bestimmung im EU-Recht nicht explizit vorgesehen. Da aber die Beibehaltung zum Beitrittszeitpunkt bestehender Vorsteuerausschlüsse erlaubt, nicht jedoch die Einführung zusätzlicher Restriktionen möglich sei, verstöße der Eigenverbrauchstatbestand nach Ansicht der Bw. gegen das EU-Recht. Nach Meinung der Bw. habe daher eine Besteuerung in Österreich zu unterbleiben.

Abschließend beantragte die Bw. die Herabsetzung der Umsatzsteuer von 813.841,00 S auf 797.737,00 S.

Darüber hinaus begehrte die Bw. unter Bezugnahme auf ein bereits beim Verwaltungsgerichtshof anhängiges Verfahren die Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 1999 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 gemäß § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 erster Halbsatz UStG 1994 in der hier maßgebenden Fassung unterliegt der Umsatzsteuer der Eigenverbrauch im Inland.

Zufolge der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 idF BGBl. Nr. 21/1995 liegt Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs. 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.

Fest steht, dass die Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 erst mit dem BGBl. Nr. 21/1995 mit Wirkung vom 6. Jänner 1995 in den österreichischen Rechtsbestand eingefügt worden ist.

Zur Frage der Richtlinienkonformität des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 in der Fassung des BGBl. Nr. 21/1995 wurde vom Verwaltungsgerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof gestellt.

In concreto hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 29. März 2001, 2000/14/0155, dem Europäischen Gerichtshof folgende Frage gemäß Art 234 EG – Vertrag zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"Ist es mit der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, insbesondere deren Artikel 5 und 6, vereinbar, dass ein Mitgliedstaat folgenden Vorgang als Steuerpflichtigen Umsatz behandelt: Das Tätigen von Ausgaben, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten?"

Dazu ist ergänzend zu bemerken, dass Artikel 5 und 6 der Sechsten Mehrwertsteuer – Richtlinie den Begriff der Lieferung bzw. Dienstleistung festlegen.

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 11. September 2003, Rs C-155/01, über die Frage der Zulässigkeit der Eigenverbrauchsbesteuerung im Falle von im Ausland geleasten Personenkraftwagen entschieden.

Im Konkreten hat der Europäische Gerichtshof in Randnummer 60 des in der Rechtssache C-155/01 ergangenen Urteiles ausgesprochen, dass darin eine dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderlaufende Doppelbesteuerung vorliegt, wenn eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistung besteuert wird, obwohl sie im Staat des Dienstleisters bereits zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden ist.

Den weiteren Ausführungen des Gerichtshofes zufolge ändert der Umstand, dass die Mehrwertsteuer in Deutschland vom Fahrzeugleasinggeber zu entrichten war, während die entsprechende Verpflichtung in Österreich der Beschwerdeführerin oblag, nichts daran, dass es sich tatsächlich um ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang, nämlich die im Rahmen des Leasingvertrages erfolgende Überlassung eines Fahrzeuges zur Nutzung, gehandelt hat, der zweimal besteuert wurde.

Im Ergebnis hat der EuGH in der vorgenannten Rechtssache über die Frage der Zulässigkeit der Eigenverbrauchsbesteuerung im Falle eines im Ausland geleasten Pkw entschieden, dass § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 (in der Fassung vor dem BGBI. I Nr. 10/2003) den Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie widerspricht.

Dem Grundsatz des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechts zufolge sind Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten aber verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen (siehe Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, Rz 26, Seite 11).

Bezogen auf den Berufungsfall ergibt sich daraus das Folgende:

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Bw. im Wirtschaftsjahr 1998/1999 Mietaufwendungen für in Deutschland geleaste und außerhalb Deutschlands für unternehmerische Zwecke der inländischen Niederlassung genutzte Personenkraftwagen getätigt hat.

Fest steht weiters, dass hinsichtlich der gegenständlichen, zum Abzug der ausländischen Vorsteuer berechtigenden Leasingentgelte für in Deutschland angemietete PKW der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 in der Fassung des BGBl. Nr. 21/1995 verwirklicht wird.

Wie aber bereits im Vorigen dargelegt wurde, ergibt sich aus dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes, dass die Norm des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 - jedenfalls in der vor dem BGBl. Nr. I 10/2003 geltenden Fassung - im Hinblick auf entgegenstehende, unmittelbar anwendbare und unmittelbar wirksame Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG verdrängt ist und somit nicht anzuwenden ist (siehe dazu auch VwGH 21.10.2003, 2003/14/0077).

Auf Grund der vorliegenden Sachlage ist daher im Berufungsfall von einer auf die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 in der hier maßgebenden Fassung gestützten Eigenverbrauchsbesteuerung hinsichtlich des auf die Auslandsmiete entfallenden Aufwandes von 80.519,95 S Abstand zu nehmen.

Daraus folgt aber weiters, dass der als Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO herangezogene Sachverhalt jedoch im Berufungsfall keine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zu rechtfertigen vermochte.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 war daher Folge zu geben.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid vom 29. März 2001 war ersatzlos aufzuheben.

Dadurch tritt das Umsatzsteuerverfahren für 1999 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme mit Bescheid vom 29. März 2001 befunden hat.

Der Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für 1999 vom 29. März 2001 scheidet somit ex lege aus dem Rechtsbestand aus, während der Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 6. Februar 2001 wieder auflebt.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 vom 29. März 2001 sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind.

Wurde vom Abgabepflichtigen sowohl der Wiederaufnahmbescheid als auch der diesbezügliche Sachbescheid angefochten, so hat die Berufungserledigung vorerst über die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens abzusprechen (siehe Stoll, BAO - Kommentar, Band 3, Stand: 1994, Seite 2968 zu § 307).

Das Schicksal der Sachentscheidung ist daher stets vom Ergebnis des Wiederaufnahmeverfahrens abhängig (vgl. dazu Stoll, BAO - Kommentar, Band 3, Stand: 1994, Seite 2960 zu § 307).

Wie bereits oben dargelegt, scheidet mit der Stattgabe der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO und der damit erfolgten Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides hinsichtlich Umsatzsteuer für 1999 vom 29. März 2001 der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 ebenfalls vom 29. März 2001 aus dem Rechtsbestand aus.

Damit richtet sich aber die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 29. März 2001 nunmehr gegen einen Bescheid, der sich nicht mehr im Rechtsbestand befindet.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Die Berufung ist dann unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Bezüglich des im Rahmen der Berufung gestellten Antrages auf Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO ist anzumerken, dass der Partei ein Rechtsanspruch auf eine solche Aussetzung nicht eingeräumt ist (vgl. VwGH 20.2.1998, 96/15/0169). Die Aussetzung der Entscheidung über eine Berufung stellt nämlich eine Ermessensentscheidung dar (vgl. VwGH 28.6.2001, 2001/16/0207). So ist die Berufungsbehörde keinesfalls verpflichtet, ein Verfahren mit Bescheid auszusetzen, sondern kann ihre Entscheidung auch formlos zurückstellen (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Stand: 1994, Seite 2749 zu § 281).

Im Übrigen ist das von der Bw. als für die Aussetzung des Berufungsverfahrens präjudiziel angesehene Anlassverfahren bereits rechtskräftig beendet.

Wien, 15. Oktober 2004