



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0476-I/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch die Steuerberater, vom 12. August 2008 und 30. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Juli 2008 und 30. Juni 2009 betreffend Abweisung der Anträge auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw) betreibt einen Kraftfahrzeughandel. Im erklärungsgemäß erlassenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 12. November 2007 waren in der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage auch Normverbrauchsabgaben enthalten. Mit Schreiben vom 24. Juli 2008 stellte sie den Antrag den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) aufzuheben und die durch die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage zu Unrecht erhobene Umsatzsteuer rückzuerstatten. In der Begründung führte sie aus, in der Rechtssache C-98/05 habe der EuGH geprüft, ob die MwSt-Bemessungsgrundlage bei Lieferungen von

Straßenbeförderungsmittel den Betrag der Kfz-Zulassungssteuer umfassen müsse und habe entschieden, dass dies im vorliegenden Fall gemeinschaftswidrig sei (EuGH 1.6.2006, Rs [C-98/05](#), *De Danske Bilimportorer*).

Die Europäische Union habe ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich wegen der Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die MwSt-Bemessungsgrundlage bei der Lieferung von Straßenfahrzeugen eingeleitet und Österreich aufgefordert, seine Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer zu ändern. Die Kommission vertrete nun weiter die Ansicht, dass dies auch für die in Österreich erhobene Kfz-Zulassungssteuer, die Normverbrauchsabgabe, zutreffe.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 5. August 2008 als unbegründet ab und führte in der Begründung aus, die Normverbrauchsabgabe sei als Abgabe iSd [Art 78 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG](#) und nicht als durchlaufender Posten iSd Art. 79 lit c der zitierten Richtlinie zu qualifizieren, sodass entgegen der Auffassung der Europäischen Kommission die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zu Recht erfolge.

In der mit Schreiben vom 12. August 2008 gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde unter Wiederholung der Ausführungen im Antrag vom 24. Juli 2008 neuerlich ersucht, die Umsatzsteuer auf die Normverbrauchsabgabe zu erstatten.

Verfahrensrechtlich ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt diese Berufung (in Unkenntnis darüber, dass sie über den Antrag vom 24. Juli 2008 bereits entschieden hat) mit Bescheid vom 30. März 2009 mit der Begründung, ein Bescheid wäre nicht ergangen, als unzulässig zurückgewiesen hat. Nachdem das Finanzamt erkannt hatte, dass sie bereits am 5. August 2008 mit Bescheid über diesen Antrag entschieden hat und die Berufung damit rechtmäßig erfolgt ist, hob sie den Zurückweisungsbescheid mit Bescheid vom 2. April 2009 gemäß [§ 299 BAO](#) wieder auf, und wies in einen gesonderten Bescheid den „Antrag“ (Berufung) vom 12. August 2008 als unbegründet ab. Dieser Bescheid mit dem inhaltlich über die Berufung entschieden worden ist, ist verfahrensrechtlich als Berufungsvorentscheidung und die dagegen mit Schreiben vom 14. April 2009 erhobene Berufung als Vorlageantrag zu qualifizieren. Die über diese als Vorlageantrag zu qualifizierende „Berufung“ neuerlich erlassene Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2009 und der dagegen eingebrachte Vorlageantrag vom 28. Juli 2009 sind nicht rechtswirksam geworden.

Hinsichtlich des Jahres 2007 wurde nach Erlassung des erklärungsgemäßen Umsatzsteuerbescheides 2007 (Ausfertigungsdatum: 17. Oktober 2008) ein mit 14. April

2009 datierter Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheid für 2006 nach [§ 299 BAO](#) gestellt und die durch die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage zu Unrecht erhobene Umsatzsteuer rückzuerstatten. Gegen den diesen Antrag abweisenden Bescheid vom 30. Juni 2009 ist mit Eingabe vom 30. Juli 2009 (Schreiben vom 28. Juli 2009) mit derselben Begründung wie hinsichtlich des Jahres 2006 Berufung erhoben worden. Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 18. August 2009 ist mit Vorlageantrag vom 1. September 2009 bekämpft worden.

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

1) Gemäß [§ 299 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (Abs. 1). Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist (Abs. 2). Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (Abs. 3).

Die Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) setzt die "Gewissheit" der Rechtswidrigkeit voraus. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (*Ritz*, BAO, § 299 Rz. 13 unter Hinweis auf *Stoll*, BAO, 2888).

2) Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist grundsätzlich das Entgelt. Gemäß [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen und sonstige Leistungen verbunden Kosten, die der Empfänger einer Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

Nach Lehre und Verwaltungspraxis gehören grundsätzlich auch Abgaben und abgabenähnliche Belastungen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Leistungserbringung schuldet und die er den Abnehmer weiterverrechnet, zum Entgelt (vgl. *Pernegger* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 4 Rz 59). Die Normverbrauchsabgabe wurde daher ebenfalls als Entgeltsbestandteil angesehen (vgl. *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 4 Tz 23).

3) Die Behandlung der Normverbrauchsabgabe als Entgeltsbestandteil wurde im Schrifttum aber immer wieder kritisiert und tatsächlich hat die Europäische Kommission am 4. November 2009 Klage beim EuGH, Rs. [C-433/09](#), eingebracht. Mit Urteil vom

22. Dezember 2010 hat der EuGH entschieden, dass die Republik Österreich dadurch, dass sie die Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage der in Österreich bei der Lieferung eines Kraftfahrzeugs erhobenen Mehrwertsteuer einbezogen hat, gegen [Art. 78 der Richtlinie 2006/112/EG](#) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstoßen hat, da die Normverbrauchsabgabe nicht in unmittelbaren Zusammenhang mit der Lieferung, sondern mit der Zulassung eines Kraftfahrzeuges stehe.

Die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer war daher auch im gegenständlichen Fall gemeinschaftsrechtswidrig.

Gleichwohl sind aber die oben angeführten Voraussetzungen für die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 nach § 299 BAO nicht gegeben. Dieser stehen umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen entgegen.

4) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt ([§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#)). Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 UStG sinngemäß.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bw in allen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe Teil des Entgelts war, Rechnungen mit gesonderten Umsatzsteuerausweisen gelegt hat.

Aufgrund dieser Gesetzesbestimmung schuldet die Bw die Umsatzsteuer somit auch für den auf die Normverbrauchsabgabe entfallenden Teil, auch wenn der EuGH entschieden hat, dass die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage gegen Gemeinschaftsrecht verstößt.

5) Der Rechnungsaussteller darf zwar den geschuldeten Steuerbetrag korrigieren, wobei auch der Leistungsempfänger einen von ihm vorgenommenen Steuerabzug entsprechend zu berichtigen hat. Es entspricht dem System des Mehrwertsteuerrechts, dass eine Reduktion der Umsatzsteuerschuld immer nur mit einer entsprechenden Berichtigung der Rechnung (für Vorsteuerzwecke) einhergehen kann (vgl. EuGH v. 18.6.2009, Rs. C-566/07, *Stadeco BV*). Die Korrekturen sind zudem in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rechnungsberichtigung durchgeführt wird (vgl. *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 16 Tz 66).

Die in Betracht kommenden Rechnungen wurden in den Jahren 2006 und 2007 (unbestritten) nicht berichtigt. Selbst eine in den Folgejahren vorgenommene Rechnungsberichtigung würde an der Umsatzsteuerfestsetzung der Jahre 2006 und 2007 nichts ändern, da eine Rechnungsberichtigung aufgrund der Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist, somit nur ex-nunc wirkt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. Oktober 2012

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei