

Leasing Forum 2003

15. Mai 2003

Umsatzsteuer

Grenzüberschreitendes PKW-Leasing

§ 1 Abs. 1 Z 2 lit d UStG 1994 idF BG BGBl. I Nr. 10/2003 (ausgegeben am 28. März 2003) ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden.

Dazu:

Information der Steuersektion des BMF vom 10. 1. 2003

Zur Frage der Übereinstimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994

(Eigenverbrauchsbesteuerung insbesondere bei PKW-Leasing im EU-Ausland) mit dem EU-Recht wurde vom Verwaltungsgerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen beim Europäischen Gerichtshof gestellt. Dieses Verfahren ist derzeit unter der Rechtssache C-155/01 anhängig.

In den Schlussanträgen in dieser Rechtssache kommt der Generalanwalt aus verschiedenen Gründen zu dem Ergebnis, dass die derzeitige Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 nicht den Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie entspreche.

Folgt der Europäische Gerichtshof der Argumentation des Generalanwaltes könnte dies – ohne begleitende Maßnahmen - zu massiven Verlagerungen des Inlandsleasings und des Inlandskaufes (Substituierung durch Leasing) ins Ausland führen.

Im Verfahren C-155/01 hat der Generalanwalt einen Weg aufgezeigt, wie Österreich (sollte der Gerichtshof den Ausführungen des Generalanwaltes folgen) die bestehende Regelung – allerdings zeitlich beschränkt - beibehalten kann, nämlich im Wege des Art 17. Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie.

Gemäß Art 17. Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie kann ein Mitgliedstaat aus konjunkturellen Gründen das Recht auf Vorsteuerabzug ausschließen bzw. wenn keine Mehrwertsteuerbelastung stattgefunden hat, in der Weise eine Besteuerung durchführen, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim entsprechenden Erwerb zu entrichten wäre. Eine solche Bestimmung muss zeitlich beschränkt sein und ist nur nach der in Art. 29 der 6. EG-Richtlinie geregelten Konsultation des EU-Mehrwertsteuerausschusses zulässig.

Diese Anregung hat Österreich aufgegriffen und wird die bestehende Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 unter Bezugnahme auf Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie als bis Ende 2005 befristete Regelung in Kraft setzen.

Die Konsultation Österreichs wurde im Mehrwertsteuerausschuss bereits geführt und ist mit der Kenntnisnahme durch den Mehrwertsteuerausschuss am 8. 1. 2003 nunmehr abgeschlossen.

Auch bei einem für Österreich negativen Urteil des Europäischen Gerichtshofes kommt es daher bis Ende 2005 zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung bei PKW-Leasing im EU-Ausland (zB in Deutschland) durch österreichische Unternehmer.

Es ist zu erwarten, dass es auf Grund der Initiativen der Europäischen Kommission (Richtlinienvorschlag betreffend grenzüberschreitender Vorsteuerabzug bzw. betreffend Änderung von Art. 9 der 6. EG-Richtlinie - Ort der sonstigen Leistung) in ein bis zwei Jahren

EU-einheitlich zu der bisher von Österreich praktizierten Besteuerung am Verbrauchsort kommen wird.

§ 11 – Rechnung

Checkliste Rechnungsmerkmale

1. Name und Anschrift des Leistenden	Name und Adresse des liefernden oder leistenden Unternehmers.
2. Neu: UID-Nummer des Leistenden	<p>Die Verpflichtung zur Angabe der UID in der Rechnung besteht nur, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht (Rz 1554 UStR 2000, Änderung im § 11 Abs. 1 durch BudgetBegleitG 2003).</p> <p>Die UID muss im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges vorliegen. Wird sie erst später ergänzt, steht der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zu, in dem sämtliche Rechnungsmerkmale vorliegen. Im Rahmen einer Überprüfung durch die Finanzbehörde ist dem Unternehmer eine angemessene Frist zur Behebung des Mangels zu stellen. Wird die UID rechtzeitig ergänzt, ist die Rechnung rückwirkend anzuerkennen (Rz 1555 bzw. Rz 831 UStR 2000).</p> <p>Das Vorliegen des Rechnungsmerkmals "UID-Nummer des Leistenden" ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Die inhaltliche Richtigkeit der UID ist bis auf weiteres nicht zu überprüfen (Rz 1539 UStR 2000). Eine optische Überprüfung (ATU und 8 Ziffern) hat hingegen bereits jetzt zu erfolgen.</p> <p>Grundsätzlich hat der leistende Unternehmer in seinen Rechnungen die ihm erteilte österreichische UID-Nummer anzugeben. Ausländische Unternehmer, die in Österreich nicht zur Umsatzsteuer veranlagt werden, können ihre ausländische UID-Nummer angeben.</p>
3. Name und Anschrift des Kunden	Es genügt jede Bezeichnung, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Kunden ermöglicht.
4. Menge und handelsübliche Bezeichnung bzw. Art und Umfang der Leistung	Verweis auf weitere Belege (zB Lieferschein) möglich.
5. Datum der Leistung	Tag der Lieferung oder sonstige Leistung oder Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.
6. Entgelt	Nettobetrag
7. Umsatzsteuer	Der auf das Entgelt entfallende Umsatzsteuerbetrag.
8. Neu: Steuersatz oder Hinweis auf Steuerbefreiung	Es genügt der Hinweis auf den Steuersatz und die Steuerbefreiung. Die Anführung der gesetzlichen Bestimmung ist nicht erforderlich. Die Verpflichtungen gemäß Art 11 UStG 1994 bleiben jedoch aufrecht (Rz 1546 UStR 2000).
9. Neu: Ausstellungsdatum	Ist das Ausstellungsdatum nicht richtig (zB wurde die Rechnung rückdatiert) steht der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Rechnungsausstellung zu (Rz 1547 bzw. Rz 1816 UStR 2000).
10. Neu: Fortlaufende Nummer	<p>Im Rahmen der fortlaufenden Nummer sind auch Buchstaben zulässig, sofern das Erfordernis der fortlaufenden Bezeichnung gewährleistet ist (Rz 1548 UStR 2000).</p> <p>Das Erfordernis der Rechnungsnummer gilt sowohl für die Ausstellung von Rechnungen als auch für die Ausstellung von Gutschriften. Die Rechnungsnummern können für Gutschriften auch getrennt erteilt werden. Gutschriften benötigen keine fortlaufende Nummer beim Empfänger der Gutschrift. (Rz 1549 UStR 2000).</p> <p>In die fortlaufende Nummerierung können auch die Kleinbetragsrechnungen einbezogen werden (Rz 1550 UStR 2000).</p> <p>Der Zeitpunkt des Beginnes der laufenden Nummer kann frei gewählt</p>

	<p>werden, muss jedoch systematisch sein. Auch ein täglicher Nummernbeginn ist zulässig (Rz 1551 UStR 2000).</p> <p>Es sind verschiedene Rechnungskreise zulässig (zB Filialen, Betriebsstätten, Bestandobjekte, Registrierkassen), die Zuordnung muss jedoch eindeutig sein. Es können auch verschiedene Vertriebssysteme, Warengruppen oder Leistungsprozesse (zB Safe oder Depotleistungen bei Kreditinstituten) als eigene Rechnungskreise angesehen werden (Rz 1552 UStR 2000).</p> <p>Bei ausländischen Unternehmen ist für inländische Umsätze ein eigener Nummernkreis erforderlich. Ebenso ist bei Konzernunternehmen (die keine Organschaft sind) für jeden Unternehmer ein eigener Nummernkreis erforderlich (Rz 1553 UStR 2000).</p> <p>Das Vorliegen des Rechnungsmerkmals "fortlaufende Nummerierung" ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Hinsichtlich der fortlaufenden Nummer ist durch den Leistungsempfänger keine Überprüfung vorzunehmen (Rz 1539 UStR 2000).</p> <p>Wird eine Rechnung berichtigt und wird dieselbe Rechnungsnummer verwendet, so muss ein Hinweis erfolgen, dass es sich um eine berichtigte Rechnung handelt. Wird eine neue Rechnungsnummer verwendet, muss auf die ursprüngliche Rechnung und deren Nummer verwiesen werden. (Rz 1541 UStR 2000).</p>
--	--

§ 21 - Abgabe von Voranmeldungen/Erklärungen

VO BGBl. II Nr. 462/2002	Änderung der VO betr. Die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen (100.000 € Vorjahresumsatz)
BG BGBl. I Nr. 10/2003	§ 21 Abs. 1: Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch zu erfolgen.
VO BGBl. II Nr. 226/2003	Die Übermittlung der Daten der Umsatzsteuervoranmeldung hat über FinanzOnline zu erfolgen.
BudgetBegleitG. 2003	§ 21 Abs. 4: Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen.

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 - Leasingraten nach Untergang des Leasinggegenstandes – Schadenersatz oder Leistungsaustausch (Rz 8, 9 UStR 2000)

Ein Leasingvertrag enthält folgende Bestimmung:

„Der Kunde trägt die Gefahr für (auch unverschuldeten) Untergang, Verlust (Diebstahl) und Beschädigung des Fahrzeuges, sodass er auch in diesen Fällen von seinen vertraglichen Pflichten nicht entbunden ist.“

Es sind somit alle restlichen Leasingraten und der vereinbarte Restwert zu entrichten.

Liegt in so einem Fall (Restzahlungen nach Untergang des Fahrzeuges) ein Leistungsaustausch oder Schadenersatz vor ?

Dazu Protokoll Umsatzsteuertagung 2001:

Der VwGH (Erk. Vom 12.11.1990, 88/15/0081) sieht einen nicht steuerbaren Schadenersatz dann gegeben, wenn ein Leasingvertrag durch Verschulden des Leasingnehmers vorzeitig aufgelöst wird und der Leasingnehmer eine Entschädigung an den Leasinggeber für den verbleibenden Zeitraum der ursprünglichen Vertragsdauer zu leisten hat.

Der gegenständliche Sachverhalt ist mit dem de VwGH-Erkenntnis nicht vergleichbar.

Im gegenständlichen Fall ist von einem Leistungsaustausch auszugehen (in diesem Sinne Egger/Krejci, Das Leasinggeschäft, S 552).

Vorsteuerabzug bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Krafträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt (Auszug aus UStG-Kommentar)

Mit Erkenntnis vom 24. 9 1999, ZI 98/14/0121, hat der VwGH Folgendes entschieden: Ist bei einem (Kfz-)Leasingvertrag der Leasingnehmer zur Wiederinstandsetzung bei Beschädigung des Leasingobjektes verpflichtet und lässt der Leasinggeber die Reparatur des Leasingobjektes (unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges) durchführen, so stellen die Ersätze des Leasingnehmers (oder dessen Versicherung) an den Leasinggeber ein der Umsatzsteuer unterliegendes Leistungsentgelt dar. Dieses Ergebnis ist unabhängig davon, ob der Leasingnehmer dem Leasinggeber einen ausdrücklichen Auftrag zur Behebung eines Schadens erteilt hat, oder eine diesbezügliche generelle Vereinbarung im Leasingvertrag besteht, ob eine solche Absprache formlos getroffen wurde oder ob die geschilderte Vorgangsweise im stillschweigenden Einvernehmen der Vertragspartner gepflogen wird.

Dieses Erkenntnis wurde jedoch in einer anderen Weise umgesetzt, und zwar durch die neue Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 4 UStG 1994. Diese Regelung dient nach den Erläuterungen zum BG BGBl I Nr 29/2000 (siehe unter "Gesetz und Materialien" Seite 274) der Vereinfachung der Abwicklung und hat im Ergebnis dieselbe Wirkung wie das zitierte Erkenntnis des VwGH und zwar kommt es zu einer Umsatzsteuerbelastung hinsichtlich der Reparaturleistungen bei einem geleaseten (gemieteten) Kraftfahrzeug (betroffen sind insbesondere PKWs und Kombis), wenn der Leasingnehmer bezüglich dieses Kraftfahrzeuges nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Nach § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 in der Fassung BG BGBl I Nr 2000/29 gelten in den Fällen, in denen bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Krafträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt der Bestandgeber (Leasinggeber) den Auftrag zur Wiederinstandsetzung des Kraftfahrzeuges erteilt, für den Vorsteuerabzug auf Grund dieses Auftrages erbrachte Reparaturleistungen nicht als für das Unternehmen des Bestandgebers (Leasinggebers) sondern als für den Bestandnehmer (Leasingnehmer) ausgeführt. In dieser Bestimmung wird weiters normiert, dass die in einer Rechnung an den Auftraggeber über derartige Reparaturleistungen ausgewiesene Umsatzsteuer bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 den Bestandnehmer (Leasingnehmer) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Diese Bestimmung ist gemäß § 28 Abs. 18 lit. c UStG 1994 auf Bestandverträge (Leasingverträge) anzuwenden, die nach ab 1. Juli 2000 abgeschlossen werden.

Für Verträge, die bis einschließlich 30. Juni 2000 abgeschlossen wurden, gilt die Neuregelung nicht, unabhängig davon, wie lange diese Verträge laufen. Für diese "Altverträge" wurde im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise auch von der Besteuerung des dem Leasingnehmer vom Leasinggeber verrechneten Kostenersatzes (entsprechend dem Erk des VwGH vom 24. 9 1999, ZI 98/14/0121) Abstand genommen (Erlass des BMF vom 3. 7. 2000, Gz 09 1202/11-IV/9/00, AÖFV Nr 127/2000).

Nach den Erläuterungen zum BG BGBl. I Nr. 29/2000 (87 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XXI. GP) soll die Neuregelung des § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 eine Vereinfachung der Abwicklung in den Fällen bewirken, in denen nach der Vertragslage der Bestandnehmer (Leasingnehmer) alle Risiken aus dem Leistungsverhältnis voll zu tragen hat. Wird somit in einem Mietvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge (einschließlich Krafträder) die Verpflichtung zur Wiederinstandsetzung des Fahrzeuges dem Mieter (Leasingnehmer) auferlegt, so gilt § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 und der Vorsteuerabzug bezüglich einer vom Vermieter (Leasinggeber) in Auftrag gegebenen Reparaturleistung ist beim Vermieter (Leasinggeber) ausgeschlossen (Rz 1980 UStR 2000).

Beispiel 1:

Ein Privater (Leasingnehmer) least einen PKW von einer Leasinggesellschaft (Leasinggeber). Nach den üblichen Vertragsbedingungen muss der Leasingnehmer auf seine Kosten eine Haftpflicht- und Vollkaskoversicherung abschließen. Der Leasingnehmer übernimmt weiteres die Haftung für Schäden, die durch die Versicherung, aus welchen Gründen immer, nicht gedeckt werden. Bei der Vollkaskoversicherung wird im Beispielfall eine Selbstbehalts-Beteiligung des Leasingnehmer in Höhe von 500 € vereinbart.

Es kommt zu einem durch den Leasingnehmer verursachten Schaden am Fahrzeug. Der Leasinggeber beauftragt eine Werkstätte mit der Durchführung der Reparaturarbeiten. Die Werkstätte stellt dem Leasinggeber eine Rechnung über die Reparaturarbeiten in Höhe von 5.000 € zuzüglich 1.000 € USt aus. Aus der vom Leasingnehmer abgeschlossenen Vollkaskoversicherung wird direkt der Werkstätte ein Betrag von 5.500 € überwiesen. 500 € Selbstbehalt leistet der Leasingnehmer an die Werkstätte.

Die Vollkaskoversicherung müsste als Variante "nicht vorsteuerabzugsberechtigt" abgeschlossen worden sein, sodass die Versicherung auch zum Ersatz der in der Reparaturrechnung enthaltenen USt verpflichtet ist (6.000 € brutto abzüglich 5.00 € Selbstbehalt = 5.500 €).

Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Da die Vollkaskoversicherung vom Leasingnehmer abgeschlossen wurde, unterliegen die laufenden Versicherungsprämien nicht der USt. (Würde vertraglich vereinbart, dass der Leasinggeber die Vollkaskoversicherung abschließt und die Versicherungsprämien an den Leasingnehmer weiterverrechnet, wären die weiterverrechneten Versicherungsprämien Teil des Leasingentgeltes und würden damit der USt unterliegen). Da der Leasingnehmer alle Risiken aus dem Leistungsverhältnis voll zu tragen hat, kommt § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 zur Anwendung. Die Reparaturleistung gilt für den Leasingnehmer ausgeführt. Der Leasinggeber kann somit die in der Reparaturrechnung enthaltene USt nicht als Vorsteuer geltend machen. Auch dem Leasingnehmer steht als Privaten kein Vorsteuerabzug zu. Dieselbe Beurteilung gilt grundsätzlich, wenn der Leasingnehmer ein Unternehmer ist (Vorsteuerauschluss gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994).

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1; der Leasingnehmer ist jedoch Taxiunternehmer, der den geleaste PKW als Taxi verwendet. Die Werkstätte stellt dem Leasinggeber eine Rechnung über die Reparaturarbeiten in Höhe von 5.000 € zuzüglich 1.000 € USt aus. Aus der vom Leasingnehmer abgeschlossenen Vollkaskoversicherung wird direkt der Werkstätte ein Betrag von 4.500 € überwiesen. 500 € Selbstbehalt leistet der Leasingnehmer an die Werkstätte.

Die Vollkaskoversicherung wurde als Variante "vorsteuerabzugsberechtigt" abgeschlossen, sodass die Versicherung zum Ersatz der in der Reparaturrechnung enthaltenen USt nicht verpflichtet ist (5.000 € netto abzüglich 500 € Selbstbehalt = 4.500 €).

Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Da der Leasingnehmer alle Risiken aus dem Leistungsverhältnis voll zu tragen hat, kommt § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 zur Anwendung. Die Reparaturleistung gilt für den Leasingnehmer ausgeführt. Der Leasinggeber kann somit die in der Reparaturrechnung enthaltene USt nicht als Vorsteuer geltend machen. Dem Leasingnehmer steht der Vorsteuerabzug zu. Es steht die gesamte in der Rechnung ausgewiesene USt in Höhe von 1.000 € zu. Der Selbstbehalt hat auf den Vorsteuerabzug keinen Einfluss.

Schwierigkeiten könnten sich hier in Bezug auf das Vorhandensein einer Rechnung beim Leasingnehmer ergeben, da die Rechnung auf den Leasinggeber ausgestellt ist und die Rechnung (auch) zu den Unterlagen des Leasinggeber gehört. Es müsste in diesem besonderen Fall genügen, wenn der Leasinggeber dem Leasingnehmer eine Abschrift (Kopie) der Rechnung zukommen lässt und die (Original-)Rechnung beim Leasinggeber verbleibt. In Zweifelsfällen (zB der Betriebsprüfer zweifelt bei Überprüfung

des Vorsteuerabzuges beim Leasingnehmer an der Richtigkeit der Rechnungskopie) müsste gewährleistet sein, dass der Leasinggeber dem Leasingnehmer die Originalrechnung kurzfristig aushändigt.

Trifft hingegen nach der Vertragslage den Vermieter (Leasinggeber) die Verpflichtung zur Wiederinstandsetzung des Fahrzeuges (zB bei Haftungsausschluss des Mieters bei Schäden oder Verlust des Mietfahrzeuges gegen Bezahlung einer Gebühr oder bei Full-Service-Leasingverträgen), so kommt die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 nach ihrem Sinn und Zweck nicht zur Anwendung. Dies bedeutet, dass in diesem Fall dem Vermieter (Leasinggeber) der Vorsteuerabzug hinsichtlich einer von ihm beauftragten Reparaturleistung zusteht und das durch diese Vertragslage bedingte zusätzliche (höhere) Mietentgelt (Leasingentgelt) der Umsatzsteuer unterliegt (Rz 1981 UStR 2000).

Beispiel 3:

Es wird ein Fullservice-Leasingvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag beinhaltet auch, dass das Risiko aus dem Leistungsverhältnis den Leasinggeber trifft. Der Leasinggeber schließt eine Haftpflicht- und Vollkaskoversicherung (im Beispielsfall ohne Selbstbehalt) ab.

Es kommt zu einem durch den Leasingnehmer verursachten Schaden am Fahrzeug. Der Leasinggeber beauftragt eine Werkstätte mit der Durchführung der Reparaturarbeiten. Die Werkstätte stellt dem Leasinggeber eine Rechnung über die Reparaturarbeiten in Höhe von 5.000 € zuzüglich 1.000 € USt aus. Aus der vom Leasinggeber abgeschlossenen Vollkaskoversicherung wird direkt der Werkstätte ein Betrag von 5.000 € überwiesen. Die Vollkaskoversicherung wurde als Variante "vorsteuerabzugsberechtigt" abgeschlossen.

Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Da die Risiken aus dem Leistungsverhältnis der Leasinggeber zu tragen hat, kommt § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 nicht zur Anwendung (siehe Rz 1981 der UStR). Die Reparaturleistung ist für den Leasinggeber ausgeführt. Der Leasinggeber kann somit die in der Reparaturrechnung enthaltene USt als Vorsteuer geltend machen.

Beispiel 4:

Ein Privater (oder Unternehmer) mietet von einer Mietwagengesellschaft (MW-Gesellschaft) für eine Woche einen PKW. Das Mietentgelt beträgt 400 € (netto). Nach den Vertragsbedingungen haftet grundsätzlich der Mieter für Schäden oder Verlust des Mietfahrzeuges. Es besteht jedoch die Möglichkeit, diese Haftung durch Zahlung einer Gebühr zu vermindern oder gänzlich auszuschließen. Der Mieter entscheidet sich für

den gänzlichen Haftungsausschluss und es wird hierfür von der MW-Gesellschaft die Gebühr von 100 € (netto) verlangt. Sowohl das eigentliche Mietentgelt als auch die Gebühr unterliegen der USt. Die USt beträgt somit 100 € (20% von 500 €).

Es kommt zu einem durch den Mieter verursachten Schaden am Fahrzeug. Für diesen Schaden wird dem Mieter von der MW-Gesellschaft infolge des gänzlichen Haftungsausschlusses kein Betrag in Rechnung gestellt. Die MW-Gesellschaft beauftragt eine Werkstätte mit der Durchführung der Reparaturarbeiten. Die Werkstätte stellt der MW-Gesellschaft eine Rechnung über die Reparaturarbeiten in Höhe von 5.000 € zuzüglich 1.000 € USt aus.

Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Da die Risiken aus dem Leistungsverhältnis die MW-Gesellschaft zu tragen hat, kommt § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 nicht zur Anwendung. Die Reparaturleistung ist für die MW-Gesellschaft ausgeführt. Die MW-Gesellschaft kann somit die in der Reparaturrechnung enthaltene USt von 1.000 € als Vorsteuer geltend machen.

Das gleiche gilt bei einem nicht gänzlichen Haftungsausschluss durch Vereinbarung eines Selbstbehaltes des Mieters (Leasingnehmers). In diesem Fall steht dem Vermieter (Leasinggeber) der Vorsteuerabzug hinsichtlich einer von ihm beauftragten Reparaturleistung zu und das Entgelt für den teilweisen Haftungsausschluss sowie ein allfällig zu leistender Selbstbehalt unterliegen der Umsatzsteuer. (Rz 1982 UStR 2000).

Beispiel 5:

Wie in Beispiel 4 mietet ein Privater (oder Unternehmer) von einer Mietwagengesellschaft (MW-Gesellschaft) für eine Woche einen PKW. Das Mietentgelt beträgt 400 € (netto). Der Mieter entscheidet sich für einen teilweisen Haftungsausschluss; das bedeutet eine Selbstbehalts-Beteiligung des Mieters in Höhe von zB 500 € (netto). Die Gebühr für den teilweisen Haftungsausschluss beträgt zB 80 € (netto). Sowohl das eigentliche Mietentgelt als auch die Gebühr unterliegen der USt. Die USt beträgt somit 96 € (20% von 480 €).

Es kommt zu einem durch den Mieter verursachten Schaden am Fahrzeug. Für diesen Schaden wird dem Mieter von der MW-Gesellschaft der Selbstbehalt in Rechnung gestellt. Die MW-Gesellschaft beauftragt eine Werkstätte mit der Durchführung der Reparaturarbeiten. Die Werkstätte stellt der MW-Gesellschaft eine Rechnung über die Reparaturarbeiten in Höhe von 5.000 € zuzüglich 1.000 € USt aus.

Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Der dem Mieter in Rechnung gestellte Selbstbehalt unterliegt der Umsatzsteuer (siehe Rz 1982 der UStR). Da die Risiken aus dem Leistungsverhältnis nicht voll der Mieter

(sondern bis auf die Selbstbehalts-Beteiligung die MW-Gesellschaft) zu tragen hat, kommt § 12 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 nicht zur Anwendung. Die Reparaturleistung ist für die MW-Gesellschaft ausgeführt. Die MW-Gesellschaft kann somit die in der Reparaturrechnung enthaltene USt von 1.000 € als Vorsteuer geltend machen.

In den Fällen der kurzfristigen Vermietung von Kraftfahrzeugen mit häufig wechselnden Mietern kommt es vor, dass von mehreren Mietern am selben Auto verursachte Schäden zwar mit den Mietern gesondert abgerechnet werden, jedoch nur ein Reparaturauftrag für diese Beschädigungen erteilt wird. Hier können sich Schwierigkeiten in der Abwicklung dadurch ergeben, dass eine Reparatur sowohl Mietern mit als auch Mietern ohne Haftungsausschluss zuzurechnen ist. Um diese Schwierigkeiten zu vermeiden, kann ein Unternehmer, dessen unternehmerische Tätigkeit die kurzfristige Vermietung von Kraftfahrzeugen ist und bei dem die Möglichkeit besteht, Fahrzeuge sowohl mit als auch ohne Haftungsausschluss zu mieten, bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen des § 12 für sämtliche von ihm beauftragten Reparaturleistungen an den Mietfahrzeugen den Vorsteuerabzug geltend machen. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sämtliche den Mietern weiterverrechneten Reparaturkosten und Beträge aus dem Titel Selbstbehalt der Umsatzsteuer unterworfen werden (Rz 1983 UStR 2000).

Beispiel 6:

Wie in Beispiel 4 mietet ein Privater (oder Unternehmer) A von einer Mietwagengesellschaft (MW-Gesellschaft) für eine Woche einen PKW. Das Mietentgelt beträgt 400 € (netto). Der Mieter entscheidet sich für den gänzlichen Haftungsausschluss und es wird hierfür die Gebühr von 100 € (netto) verlangt. Sowohl das eigentliche Mietentgelt als auch die Gebühr unterliegen der Ust.

Es kommt zu einem durch den Mieter verursachten kleineren Schaden am Fahrzeug (Kosten ca. 1.500 € brutto). Für diesen Schaden wird dem Mieter von der MW-Gesellschaft infolge des gänzlichen Haftungsausschlusses kein Betrag in Rechnung gestellt.

Die Reparatur wird noch nicht durchgeführt, vielmehr wird das Fahrzeug mit dem kleinen Schaden an weitere Kunden vermietet. In der Folge mietet ein Kunde B das Fahrzeug für eine Woche ohne Haftungsausschluss, dh er haftet voll für Schäden am Mietfahrzeug. Das Mietentgelt beträgt 400 € (netto), es wird keine zusätzliche Gebühr verlangt. Die USt beträgt somit 80 €. Es kommt zu einem durch den Mieter B verursachten weiteren kleineren Schaden am Fahrzeug. Die MW-Gesellschaft verlangt vom Mieter B einen geschätzter Reparaturkostenersatz in Höhe von 1.200 € brutto.

Erst nach dem zweiten Schaden beauftragt die MW-Gesellschaft eine Werkstatt mit der Durchführung der Reparaturarbeiten. Die Werkstatt stellt der MW-Gesellschaft eine Rechnung über die Reparaturarbeiten in Höhe von 2.000 € zuzüglich 400 € USt aus.

Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Nach Rz 1983 der UStR 2000 kann die MW-Gesellschaft die in der Reparurrechnung enthaltene USt von 400 € zur Gänze als Vorsteuer geltend machen. Der dem Mieter B in Rechnung gestellte Reparaturkostenersatz ist jedoch der USt zu unterwerfen. Die (zusätzlich zur USt vom Mietentgelt anfallende) USt beträgt somit 200 €.

Eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden Schadensfälle, je nachdem, wer die Risiken aus dem Mietverhältnis zu tragen hat, wäre nicht praktikabel, da diesfalls die einheitliche Reparurrechnung aufgespalten werden müsste und dem Mieter ohne Haftungsausschluss - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 (vorsteuerabzugsberechtigtes Fahrzeug) - ein anteiliger Vorsteuerabzug zustünde. Ein Nachteil für den Fiskus ist durch die Regelung der Rz 183 der UStR 2000 in Folge der Versteuerung des (geschätzten) Reparaturkostenersatzes nicht gegeben. Der Reparaturkostenersatz wird von der MW-Gesellschaft sicher nicht geringer angesetzt werden als die - meist erst später vorliegenden - tatsächlichen Reparaturkosten.

Die beschriebene Vorgangsweise (Versteuerung des Reparaturkostenersatzes und Vorsteuerabzug aus der Reparurrechnung) kann die MW-Gesellschaft auch dann wählen, wenn zB nur der Schaden des Mieters B vorliegen würde und das Fahrzeug sogleich zur Reparatur gegeben wird. Voraussetzung ist lediglich, dass bei der MW-Gesellschaft grundsätzlich die Möglichkeit besteht, Fahrzeuge auch mit Haftungsausschluss zu mieten.

Aus „www.bmf.gv.at“

1. Kastenwagen gemäß § 5 der Verordnung aus 1996

Die Anerkennung dieser Fahrzeuge als vorsteuerabzugsberechtigt bleibt auch im Geltungsbereich der Verordnung BGBl. II Nr.193/2002 unverändert aufrecht. Bezüglich neu anerkannter Kleinlastkraftwagen siehe [Punkt 2](#).

Bis 1996 ausgelaufene Modelle sind *kursiv* gedruckt.

- Chevrolet Astro Cargo
- Chevrolet G Van Cargo
- Chrysler Grand Voyager 4Cargo Doppelkabine (mit zwei Sitzreihen)
- *Chrysler Voyager Van (bis Modelljahr 1995)*
- Citroen Berlingo Kastenwagen
- Citroen C 15
- Citroen Jumper Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Citroen Jumpy Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- *Citroen C 25 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)*
- Daihatsu Hijet Van
- Fiat Doblò Cargo
- Fiat Doblò MaxiCargo
- Fiat Ducato Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Fiat Fiorino Kastenwagen
- Fiat Scudo Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Ford Escort Kastenwagen (Lieferwagen)
- Ford Fiesta Courier Kastenwagen
- Ford Transit Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Hyundai H-1 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Hyundai H-100 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Iveco Daily Kastenwagen und Iveco TurboDaily Kastenwagen
- KIA Pregio 3Van und 6Van (6Van mit zwei Sitzreihen)
- Land Rover Defender 110 Hard Top (ohne Fenster)
- Mazda E2200 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Mercedes Sprinter Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Mercedes Vito Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Mitsubishi L300 Kastenwagen und Transporter (Transporter auch mit zwei Sitzreihen)
- Mitsubishi L400 Kastenwagen und Transporter (Transporter mit zwei Sitzreihen)
- Nissan Trade (auch mit zwei Sitzreihen)
- Nissan Urvan (auch mit zwei Sitzreihen)

- Nissan Vanette Cargo (auch mit zwei Sitzreihen)
- *Nissan Sunny Van Hochdach*
- *Nissan Vanette (auch mit zwei Sitzreihen)*
- Opel Astra Lieferwagen, 3türlich
- Opel Combo
- *Opel Kadett Combo, Modell 38*
- *Opel Kadett Delivery Van, Modell 37*
- Opel Movano Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- *Opel Rekord Delivery Van, Modell 65*
- Opel Vivaro Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Peugeot Boxer Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Peugeot Expert Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- *Peugeot J5/J9/J7 Kastenwagen (J5 auch mit zwei Sitzreihen)*
- Peugeot Partner Kastenwagen
- Piaggio Porter Kastenwagen
- Puch G Kastenwagen (Baumuster 4)
- Renault Espace J66 DK (mit zwei Sitzreihen)
- Renault Express Kastenwagen
- Renault Kangoo FC
- Renault Kangoo Grande FC
- Renault Master FD
- Renault Master Kastenwagen
- Renault Master Kasten - JD (mit zwei Sitzreihen)
- Renault Trafic - DK (mit zwei Sitzreihen)
- Renault Trafic Kastenwagen
- Seat Inca Van
- Seat Terra LKW
- Skoda 795 Van Plus
- *Skoda Foman Praktik 135 Ausf. 785L 136B-Hochdach*
- Subaru Domingo Van
- Suzuki Carry Van
- *Talbot City-Laster*
- Toyota Hi Ace Kastenwagen
- *Toyota Lite Ace Kastenwagen*
- VW Caddy Kastenwagen
- VW LT Kasten- und Hochraum-Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)

- VW Transporter Kasten- und Hochraum-Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- VW Transporter Winner
- VW TransVan (mit zwei Sitzreihen)
-

2. Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der Verordnung aus 2002

Es handelt sich hierbei um Fahrzeuge, die ab dem Jahr 2002 aufgrund der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 unter Bedachtnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen anerkannt wurden. Fahrzeuge, die schon unter [Punkt 1 \(Kastenwagen\)](#) angeführt sind, sind unverändert vorsteuerabzugsberechtigt.

- Chrysler Voyager Cargo (4 Seitentüren)
- Citroen Saxo Profi (2 Seitentüren)
- Citroen Picasso Profi (4 Seitentüren)
- Citroen Xsara Profi (4 Seitentüren)
- Citroen C5 Profi (4 Seitentüren)
- Fiat Punto 188 (2 Seitentüren)
- Ford Focus Traveller (4 Seitentüren)
- Hyundai Santa Fe LKW (4 Seitentüren)
- Hyundai Terracan LKW (4 Seitentüren)
- Jeep Cherokee Cargo (4 Seitentüren)
- Jeep Wrangler Cargo (2 Seitentüren)
- KIA Carens (4 Seitentüren)
- Land Rover Defender 90 Hard Top (HT)-LKW (2 Seitentüren)
- Land Rover Freelander Td4 3DR-LKW (2 Seitentüren)
- Mercedes-Benz Vaneo Company (4 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero MT LKW (2 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero Pinin LKW (2 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero WG LKW (4 Seitentüren)
- Mitsubishi Space Star LKW (4 Seitentüren)
- Nissan Almera-N16 (2 Seitentüren)
- Nissan Patrol Y61 (2 oder 4 Seitentüren)
- Nissan Terrano R20 (2 oder 4 Seitentüren)
- Opel Corsa Van (2 Seitentüren)
- Opel Zafira Van (4 Seitentüren)
- Peugeot 206 XA (2 Seitentüren)
- Peugeot 307 Break XA (4 Seitentüren)
- Peugeot 307 XA (2 Seitentüren)
- PT Cruiser Cargo (4 Seitentüren)
- Renault Clio-SB (2 Seitentüren)
- Renault Megane Ka Societe (4 Seitentüren)

- Skoda 1U – LKW (Octavia) (4 Seitentüren)
- Skoda 6Y – LKW (Fabia) (2 Seitentüren)
- Suzuki Vitara 2,0 TD VU (Type ET-V04V.S) (2 Seitentüren)
- Toyota Corolla Type E12 (2 Seitentüren)
- Toyota RAV 4 Van Type A2 (2 oder 4 Seitentüren)
- Volvo V40 Van (4 Seitentüren)
- Volvo V70 Van (4 Seitentüren)
- VW Golf City Van (2 Seitentüren)
- VW Golf Variant City Van (4 Seitentüren)
- VW Lupo City Van (2 Seitentüren)
- VW Polo City Van

3. Pritschenwagen gemäß § 7 der Verordnung aus 1996 und zugleich gemäß § 4 zweiter Gedankenstrich der Verordnung aus 2002

- Chevrolet C/K
- Chevrolet S 10
- Daewoo Pick Up Truck
- Daihatsu Hijet Pick Up und Kipper
- Dodge Dakota
- Dodge Ram Pick Up
- Fiat Fiorino Pick Up
- Fiat Strada
- Ford F 150 Pick Up
- Ford Ranger Pick Up
- Ford Ranger Pick Up (USA)
- Land Rover Defender 90, 110 und 130 Pick Up
- Mazda B2200
- Mazda B2500
- Mazda UN
- Mercedes Benz G Pick Up
- Mitsubishi L200 Pick Up
- Nissan Pick Up
- Opel Campo
- *Peugeot 504 Pick Up*
- Piaggio Porter Pick Up, Kipper und Muldenkipper
- Puch G Pick Up (Baumuster 5)
- Renault Express Pick Up
- Skoda Pick Up 797 Pritsche oder mit Kastenaufbau
- *Skoda Pick Up 135 Pritsche oder mit Kastenaufbau*
- Suzuki Samurai Pick Up
- Toyota Hi Lux
- Toyota Landcruiser Pick Up
- VW Caddy

Anmerkung:

Soweit die angeführten Pritschenwagen mit Doppelkabine erhältlich sind, erfüllen sie ebenfalls die Voraussetzungen der Verordnungen.

Pritschenwagen, die sich von einem Klein-Autobus bzw. Kleinbus im Sinne der

Verordnungen herleiten, sind generell als Lastkraftwagen einzustufen und sind daher in der Liste der Pritschenwagen nicht angeführt.

4. Klein-Autobusse gemäß § 10 Z 1 der Verordnung aus 1996

Siehe jedoch auch [Punkt 6 - Kleinbusse](#) gemäß § 5 der Verordnung aus 2002.

- Citroen Jumpy Kombi
- Fiat Scudo Kombi
- Hyundai H-100 Bus
- Hyundai Starex
- Mitsubishi L300 Bus
- Mitsubishi L400 Bus
- Mitsubishi Space Gear
- Peugeot Expert Kombi

5. Klein-Autobusse gemäß § 10 Z 2 der Verordnung aus 1996

Siehe jedoch auch [Punkt 6 - Kleinbusse](#) gemäß § 5 der Verordnung aus 2002.

Bis 1996 ausgelaufene Modelle sind kursiv gedruckt.

- Chevrolet Astro Van
- Chevrolet Sport Van
- Chevrolet Trans Sport
- Chrysler Grand Voyager
- Citroen Jumper Kombi
- *Citroen C 25 Kombi*
- Fiat Ducato Kombi
- Fiat Ducato Panorama
- Ford Tourneo
- Ford Transit Kombi und Busse
- GMC/Savanna
- Hyundai H-100 Bus (8-Sitzer, älteres Modell)
- Hyundai Starex (7-Sitzer)
- Hyundai Trajet Business
- Iveco Daily Combi und Iveco TurboDaily Combi
- KIA Carnival Super Station (ST)
- Mercedes Sprinter Kombi
- Mercedes Vito Kombi
- Mercedes V-Klasse
- Nissan Urvan
- Nissan Vanette Cargo Combi 8
- *Nissan Vanette*
- Opel Movano Combi
- Opel Vivaro Combi
- Peugeot Boxer Kombi und Luxusbus
- *Peugeot J5/J9/J7 Bus*
- Renault Grand Espace mit den Verankerungspunkten am Fahrzeugboden für die hinteren Sitze (nicht mit Gleitschienen)
- Renault Master JD - Kombi
- Renault Trafic Kombi
- Toyota Hi Ace Bus
- Toyota Previa
- *Toyota Lite Ace Bus*

- VW Caravelle, VW Caravelle GL, VW Caravelle Coach
- VW Combi CL
- VW FamilyVan
- VW LT Kombi
- VW Transporter Kombi
- VW Multivan

6. Kleinbusse gemäß § 5 der Verordnung aus 2002

Im Folgenden werden die Fahrzeugtypen angeführt, die nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen unter Bedachtnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse anzusehen sind.

Ausgelaufene Modelle sind kursiv gedruckt.

- *Chevrolet Astro Van*
- *Chevrolet Sport Van*
- Chevrolet Trans Sport
- *Chrysler Ram Van*
- Chrysler Voyager
- Chrysler Grand Voyager
- Citroen C8
- *Citroen C 25*
- Citroen Evasion
- Citroen Jumper
- Citroen Jumpy
- Fiat Ducato
- Fiat Scudo
- Fiat Ulysse
- *Ford Aerostar*
- Ford Galaxy
- Ford Mercury Villager
- Ford Tourneo
- Ford Transit
- *GMC/Savanna*
- *Honda Shuttle*
- Hyundai H-100
- Hyundai Starex
- Hyundai Trajet
- *Isuzu WFR, WFS 53 und Midi*
- Iveco Daily
- KIA Carnival
- Lancia Phedra
- Lancia Z
- Mazda E2000
- Mazda E2200

- Mazda MPV
- Mercedes Sprinter
- Mercedes Vito
- Mercedes V-Klasse
- *Mercedes 207, 208, 209, 210, 307, 309, 310 und MB 100*
- Mitsubishi L 300
- Mitsubishi L 400
- Mitsubishi Space Gear
- Mitsubishi Space Wagon ab Modelljahr 1999
- Nissan Interstar
- Nissan Primastar
- *Nissan Serena C23*
- *Nissan Urvan*
- *Nissan Vanette*
- Nissan Vanette Cargo
- Opel Movano
- *Opel Sintra*
- Opel Vivaro
- Opel Vivaro Life
- Peugeot Boxer
- Peugeot Expert
- *Peugeot J5/J9/J7*
- Peugeot 806
- Peugeot 807
- *Pontiac TransSport*
- Renault Espace
- Renault Grand Espace
- Renault Master
- Renault Trafic
- Seat Alhambra
- Toyota Avensis Verso
- Toyota Hi Ace
- *Toyota Lite Ace*
- Toyota Previa
- VW Caravelle
- VW LT

- VW Multivan
- VW Sharan
- VW Transporter, TransVan, Combi CL
- VW Type 70

Wurde für ein Fahrzeug im Hinblick auf die mangelnde Kleinbus-Eigenschaft nach der Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 hinsichtlich der Anschaffungskosten ein Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht, können die Veräußerung und die dauernde Entnahme des Fahrzeuges sowie auch die Überlassung eines solchen Fahrzeuges an einen Arbeitnehmer für Privatfahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne Betriebskostenbeiträge des Arbeitnehmers als nicht steuerbare Vorgänge behandelt werden. Die Bemessungsgrundlage für einen laufenden Eigenverbrauch ist bei diesen Fahrzeugen ohne Afa-Tangente anzusetzen.

Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BAO

Neufassung des § 299 BAO durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (BGBl. I Nr. 97/2002), Aufhebung von Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz durch die Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes, Ermessen, Aufhebungsfristen im § 302 BAO geregelt.

1. Zuständigkeit

Die Abgabenbehörden erster Instanz sind zur Aufhebung von ihnen erlassener Bescheide befugt. Dies sind nicht nur Finanzämter, sondern auch Finanzlandesdirektionen (zB für Bescheide nach § 44 Abs. 2 BAO oder nach § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988) und das Bundesministerium für Finanzen (zB für Bescheide nach § 48 BAO oder nach § 103 EStG 1988).

2. Aufhebbare Bescheide

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO sind beispielsweise aufhebbar:

- Abgabenbescheide (§ 198 BAO),
- Feststellungsbescheide (zB gemäß § 188 BAO),
- Haftungsbescheide (§ 224 BAO) und andere im Einhebungsverfahren ergehende Bescheide (zB solche gemäß den §§ 230 Abs. 7, 232, 235, 236, 237, 240 Abs. 3 BAO),
- Mess-, Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide,
- Verfahrensleitende Verfügungen (iSd § 94 BAO), wie zB die Ablehnung von Anträgen auf Fristverlängerung (zB gemäß § 134 Abs. 2 BAO),
- die obengenannten Bescheide ändernde (zB gemäß § 295 Abs. 1 BAO) oder aufhebende (zB gemäß § 299 Abs. 1 BAO) Bescheide,
- Verfügungen und Bewilligungen von Wiederaufnahmen des Verfahrens (§ 303 BAO).

Aufhebbar sind auch Berufungsvorentscheidungen und andere von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassene Entscheidungen über Berufungen (zB Zurückweisungen gemäß § 273 BAO). Bescheide sind unabhängig davon, ob sie endgültig oder vorläufig (zB gemäß § 200 Abs. 1 BAO) erlassen worden sind, gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebbar.

Für die Aufhebbarkeit von Bescheiden ist bedeutungslos, ob der Bescheid (formell) rechtskräftig geworden ist.

3. Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus.

Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen (iSd Art 18 Abs. 2 B-VG) oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union (Primärrecht oder Sekundärrecht wie zB Richtlinien oder Verordnungen) verstößt.

Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig. Er ist auch rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (zB als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist.

Auch die Übernahme aktenwidriger Umstände (zB Nichtübernahme von Verlustabzügen gemäß § 18 Abs. 6 oder 7 EStG 1988) macht einen Bescheid inhaltlich rechtswidrig.

Die Unrichtigkeit des Bescheidspruches muss nicht offensichtlich iSd § 293b BAO sein.

Für die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend. Dies gilt nicht in jenen Fällen, in denen eine Berufungsvorentscheidung oder eine Berufungsentscheidung die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides maßgebende Sach- und Rechtslage zu beachten hätte (vgl. zB Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 289 Tz 11).

Änderungen der Rechtsprechung dürfen für die Beurteilung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides nur berücksichtigt werden, wenn dem nicht § 117 BAO entgegensteht.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. zum bisherigen § 299 BAO zB VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128).

4. Aufhebung auf Antrag der Partei

4.1 Einbringung des Antrages

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO können nicht nur von Amts wegen, sondern auch auf Antrag der Partei erfolgen.

Antragsbefugt sind Parteien iSd § 78 BAO, an die der aufzuhebende Bescheid ergeht bzw. denen gegenüber der aufzuhebende Bescheid wirkt.

Beispiel 1:

Ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit wirkt (§§ 101 Abs. 3 und 191 BAO) gegenüber denjenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (und die im Bescheidspruch namentlich genannt sind). Diese Personen sind zur Stellung eines Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) befugt.

Beispiel 2:

Ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Einheitswertes (§§ 101 Abs. 3 und 191 BAO) ist auch auf Antrag eines am Gegenstand der Feststellung Beteiligten aufhebbar.

Der Antrag ist bei der im Zeitpunkt der Antragstellung für die Erlassung des aufzuhebenden Bescheides sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz einzubringen.

Ist nach Erlassung des aufzuhebenden Bescheides, aber vor Einbringung des Aufhebungsantrages die Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen (zB gemäß § 73 BAO), so ist der Antrag bei der neu zuständigen Abgabenbehörde einzubringen. Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 Abs. 1 BAO. Er ist somit grundsätzlich schriftlich einzubringen (daher nach § 86a BAO iVm der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991 auch unter Verwendung eines Telekopierers). Nach Maßgabe des § 85 Abs. 3 BAO kann der Antrag auch mündlich gestellt werden.

Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des über ihn absprechenden Bescheides zurückgenommen werden.

Ein Verzicht auf die Stellung eines Antrages auf Aufhebung ist gesetzlich nicht vorgesehen; er ist daher unzulässig und ohne rechtliche Wirkungen.

Der Antrag setzt (ebenso wie eine Berufung) keine "Beschwer" der Partei voraus. Mangelnde Beschwer bzw. Mutwilligkeit des Antrages könnte allerdings bei der Übung des Ermessens (siehe Abschnitt 6) als gegen die Aufhebung sprechender Umstand berücksichtigt werden.

4.2 Erledigung des Antrages

Der Antrag auf Aufhebung unterliegt der Entscheidungspflicht. Daher ist über ihn stets mit Bescheid abzusprechen.

Solche Bescheide sind insbesondere Zurückweisungsbescheide, Zurücknahmebescheide, Abweisungsbescheide sowie den antragsgegenständlichen Bescheid aufhebende Bescheide. Der Antrag ist mit Bescheid zurückzuweisen, wenn er nicht zulässig oder nicht fristgerecht eingebracht ist.

Ein Aufhebungsantrag ist etwa unzulässig,

- wenn der aufzuhebende Bescheid nicht (bzw nicht mehr) rechtlich existent ist, somit zB bei nicht erfolgter Zustellung oder bei zwischenzeitiger Aufhebung des Bescheides (zB gemäß § 303 BAO),
- wenn der Einschreiter zur Antragstellung nicht legitimiert ist (zB weil der betreffende Bescheid ihm gegenüber nicht wirkt).

Nach Ablauf der sich aus § 302 Abs. 2 lit. b bzw. lit. c BAO ergebenden Fristen eingebrachte Anträge sind nicht fristgerecht; sie sind mit Bescheid zurückzuweisen. Zu diesen Fristen siehe Abschnitt 5.

Rechtsgrundlage für Zurücknahmebescheide ist § 85 Abs. 2 BAO (insbesondere bei Formgebrechen des Antrages, wie zB wenn der Einschreiter nicht eine für ihn zugelassene Amtssprache verwendet) sowie § 85 Abs. 4 BAO (fehlender Nachweis der Bevollmächtigung). Hat eine Formalentscheidung (zB Zurücknahmebescheid) über den Antrag zu erfolgen, so hat die Abgabenbehörde erster Instanz zu prüfen, ob eine Aufhebung des antragsgegenständlichen Bescheides von Amts wegen in Betracht kommt.

Der Antrag auf Aufhebung ist insbesondere dann mit Bescheid abzuweisen, wenn der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist. Eine Abweisung des Antrages hat auch zu erfolgen, falls die Aufhebung aus Ermessensüberlegungen unterbleibt.

5. Fristen

5.1 Jahresfrist

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig.

Die Bekanntgabe von Bescheiden erfolgt nach § 97 Abs. 1 BAO bei schriftlichen Erledigungen grundsätzlich durch Zustellung; bei mündlichen Erledigungen erfolgt sie durch deren Verkündung.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO ist nicht nur innerhalb der Jahresfrist zulässig, sondern (nach § 302 Abs. 2 lit. b BAO) auch nach Ablauf der Jahresfrist, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf dieser Frist eingebracht ist.

Die Jahresfrist ist eine gesetzliche Frist. Sie ist daher dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht erstreckbar. Sie ist auch nicht hemmbar.

Bei nicht grob verschuldeter Versäumung der Frist kommt nach Maßgabe des § 308 BAO eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht.

Für die Fristenberechnung sind § 108 Abs. 2, 3 und 4 BAO, § 109 BAO sowie § 110 Abs. 1 BAO maßgeblich.

Beispiel:

Der aufzuhebende Bescheid wird am 18. Dezember 2002 zugestellt. Die Aufhebungsfrist endet (nach § 108 Abs. 2 iVm § 109 BAO) am 18. Dezember 2003. Zur Fristwahrung reicht dem § 108 Abs. 4 BAO zufolge die Postaufgabe des Aufhebungsantrages am 18. Dezember 2003.

5.2 Verjährungsfrist

§ 302 Abs. 2 lit. c BAO sieht eine über die Jahresfrist des Abs. 1 hinausgehende Befristung von Maßnahmen nach § 299 Abs. 1 BAO für folgende zwei Fälle vor:

- Für die Aufhebung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen (insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen),
- für die Aufhebung wegen Widerspruches mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union (darunter fällt Primärrecht und Sekundärrecht wie beispielsweise Richtlinien und Verordnungen).

Bei derartigen Rechtswidrigkeiten des Bescheides ist die Aufhebung zulässig

- bis zum Ablauf der Verjährungsfrist (dies betrifft sowohl die Bemessungsverjährung als auch die Einhebungsverjährung),
- nach Ablauf der Verjährungsfrist, wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist.

Auf § 299 Abs. 1 BAO (iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO) gestützte Aufhebungen sowie diesbezügliche Anträge setzen nicht voraus, dass der Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union sich aus einer Vorabentscheidung des EuGH oder einem Erkenntnis des VwGH ergibt.

Der Antrag auf Aufhebung ist ein Antrag iSd § 209a Abs. 2 BAO. Daher steht der Eintritt der Verjährung der Abgabefestsetzung (im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid) nicht entgegen, wenn der Antrag vor Eintritt der Bemessungsverjährung eingebracht ist.

6. Ermessen

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Antrag auf Aufhebung eingebracht ist. Dies gilt weiters unabhängig davon, ob die Aufhebung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei (iSd § 78 BAO) auswirken würde.

Ebenso wie etwa bei Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO) hat die Ermessensübung insbesondere den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Rechtsrichtigkeit) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Gegen eine Aufhebung können beispielsweise folgende Umstände sprechen:

- Geringfügigkeit der (vor allem abgabenrechtlichen) Auswirkungen der Rechtswidrigkeit des Bescheides,
- Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. zB BMF 26.1.1995, 05 0301/2-IV/5/94, AÖF 70/1995),
- die Uneinbringlichkeit (iSd § 235 BAO) oder Unbilligkeit der Einhebung (iSd § 236 BAO) einer sich aus der Aufhebung bzw. aus dem neuen Sachbescheid ergebenden Nachforderung.

Grundsätzlich ist für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist.

7. Aufhebungsbescheid

7.1 Zum Inhalt des Aufhebungsbescheides

Erfolgt die Aufhebung auf Antrag der Partei, so hat der Aufhebungsbescheid im Spruch den Namen des Antragstellers sowie das Datum des Antrages zu nennen.

Dem § 93 Abs. 3 lit. a BAO zufolge sind von Amts wegen ergehende Aufhebungsbescheide stets zu begründen. Die Begründung hat vor allem das Vorliegen der Aufhebungsvoraussetzungen (insbesondere die Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes) und die für die Ermessensübung relevanten Umstände des Einzelfalles darzulegen.

7.2 (Ersatzlose) Aufhebung

Nach § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Ein solcher "Ersatzbescheid" ist jedoch nicht zu erlassen, wenn die Aufhebung "ersatzlos" zu erfolgen hat.

Solche Aufhebungen haben beispielsweise zu erfolgen,

- wenn ein (amtswegiger) Abgabenbescheid wegen des Eintrittes der Bemessungsverjährung nicht hätte ergehen dürfen,
- wenn ein Haftungsbescheid wegen Eintrittes der Einhebungsverjährung nicht hätte erlassen werden dürfen,
- wenn ein antragsgebundener Bescheid erlassen wurde, obwohl kein diesbezüglicher Antrag gestellt wurde oder der Antrag vor Bescheiderlassung zurückgenommen wurde,
- wenn eine Abänderung eines Bescheides erfolgte, obwohl die Voraussetzungen für eine solche Maßnahme (zB nach § 293b BAO oder § 295 Abs. 1 BAO) nicht vorgelegen sind,
- wenn eine Zwangsstrafe (§ 111 BAO) festgesetzt wurde, obwohl ihre Androhung nicht zugestellt wurde,
- wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens ohne Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes verfügt wurde oder eine Wiederaufnahme in richtiger Ermessensübung zu unterlassen gewesen wäre.

7.3 Verbindung mit dem "Ersatzbescheid"

Hat die Aufhebung nicht ersatzlos zu erfolgen, so ist der Aufhebungsbescheid in Verbindung mit dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid zu erlassen.

Daher darf die Aufhebung erst dann erfolgen, wenn der für die Erlassung des "Ersatzbescheides" entscheidungserhebliche Sachverhalt geklärt ist (somit etwa erst nach Durchführung erforderlicher Ermittlungen und nach Wahrung des Parteienghörs).

7.4 Rechtsschutz

Der Aufhebungsbescheid und der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich (formell) rechtskräftig werden können bzw. einer Berufung zugänglich sind.

Erfolgt die Aufhebung eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so ist der Ersatzbescheid ein an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Bescheides tretender Bescheid iSd § 274 BAO. Daher gilt die gegen den aufgehobenen Bescheid gerichtete Berufung als auch gegen den Ersatzbescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären (§ 274 zweiter Satz BAO).

Eine Bindung an die im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung für den Ersatzbescheid besteht nicht (vgl. zum bisherigen § 299 BAO zB VwGH 19.6.2002, 99/15/0135). Daher kann die Unrichtigkeit des Ersatzbescheides mit Berufung auch dann geltend gemacht werden, wenn der Aufhebungsbescheid (formell) rechtskräftig geworden ist. Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (vgl. zu § 307 BAO zB VwGH 22.5.1990, 87/14/0038). Die

Entscheidung über beide Berufungen kann in einer Berufungsentscheidung verbunden werden (vgl. zu § 307 BAO zB VwGH 24.6.1986, 86/14/0014).

7.5 Aufhebung des Aufhebungsbescheides

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des Aufhebungsbescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Verfahrenstitel zur Aufhebung von Aufhebungsbescheiden sind vor allem § 276 Abs. 1 BAO, § 289 Abs. 1 BAO, § 289 Abs. 2 BAO, § 299 Abs. 1 BAO und § 303 Abs. 4 BAO.

Bei untrennbarem rechtlichen Zusammenhang beseitigt die Aufhebung des Aufhebungsbescheides von diesem zwingend abgeleitete Bescheide.

Beispiel:

Der Einkommensteuerbescheid 2000 wird aufgehoben. Der neue Sachbescheid weist eine Nachforderung aus. Der Aufhebungsbescheid wird auf Grund einer Berufung mit Berufungsvorentscheidung aufgehoben. Die Aufhebung des Aufhebungsbescheides beseitigt den neuen Sachbescheid (und damit die aus ihm resultierende Nachforderung) rückwirkend aus dem Rechtsbestand; dadurch lebt der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid wieder auf.

Die rückwirkende Beseitigung des Ersatzbescheides beseitigt nicht die durch ihn erfolgte Unterbrechung der Bemessungsverjährung (§ 209 Abs. 1 BAO) bzw. der Einhebungsverjährung (§ 238 Abs. 2 BAO).

8. Inkrafttreten

Die Neufassungen der §§ 299 und 302 BAO treten mit 1. Jänner 2003 in Kraft (nach § 323 Abs. 10 BAO).

§ 299 BAO ist eine Verfahrensvorschrift. Sie ist daher ab 1. Jänner 2003 auch dann anzuwenden, wenn der aufzuhebende Bescheid vor dem 1. Jänner 2003 erlassen wurde.

Das Antragsrecht der Partei auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO besteht ab 1. Jänner 2003. Vor diesem Tag gestellte Anträge sind unzulässig und somit zurückzuweisen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat allerdings zu prüfen, ob die Aufhebung von Amts wegen zu erfolgen hat.

9. Hinweis

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 3. Februar 2003

EuGH-Urteil C-185/01 vom 6. Februar 2003 (Auto Lease Holland BV)

Betankt der Leasingnehmer das geleaste Fahrzeug im Namen und für Rechnung des Leasinggebers, liegt keine Kraftstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vor.