

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Metzler & Partner Steuer- und
Wirtschaftsberatung GmbH, Dorf Rieden 7, 6900 Bregenz,

über die Beschwerde vom 24. März 2023 gegen den zu Steuernummer ***BF1StNr1***
ergangenen Bescheid des ***FA*** vom 9. März 2023 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 1-
11/2022 (nunmehr gem. § 253 BAO gegen den Bescheid vom 19. Februar 2024 betreffend
Umsatzsteuer 2022 gerichtet) und den Bescheid vom 13. März 2023 betreffend Umsatzsteuer
2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

**II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach
Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.**

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf), ist ein Unternehmen mit Sitz
in Deutschland, das in Österreich keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen an Dritte
(steuerbare Umsätze) erbringt.

Im Streitzeitraum überließ die Bf. ihrer österreichischen Dienstnehmerin ein Firmenfahrzeug,
das diese neben den dienstlichen Fahrten auch für private Fahrten nutzen durfte. Die
Dienstnehmerin nutzt das Fahrzeug überwiegend in Österreich.

Das Firmenfahrzeug wird der Dienstnehmerin laut Angaben der Bf. ohne gesondertes Entgelt
zur Verfügung gestellt. Sie habe für die Überlassung des Firmenfahrzeuges tatsächlich keinerlei
Zahlung geleistet und auch nicht auf allfällige andere Vorteile aus dem Dienstverhältnis
verzichtet (Schreiben der Bf. vom 11.10.2021).

Für das Jahr 2021 hat die Bf. Umsatzsteuervoranmeldungen für das 1., 2. und 3. Quartal eingebracht, in denen sie die Nutzung des Dienstwagens als einzigen steuerbaren Umsatz erklärte.

Mit sonstigem Anbringen vom 22.12.2021 hat die Bf. ersucht, die Umsatzsteuervoranmeldungen für das 1., 2. und 3. Quartal 2021 zu korrigieren und mit Null festzusetzen, da die unentgeltliche Überlassung nach der Rechtsprechung des EuGH 20.1.2021, Rs C-288/19, QM (im Folgenden kurz: EuGH Rs C-288/19, QM) nicht unter den Anwendungsbereich der MwSt-RL falle.

Laut § 10 des Anstellungsvertrages vom 11.7.2013 ist die Nutzung des Firmen PKW wie folgt geregelt:

„Dienstwagenregelung

Die Firma stellt der Angestellten einen PKW für Dienstfahrten zu Verfügung. Die Firma gestattet die private Nutzung. Sämtliche KFZ Betriebskosten (Kraftstoff, Öl, Wagenwäsche, Kleinreparaturen) sind ebenfalls mit den monatlichen Reisekosten gegen Vorlage der Belege abzurechnen. Die lt. Betriebsanleitung vorgesehenen Wartungen sind regelmäßig in einer Vertragswerkstatt des Herstellers durchzuführen. Mängel am Fahrzeug sowie Unfälle sind unverzüglich der Personalabteilung zu melden.

Das Auto darf uneingeschränkt für Privatfahrten benutzt werden. Bei längeren Urlaubsfahrten trägt der Angestellte die Treibstoffkosten selbst.

Die Angestellte hat das Fahrzeug sorgfältig zu behandeln und stets für einen verkehrssicheren Zustand zu sorgen. Etwaige Übertretungen der Straßenverkehrsordnung gehen grundsätzlich zu Lasten der Reisenden.“

In § 8 des Anstellungsvertrages ist die Vergütung geregelt. Die Dienstnehmerin hat darin Anspruch auf ein Fixum und Provisionen. Die private KFZ Nutzung ist nicht angeführt.

Mit Bescheid vom 13. März 2023 wurde die Bf. zur Umsatzsteuer 2021, mit Bescheid vom 19. Februar 2024 zur Umsatzsteuer 2022 veranlagt. In den Bescheiden wurde ausschließlich der Wert der PKW-Nutzung mit 9.600 Euro als steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz angesetzt.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 24. März 2023 bzw. deren als Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2022 eingebrachte Ergänzung begründete die Bf. damit, dass die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs C-288/19, QM nicht in den Anwendungsbereich der MwSt-RL falle, wenn dieser Umsatz keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne ihres Art. 2 Abs. 1 Buchst. c darstelle. Da die Bf. dieses Firmenfahrzeug der Dienstnehmerin ohne separates Entgelt zur Verfügung stelle, handle es sich somit um keine in Österreich steuerbare Vermietung eines Beförderungsmittels.

Die abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 26. April 2023 begründete das Finanzamt damit, dass die Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des KFZ in der Arbeitsleistung der Mitarbeiterin bestehe.

Im Vorlageantrag vom 26.5.2023 bestritt die Bf. die Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung, weil kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zurverfügungstellung des Firmenfahrzeuges für private Zwecke und einer Gegenleistung bestehe, da die Dienstnehmerin weder eine Zahlung für die private Nutzung geleistet hat noch auf einen Teil ihres Gehaltes verzichtet hat oder auf einen sonstigen Vorteil. Auch ohne private Nutzungsmöglichkeit des Firmenfahrzeuges hätte die Dienstnehmerin keine anderen zusätzlichen Vorteile von ihrem Arbeitgeber erhalten.

Der EuGH stelle explizit darauf ab, dass ein in Geld zu entrichtender Mietzins geleistet werde (Rz 44), auch bei der Auslegung des Begriffes „Vermietung eines Beförderungsmittels“ (Rz 41).

Anders als in der Folgeentscheidung des BFH 30. 6. 2022, V R 25/21 habe die Dienstnehmerin im Beschwerdefall weder eine Zahlung für die private Nutzung geleistet, noch auf einen Teil ihres Gehaltes oder auf einen sonstigen Vorteil verzichtet. Auch ohne private Nutzungsmöglichkeit des Firmenfahrzeuges hätte die Dienstnehmerin keine anderen zusätzlichen Vorteile von ihrem Arbeitgeber erhalten, wie der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestätigt und welche dem Vorlageantrag als Anlage beiliegt. In so einem Fall keinen Leistungsaustausch anzunehmen, entspreche auch der Ansicht des BMF (BMF-Info vom 9.2.2022, GZ 2022-0.104.668).

Der EuGH habe in der Rs C-288/19, QM in Rn 38 ausdrücklich festgehalten, dass ein einer Dienstleistung gegen Entgelt nach Art. 26 Abs 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 gleichgestellter Umsatz keine Vermietung eines Beförderungsmittels im Sinne des Art. 56 Abs 2 Unterabs. 1 darstellen könne.

Nicht zuletzt sei wegen der fehlenden Möglichkeit des Vorsteuerabzuges für KFZ (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994) gar kein Eigenverbrauch im Inland gegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., eine deutsche GmbH, hat einer in Österreich eingesetzten Dienstnehmerin einen Dienstwagen laut folgender Bedingungen zur privaten Nutzung in Österreich überlassen:

„Dienstwagenregelung

Die Firma stellt der Angestellten einen PKW für Dienstfahrten zu Verfügung. Die Firma gestattet die private Nutzung. Sämtliche KFZ Betriebskosten (Kraftstoff, Öl, Wagenwäsche, Kleinreparaturen) sind ebenfalls mit den monatlichen Reisekosten gegen Vorlage der Belege abzurechnen. Die lt. Betriebsanleitung vorgesehenen Wartungen sind regelmäßig in einer Vertragswerkstatt des Herstellers durchzuführen. Mängel am Fahrzeug sowie Unfälle sind unverzüglich der Personalabteilung zu melden.

Das Auto darf uneingeschränkt für Privatfahrten benutzt werden. Bei längeren Urlaubsfahrten trägt der Angestellte die Treibstoffkosten selbst.

Die Angestellte hat das Fahrzeug sorgfältig zu behandeln und stets für einen verkehrssicheren Zustand zu sorgen. Etwaige Übertretungen der Straßenverkehrsordnung gehen grundsätzlich zu Lasten der Reisenden.“

In § 8 des Anstellungsvertrages ist die Vergütung geregelt. Die Dienstnehmerin hat darin Anspruch auf ein Fixum und Provisionen. Die private KFZ Nutzung ist nicht angeführt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem aktenkundigen Anstellungsvertrag vom 11.7.2013.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 3a UStG 1994:

(1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;*

2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.*

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

(2) Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

(....)

(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

(12)

1. Die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels wird an dem Ort ausgeführt, an dem dieses Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Als kurzfristig gilt eine Vermietung während eines ununterbrochenen Zeitraumes

a) von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen,

b) von nicht mehr als 30 Tagen bei allen anderen Beförderungsmitteln.

2. Die Vermietung eines Beförderungsmittels, ausgenommen die kurzfristige Vermietung im Sinne der Z 1, wird an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, soweit diese Leistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht wird.

Die Vermietung eines Sportbootes wird bei Vorliegen der Voraussetzungen des ersten Satzes jedoch an dem Ort ausgeführt, an dem das Sportboot dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, wenn dieser Ort mit dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, oder mit dem Ort der Betriebsstätte, wenn die Leistung von der Betriebsstätte ausgeführt wird, übereinstimmt.“

3.2. Steuerbarkeit in Österreich

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Überlassung des Fahrzeuges in Österreich umsatzsteuerbar ist. Dabei ist zu prüfen, ob die Dienstnehmerin für die Überlassung des KFZ ein Entgelt bezahlt hat und die Bf. so einen Umsatz gem. § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (Sonstige Leistung gegen Entgelt) ausgeführt hat oder ob das Fahrzeug unentgeltlich überlassen wurde, sodass der Umsatz einen Eigenverbrauch gem. § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 („Verwendungseigenverbrauch“) darstellt. Im ersten Fall (Leistungsaustausch) richtete sich der Leistungsort nach § 3a Abs 12 UStG 1994 (im Beschwerdefall Österreich), im zweiten Fall (Eigenverbrauch) entsprechend der Rechtsprechung des EuGH (die Ortsbestimmung gem. § 3a Abs 12 gilt nur für den Fall der Entgeltlichkeit – Rn 45 und 46 EuGH Rs C-288/19, QM) nach § 3a Abs 7 UStG 1994 (im Beschwerdefall Deutschland).

Die Bf. beruft sich hinsichtlich der Entgeltlichkeit auf die Rechtsprechung des EuGH 20.1.2021, Rs C-288/19, QM. Der Tenor lautet:

„Art. 56 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom

12. Februar 2008 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt, wenn dieser Umsatz keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne ihres Art. 2 Abs. 1 Buchst. c darstellt.“

Diese Ansicht vertrat der EuGH zur Vorlagefrage, bei der sich das vorlegende Gericht auf eine Fahrzeugüberlassung bezieht, für die der Mitarbeiter weder eine Zahlung leistet, noch einen Teil seiner Barvergütung verwendet und auch nicht nach einer Vereinbarung zwischen den Parteien, wonach der Anspruch auf Nutzung des Firmenfahrzeugs mit dem Verzicht auf andere Vorteile verbunden ist, zwischen verschiedenen vom Steuerpflichtigen angebotenen Vorteilen gewählt hat (vgl Rn 31 EuGH Rs C-288/19, QM).

Dennoch hält es der EuGH offenbar für denkbar, dass ein tauschähnlicher Umsatz zwischen einem Arbeitgeber und seinem Arbeitnehmer abgeschlossen werden kann, da dies laut Rn. 32 bzw. 53 EuGH Rs C-288/19, QM vom nationalen Gericht zu prüfen ist.

Die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer im Rahmen einer Dienstleistung gegen Entgelt ist nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass nur die Arbeitsleistung als Entgelt für die Fahrzeugüberlassung in Frage kommt.

Eine Dienstleistung wird dann gegen Entgelt erbracht und ist somit steuerpflichtig, wenn zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden tatsächlich empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (VwGH 25.11.2015, 2012/13/0017 unter Hinweis auf VwGH 28. 11. 2007, 2004/15/0158, mwN).

Im Beschwerdefall wurde die Nutzungsüberlassung ausdrücklich im Anstellungsvertrag geregelt. Die Nutzungsbedingungen (Das Auto darf uneingeschränkt für Privatfahrten benutzt werden. Bei längeren Urlaubsfahrten trägt der Angestellte die Treibstoffkosten selbst, während ansonsten sämtliche KFZ Betriebskosten von der Bf. getragen werden) finden sich in einer eigenen Bestimmung des Anstellungsvertrages, in dem auch die praktische Abwicklung der Kostentragung (die Dienstnehmerin verrechnet die laufenden Kosten im Rahmen ihrer Reiserechnungen) geregelt ist.

Damit besteht zwischen der Bf. und ihrer Dienstnehmerin grundsätzlich ein Rechtsverhältnis, das die Leistungen der Arbeitnehmerin und die der Bf. regelt.

Zu untersuchen ist, ob es eine Verknüpfung zwischen der Zurverfügungstellung von Dienstwagen und der Erbringung der Arbeitsleistung gibt, die zu einem gegenseitigen Austausch von Leistungen führt. Diese Verknüpfung muss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beurteilt werden, da es Abgabepflichtige ansonsten in der Hand

hätte, durch entsprechende Textierung willkürlich einen Leistungsaustausch herbeizuführen oder auszuschließen, indem die Privatnutzung des Dienstfahrzeuges als Teil der Entlohnung ausgewiesen wird, oder nicht.

Für den Arbeitnehmer ist ein Firmenfahrzeug von Vorteil, wenn Privat-Kilometer gefahren werden dürfen. Dadurch entfallen die Kosten für ein eigenes Fahrzeug, ist der ÖAMTC-Homepage zu entnehmen (<https://www.oeamtc.at/thema/steuern-abgaben/firmenfahrzeug-zur-privatnutzung-18178952>, abgefragt am 16.7.2024, 14:33 Uhr). Die Möglichkeit, ein firmeneigenes KFZ ohne gesondertes Entgelt privat nutzen zu können, stellt nicht nur nach Einschätzung des Autofahrerclubs, sondern auch nach allgemeiner Lebenserfahrung einen Vorteil für Dienstnehmer dar, für den er auch bereit sein wird, etwas aufzuwenden.

Der BFH 30. 6. 2022, V R 25/21 hat in der Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil in der Rs C-288/19, QM entschieden, dass der für einen steuerbaren Umsatz erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung jedenfalls dann vorliegt, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird.

Da im Beschwerdefall das Recht zur Privatnutzung des Dienstfahrzeugs individuell arbeitsvertraglich vereinbart wurde, ist unter Beachtung der wirtschaftlichen Realität davon auszugehen, dass (auch) von der Zusage dieser Nutzungsmöglichkeit die Entscheidung der Arbeitnehmerin abhing, ob sie das Beschäftigungsverhältnis zu den angebotenen oder nur zu anderen Bedingungen eingehen will oder nicht (vgl BFH 30. 6. 2022, V R 25/21 Rz 27).

Dabei spielt es keine Rolle, dass sie im Arbeitsvertrag nicht formell auf einen Teil ihres Gehaltes oder auf einen sonstigen Vorteil verzichtet hat. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist auch nicht die einkommensteuerrechtlichen Beurteilung als Sachbezug maßgeblich, da sich diese unabhängig von einer Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer ergäbe (vgl VwGH 25.11.2015, 2012/13/0017 oder Rn 43 EuGH Rs C-288/19, QM).

Der für einen Leistungsaustausch geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen Überlassung eines Dienstfahrzeuges zur privaten Nutzung und Arbeitsleistung ergibt sich im Beschwerdefall daraus, dass die Nutzungsüberlassung im Rahmen des Anstellungsvertrags individuell vereinbart wurde und daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Arbeitsleistung als Entgelt für die Überlassung anzusehen ist (vgl BFH 18.02.2016 - V R 23/15, Rz 24 und BFH 06.06.2019 - V R 18/18, Rz 14; vgl. auch EuGH 18.07.2013 - C-210/11 und C-211/11, Medicom und Maison Patrice Alard und Neeser, UVR 2021, 189, 190; Oldiges, Der Betrieb 2021, 588, 590, sowie von Streit, Der EU-Umsatz-Steuer-Berater 2021, 21, 24 f.).

Im Beschwerdefall liegt damit eine Vermietung von Beförderungsmitteln iSd § 3a Abs 12 UStG 1994 vor (vgl Rn 45 und 46 EuGH Rs C-288/19, QM: nur im Fall der Entgeltlichkeit liegt eine

Vermietung von Beförderungsmitteln vor).

Da der Dienstnehmerin das Fahrzeug mehr als 30 Tage zur Verfügung gestellt wurde, bestimmt sich der Leistungsort gem. § 3a Abs 12 Z 2 UStG 1994 danach, wo der Leistungsempfänger, der Nichtunternehmer ist, seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Das ist im Beschwerdefall Österreich.

3.3. Bemessungsgrundlage

Im Beschwerdefall wurden die Umsätze mit Null (keine Umsätze) erklärt, weil die Bf. die Ansicht vertritt, dass die Überlassung des Firmenfahrzeugs keinen steuerbaren Umsatz darstellt. Tatsächlich kam es aber zu einem steuerbaren Leistungsaustausch, bei dem die anteilige Arbeitsleistung der Arbeitnehmerin die Gegenleistung für die Überlassung des Firmenfahrzeugs darstellt.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem. § 184 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Das Finanzamt hat im Schätzweg als Entgelt für die Vermietung des KFZ den Betrag angenommen, den die Bf. in den Vorjahren erklärt hat. Dies ist nicht zu beanstanden.

Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

3.4. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall fehlt höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, wie die Rechtsprechung des EuGH 20.1.2021, Rs C-288/19, QM im Falle einer im Dienstvertrag geregelten Überlassung von Dienstfahrzeugen umzusetzen ist.

Graz, am 26. August 2024