



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden A und die weiteren Mitglieder B, C und D über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes E vom 27. März 2009 betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) stellte mit Schreiben vom 22.12.2008 den Antrag, die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2006 (mit Ausfertigungsdatum 2.3.2005, 20.1.2006, 12.12.2006 und 30.4.2008) wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufzuheben bzw. abzuändern. Beim Verkauf von Straßenfahrzeugen beziehe Österreich den Betrag der Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer mit ein. Es werde auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-98/05 verwiesen; des Weiteren darauf, dass die Kommission „in der gleichen Sache“ bereits Vertragsverletzungsverfahren gegen Polen und Portugal eingeleitet habe. Nach Ansicht der Kommission seien die vom EuGH in der Rechtssache C-98/05 „zugrunde gelegten Kriterien“ auch auf die in Österreich erhobene Normverbrauchsabgabe anzuwenden.

Der Antrag wurde mit dem bekämpften Bescheid mit der Begründung abgewiesen, dass es sich bei der Normverbrauchsabgabe um eine Abgabe im Sinne des Art. 78 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG und nicht um einen durchlaufenden Posten im Sinne des Art. 79 lit. c der Richt-

linie 2006/112/EG handle. Somit sei die Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen. Davon abgesehen werde die Umsatzsteuer (gemäß § 11 Abs. 12 UStG) bereits auf Grund der Rechnungslegung geschuldet.

In der Berufung wurde – unter neuerlicher Bezugnahme auf EuGH 1.6.2006, Rs. C 98/05 „*De Danske Bilimportører*“ (ABl. C. 178 vom 29.07.2006, S. 7) – ersucht, die Umsatzsteuer auf die Normverbrauchsabgabe zu erstatten.

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).

a.) 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).

Nach der zitierten Literaturstelle (*Stoll*, BAO, Wien 1994, 2888) hat die Anwendung des Aufhebungstatbestands des § 299 Abs. 2 BAO in der Fassung *vor* dem AbgRmRefG BGBl I Nr. 97/2002 zur Voraussetzung, dass der Bescheid inhaltlich rechtswidrig ist, nicht dass er *möglicherweise rechtswidrig* sein könnte. Nicht die potentielle Verletzung des materiellen Rechts, nicht Mängel im Verfahren, die eine rechtswidrige Bescheidgestaltung zur Folge haben konnten, nicht die Möglichkeit der Rechtswidrigkeit eines Bescheides, sondern die Feststellung der falschen Rechtsanwendung rechtfertigt die Bescheidbehebung. Nur wenn die nachträgliche Beurteilung zur Gewissheit der Rechtswidrigkeit eines Bescheides und damit zumindest in ebenso hohem Maße zur belegbaren und begründeten Gewissheit der Richtigkeit des Aufhebungsgrundes führe, sei die Behebung des Bescheides zulässig. Insoweit habe die (die einen Bescheid behebende) Behörde ihren Bescheid mit einer materiell-rechtlichen Begründung zu rechtfertigen. Sie setze damit die von ihr vertretene Rechtsauffassung einer Überprüfung durch den VwGH nach dem Grunde der inhaltlichen Rechtswidrigkeit aus und habe zu gewährleisten, dass „ihr Bescheid“ vorab nach dem Maßstab des materiellen Rechts geprüft werde, weil nur die Feststellung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides dessen Aufhebung rechtfertige.

b.) Die Frage, ob es gemeinschaftsrechtlich zulässig ist, die österreichische Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen, wird von den Parteien des Verfahrens unterschiedlich beantwortet. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen entspricht die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Die Europäische Kommission ist anderer Ansicht. Sie hat beschlossen, beim Gerichtshof der Europäischen Union (kurz: EuGH) eine Klage einzubringen. Die Klage wurde am 4.11.2009 eingereicht. Das Verfahren ist zu C-433/09 anhängig.

c.) In der Beurteilung der dargestellten Frage besteht keine „Gewissheit“ *im Sinne* einer rechtlichen Übereinstimmung der von den Verfahrensparteien vertretenen Rechtsansichten. Dies bedeutet allerdings noch keineswegs, dass der Antrag der Bw. auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 bereits *aus diesem Grund* als unbegründet *abzuweisen* wäre: Der Unabhängige Finanzsenat (als Abgabenbehörde zweiter Instanz) kann sich nicht darauf zurückziehen, keinen Rechtsschutz zu gewähren, solange eine gemeinschaftsrechtliche Frage nicht mit der erforderlichen „Gewissheit“ beurteilt werden kann.

Die Beurteilung einer Rechtsfrage des *nationalen Rechts* kann von einer Abgabenbehörde (erster oder zweiter Instanz) – zum Nachteil der Rechtsschutz suchenden Partei – nicht mit der Begründung unbeantwortet bleiben, dass Rechtsklarheit erst von den Höchstgerichten (dh. von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts) geschaffen bzw. hergestellt werden kann. Ist eine Rechtsfrage zu klären, so hat die Abgabenbehörde (erster oder zweiter Instanz) zu dieser Frage Stellung zu beziehen. Sie kann sich auch in einer *gemeinschaftsrechtlichen* Frage nicht mit der Bemerkung begnügen, dass (zumindest nach Ansicht des Abgabepflichtigen) eine Entscheidung durch den EuGH unumgänglich sei, was zur Folge haben soll, dass von einer Unrichtigkeit der Abgabenbescheide, um deren Aufhebung ersucht wird, nicht mit der für eine Anwendung des § 299 BAO erforderlichen „Gewissheit“ ausgegangen werden könne (vgl. SWK 9/2009, S 346). Das Auslegungsmonopol des EuGH für gemeinschaftsrechtliche Fragen kann nur zur Folge haben, dass im Zweifelsfall um Vorabentscheidung ersucht werden kann bzw. muss, nicht hingegen, dass ein Ersuchen des Bw. um Bescheidbehebung als unbegründet abzuweisen wäre, solange der EuGH in einer gemeinschaftsrechtlich relevanten Frage *noch nicht entschieden* hat.

d.) Die Berufung der Bw. konnte daher nicht ohne Eingehen auf die materielle Rechtslage abgewiesen werden (aA insoweit UFS 25.2.2010, RV/0599-G/08; UFS 21.9.2009, RV/0734-L/04; UFS 15.9.2009, RV/2505-W/09; UFS 5.3.2009, RV/0589-L/08). Eine Abweisung der Berufung ergibt sich indessen aus umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen.

2.) 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.

a.) Wie sich aus den vorgelegten Ablichtungen der betroffenen Ausgangsrechnungen der Bw. ergibt, wurde die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich in allen Fällen aus dem „vereinbarungsgemäß“ zu entrichtenden Nettoentgelt zuzüglich der getrennt davon in Rechnung gestellten Normverbrauchsabgabe.

b.) Ein Anwendungsfall des § 11 Abs. 12 UStG liegt auch dann vor, wenn sich nachträglich das Entgelt für einen Umsatz vermindern sollte: Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer ist in einem solchen Fall höher als die gesetzlich geschuldete Steuer. Die Steuer wird auf Grund der Rechnung geschuldet, solange die Rechnung nicht berichtigt wird. Der Unternehmer, der auf einer Rechnung einen höheren (als den zutreffenden) Steuerbetrag ausweist, schuldet den überhöhten Steuerbetrag kraft Rechnungslegung (unrichtigem Steuerausweis).

Für die Berichtigung einer Rechnung im Falle des unrichtigen Steuerausweises ist § 16 Abs. 1 UStG sinngemäß anzuwenden. Der Rechnungsaussteller darf den geschuldeten Steuerbetrag korrigieren; der Leistungsempfänger ist verhalten, einen von ihm vorgenommenen Steuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Korrekturen sind *in dem* Veranlagungszeitraum vorzunehmen, *in dem* die Rechnungsberichtigung durchgeführt wird.

c.) Die in Betracht kommenden Rechnungen wurden in den Jahren 2003 bis 2006 (unbestritten) nicht berichtigt. Der Berufung könnte daher – für die strittigen Veranlagungsjahre – auch dann keine Folge gegeben werden, wenn sich der Rechtsstandpunkt der Bw., was die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betrifft, als zutreffend erweisen sollte.

d.) § 11 Abs. 13 UStG ist nicht anwendbar. Die Bestimmung greift nur dann, wenn sich das Entgelt auf Grund von Zahlungsabzügen, wie Skonti, Rabatte etc., vermindert. Nur in diesen (hier nicht vorliegenden bzw. zu beurteilenden) Fällen ist eine Rechnungskorrektur nach § 11 Abs. 13 UStG nicht erforderlich.

e.) Der von der Bw. vertretenen Ansicht, dass die „Umsatzsteuer auf eine Abgabe auch kraft Rechnungslegung (analog ne bis in idem) nicht entstehen kann“, ist die dargestellte *materiell-rechtliche* Rechtslage entgegen zu halten, der der *verfahrensrechtliche* Grundsatz des Wiederholungsverbot (neuerlicher Abspruch in der gleichen Rechtssache) nicht entgegen stehen kann (vgl. zB auch UFS 25.2.2010, RV/0599-G/08; *Gaigg/Schima*, SWK 2008, S 800).

3.) Die Berufung der Bw. war daher zwar nicht aus den zu 1.) dargestellten Gründen, wohl aber aus den zu 2.) dargestellten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 12. Mai 2010