



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 11. Oktober 2005 in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung vom 1. September 2006 betreffend Abweisung der beantragten Aufhebung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird hinsichtlich des Jahres 1998 zurückgewiesen. Hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2003 wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bw. (Bw.), der u.a. als Automatenaufsteller tätig ist, stellte durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 8. Juli 2005 einen Antrag gemäß § 299 BAO zwecks Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2003, nachdem die Umsatz- und Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 1998 bis 2003 rechtskräftig erfolgt sind.

Begründend wird im Aufhebungsantrag ausgeführt:

„Aufgrund des Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 17.2.2005, C-453/02 und C-462/02, dass die Veranstaltung oder der Betrieb von Glückspielen oder Glückspielgeräten außerhalb zugelassener öffentlicher Spielbanken nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden kann, falls diese Tätigkeit in solchen Spielbanken steuerfrei ist, stellt der Unterzeichnete im Auftrag seines Mandanten den Antrag gemäß § 299 BAO, dass die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Kalenderjahre 1998 – 2003 aufgehoben werden. Dies deshalb, da der Europäische Gerichtshof die zeitliche Wirkung des Urteils nicht beschränkte und da er feststellte, dass es nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht,

wonach die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glückspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei ist, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber sind, nicht gilt. Grundlage hierfür ist Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie 77/377/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlagen."

In einer Beilage wurden die Auswirkungen auf die steuerlichen Bemessungsgrundlagen erläutert (alle Beträge in €):

	bisher versteuerte Umsätze gem. § 6/1 Z 9 dd	MWSt.	die nach dem EuGH-Urteil nun steuerfreien Umsätze
1998	126.935,07	25.387,01	152.322,08
1999	95.287,11	19.057,42	114.344,53
2000	80.262,02	16.052,40	96.314,42
2001	64.657,63	12.931,53	77.589,16
2002	50.232,51	10.046,50	60.279,01
2003	26.041,74	5.208,35	31.250,09
	443.416,08	88.683,21	532.099,29

daher Mehrwertsteuer

	neu	alt	Differenz
1998	0,00	25.387,01	-25.387,01
1999	0,00	19.057,42	-19.057,42
2000	0,00	16.052,40	-16.052,40
2001	0,00	12.931,53	-12.931,50
2002	0,00	10.046,50	-10.046,50
2003	0,00	5.208,35	-5.208,35
	0,00	88.683,21	-88.683,21

die nun geänderte Vorsteuer

	neu	alt	Differenz	USt-Guth.
1998	6.765,85	11.938,52	-5.172,67	-20.214,34
1999	0,00	4.419,18	-4.419,18	-14.638,24
2000	935,29	6.345,16	-5.409,87	-10.642,53
2001	839,42	5.527,38	-4.687,96	-8.243,57
2002	5.555,70	9.421,02	-3.865,32	-6.181,18
2003	2.759,85	6.331,76	-3.571,91	-1.636,44
	16.856,11	43.983,02	-27.126,91	-61.556,30

Neuer Gewinn bzw. Verlust

	alt	Differenz Erlöse	neu	
1998	11.225,51	25.387,01	36.612,52	Gewinn
1999	-144,62	19.057,42	18.912,80	Gewinn
2000	-	16.052,40	-4.958,19	Verlust
2001	483,12	12.931,53	13.414,65	Gewinn
2002	-13.239,69	10.046,50	-3.193,19	Verlust
2003	16.482,48	5.208,35	21.690,83	Gewinn
	-6.203,79	88.683,21	82.479,42	

Mit Bescheid vom 11. Oktober 2005 in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung vom 1. September 2006 wurde der Antrag auf Aufhebung für die Jahre 1998 bis 2003 vom Finanzamt abgewiesen, wobei darin ausgeführt wird, dass aus der rückwirkenden Umsatzsteuerpflicht für die nach dem 31.12.1998 getätigten Umsätze aus Glückspielautomaten in konzessionierten Spielbanken eine rechtliche Gleichstellung mit den von den nicht konzessionierten Unternehmern erzielten Umsätzen aus Glückspielautomaten nach dem ABÄG 2005, BGBl.I Nr. 105/2005, ergebe. Den für die Jahre 1999 bis 2003 beantragten Aufhebungen aus dem Titel des Widerspruches der österreichischen Rechtslage zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie fehle somit der Rechtsgrund.

Dagegen wurden mit Schreiben von 7. November 2005 hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2003 eine Berufung eingebracht und in der Begründung die Ausführungen im Aufhebungsantrag vom 8. Juli 2005 wiederholt. Es folgten weitere ergänzende Schriftsätze (Schreiben vom 29. Dezember 2005 mit gleichlautendem Antrag; Schreiben vom 20. September 2006, in dem auf die Ausführungen im Antrag vom 29. Dezember 2005 verwiesen wurde).

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurde der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 3. März 2008 aufgefordert, die vom Bw. in den Jahren 1998 bis 2003 jeweiligen Umsätze betragsmäßig aufzugliedern. Es wurde zur Beantwortung folgender Fragen aufgefordert:

„1) Welche verschiedenen Tätigkeiten wurden von Herrn Bw 1998 bis 2003 ausgeführt?

Handelt es sich dabei nur um Provisionen als Automatenaufsteller der Firma B. und/oder erzielt Herr Bw eigene Umsätze als Automatenaufsteller? In welcher Höhe?

2) Auf welcher Bestimmung des UStG beruht die geltend gemachte Steuerfreiheit? Um welche Art von Umsätzen handelt es sich dabei?"

Mit Schreiben vom 26. März 2008 nimmt der steuerliche Vertreter dazu wie folgt Stellung:

„Die Umsätze 0 % in der Bilanz 1998 waren eine Postgebühren-Vergütung. Die restlichen Erlöse 0 % waren Beteiligungen am Wettgeschäft, die umsatzsteuerfrei sind (§ 6/1/9 d)aa) UStG).

Ad 1) Herr Bw übte den Beruf als selbständiger Automatenaufsteller aus. Dabei kaufte er die Automaten selbst und stellte diese bei Gastronomiebetrieben auf, mit denen er sich die Erlöse teilte. Nur für diese Erlöse wurde der Antrag § 299 BAO gestellt. Ebenso erzielte er umsatzsteuerfreie Umsätze auf Grund einer Zusammenarbeit mit der Firma B. (Anteilsabrechnung), Erlöse auf Grund von Videoproduktionen, Getränkeverkäufe und Werbekostenersätze. Diese Erlöse wurden alle mit 20 % v.H. versteuert.

Ad 2) Es handelt sich dabei um Umsätze lt. § 6/1 Z 9 d)dd) für seine selbständige Tätigkeit als Automatenaufsteller.

Erläuterungen:

Umsatz 20 % lt. USt-Erkl. 1998	ATS 2.811.772,60	€ 204.339,48
davon § 6/1/d) dd)		€ 126.935,07
es verbleiben daher Umsätze 20 %:		
Getränkeverkäufe		€ 2.224,09
Provisionen	ATS 1.030.543,84	€ 74.892,54
Anlagenverkauf	ATS 3.960,--	€ 287,78
Umsatz 20 % lt. USt-Erkl. 1999	ATS 1.326.179,16	
davon Anlagenverkauf	ATS 15.000,--	
davon § 6/1 d) dd)	ATS 1.311.179,16	€ 95.287,11
es verbleiben daher Umsätze 20 %:		0,--
Umsatz 20 % lt. USt-Erkl. 2000	ATS 1.135.766,65	
davon Anlagenverkauf	ATS 16.666,67	
Videobearbeitung	ATS 14.670,83	
davon § 6/1 d) dd)	ATS 1.104.429,47	€ 80.262,02
Umsatz 20 % lt. USt-Erkl. 2001	ATS 904.416,70	
davon Videobearbeitung	ATS 6.375,--	
Anlagenverkauf	ATS 16.666,67	
uneinbringliche Forderungen	ATS 8.333,33	
davon § 6/1 d) dd)	ATS 889.708,36	€ 64.657,63
Umsatz 20 % lt. USt-Erkl. 2002		€ 65.768,85
davon Videobearbeitung		€ 15.536,34
davon § 6/1 d) dd)		€ 50.232,51
Umsatz 20 % lt. USt-Erkl. 2003		€ 43.722,42

<i>davon Anlagenverkauf</i>		<i>€ 1.250,--</i>
<i>davon Videobearbeitung</i>		<i>€ 1.460,65</i>
<i>Werbekostenersätze</i>		<i>€ 14.970,03</i>
<i>davon § 6/1 d) dd)</i>		<i>€ 26.041,74"</i>

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz sind nicht nur erstmals erlassene Bescheide, sondern auch solche Bescheide abändernde oder aufhebende Bescheide. Daher können auch gemäß § 293 BAO berichtigende Bescheide aufgehoben werden.

Fristen zur Antragstellung ergeben sich aus § 302 Abs. 1 BAO bzw. aus dessen Abs. 2 lit. b sowie aus § 302 Abs. 2 lit. c BAO. Aus § 302 Abs. 2 lit. b iVm Abs. 1 BAO ergibt sich, dass der Antrag vor Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (idR Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides einzubringen ist. Für Aufhebungen wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union ergibt sich die Antragsfrist aus § 302 Abs. 2 lit. c. Sie entspricht der Verjährungsfrist. Die Antragsfristen sind gesetzliche Fristen und daher dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht verlängerbar.

Für Aufhebungen bedeutsam kann wegen Widerspruches mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union eine Verletzung von Primärrecht ebenso wie von Sekundärrecht (zB Richtlinien) sein.

Nach Ritz, BAO-Kommentar³, Rz. 32 und 33 zu § 299 BAO ist der auf Aufhebung gerichtete Antrag zurückzuweisen, wenn

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

Weiters ist der Antrag abzuweisen, wenn

- der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist
- die Aufhebung aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben hat,
- der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (zB gemäß § 293 oder § 293b).

Der Aufhebungsantrag des Bw. stützt sich darauf, dass die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2003 sich im Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht stünden. Nach § 302 Abs. 2 lit. c BAO endet in diesen Fällen die Frist zur Einbringung des Antrages auf Bescheidaufhebung mit Ablauf der Verjährungsfrist.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist 5 Jahre. Nach § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Nach § 209 Abs. 1 BAO (idF AbgÄG 2004) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2005 beantragte der Bw. die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2003 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgrund Widerspruches mit dem Gemeinschaftsrecht.

Aufhebung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides des Jahres 1998

Der Abgabensanspruch für die zu veranlagende Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 entstand gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 BAO mit Ablauf des Jahres 1998. Die Erlassung der Veranlagungsbescheide im Jahr 1999 (24. September 1999) ist eine nach außen wirksame Amtshandlung, sodass die Verjährung Ende 2004 eintritt. Eine Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens und eine neue Sachentscheidung erfolgte am 7. Juni 2000. Die Verjährung tritt Ende 2004 ein. Eine Verlängerung um ein weiteres Jahr erfolgt nicht, da eine Amtshandlung (Wiederaufnahme 2000) nicht in jenem Jahr erfolgte, in dem die Verjährungsfrist endete (2004). Die Verjährungsfrist endet somit Ende 2004.

Der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 8. Juli 2005 ist daher für das Jahr 1998 nicht fristgerecht eingebracht worden. Die Berufung betreffend das Jahr 1998 war daher zurückzuweisen.

Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2003

Der Antrag auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 wurde am 8. Juli 2005 und damit vor Ablauf der jeweiligen Verjährungsfristen der betroffenen Bescheide beim Finanzamt eingebracht.

Die Antragstellung ist für diese Jahre fristgerecht erfolgt, weil der Antrag auf Bescheidaufhebung damit begründet wurde, dass ein Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union vorliege. Die Beurteilung der Frage, ob tatsächlich ein derartiger Verstoß vorliegt und die Bescheide, deren Aufhebung begehrt wird, aus diesem Grund mit einer Rechtswidrigkeit behaftet sind, bedarf einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Gemeinschaftsrecht.

Gemäß Art 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-RI. befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Steuer.

Nach dem Urteil des EuGH vom 17.2.2005, C-453/02 und C-462/02 (Rs „Linneweber“ und „Akritidis“) ist Art 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-RI. dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, wonach die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glückspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei ist, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Spielbankbetreiber sind, nicht gilt.

Der österreichische Gesetzgeber hat im Hinblick auf dieses Urteil die Steuerbefreiung für Glückspielautomaten, die in Spielbanken aufgestellt sind, beseitigt. Demzufolge sind nach § 6 Abs 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG 1994 in der Fassung des Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetzes (ABÄG), BGBl. I Nr. 105/2005 (wirksam ab 1. Jänner 1999) die mit dem Betrieb von Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 des Glückspielgesetzes erteilt wurde, unmittelbar verbundenen Umsätze, ausgenommen Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten, steuerfrei.

Unter Bedachtnahme auf diese nunmehr gültige Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Gründen auch inhaltlich kein Erfolg beschieden sein:

Nach der für die Streitjahre 1999 bis 2003 – wenn auch rückwirkend – geltenden Fassung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. dd UStG 1994 sind Ausspielungen mittels Glückspielautomaten, auch wenn sie von konzessionierten Spielbanken betrieben werden, jedenfalls steuerpflichtig. Damit trägt das UStG 1994 der vom EuGH im Urteil „Linneweber“ unter Rn. 24 geforderten Verpflichtung der Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität – nämlich dem Verbot, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln – zu beachten, Rechnung. Denn Ausspielungen mittels Glückspielautomaten sind demnach unabhängig davon, ob sie von konzessionierten Spielbanken oder von Unternehmern, die nicht Spielbankbetreiber im Sinne des § 21 Glückspielgesetzes sind, veranstaltet werden, jedenfalls steuerpflichtig.

Die Umsätze mit Glückspielautomaten wurden aus der Steuerbefreiung der mit dem Betrieb von Spielbanken verbundenen Umsätze ausgenommen. Diese Steuerbefreiung wurde rückwirkend mit 1.1. 1999 (bis zum Ablauf der Verjährungsfrist) in Kraft gesetzt, um einen Antrag

der Spielbankenunternehmer auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide und Behandlung der Umsätze als steuerfrei unter Berufung auf das EuGH-Urteil zu vermeiden.

Die in Art 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-RI. vorgesehene grundsätzliche Umsatzsteuerbefreiung gilt nur unter den Bedingungen und Beschränkungen, die die Mitgliedstaaten festlegen, was zur Folge hat, dass auch Ausnahmen von der Steuerbefreiung für Wetten, Lotterien und sonstigen Glückspielen zulässig sind. Eine Besteuerung der Umsätze von Geldspielautomaten ist daher zulässig und auch im Hinblick auf eine nunmehr verwirklichte Gleichbehandlung sämtlicher Geldspielautomatenumsätze auch gemeinschaftsrechtskonform.

Der Bw. hat als nichtkonzessionierten Automatenaufsteller in den strittigen Jahren Umsätze erzielt, die zunächst steuerfrei behandelt wurden. Die Einführung der Umsatzsteuerpflicht derartiger Umsätze für konzessionierte Spielbankbetreiber hat aber rückwirkend ab 1. Jänner 1999 zur Gleichstellung der Umsätze der konzessionierten mit den nichtkonzessionierten Geldautomatenbetreiber geführt. Eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit im Sinne eines Verstoßes gegen das Gebot der Neutralität ist daher nicht gegeben. Aus der nunmehr rechtmäßigen Besteuerung der Geldspielautomatenumsätze erfolgt keine höhere Steuerbelastung der privaten Automatenaufsteller, sodass die Berufung hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2003 abzuweisen war.

Wien, am 14. April 2008