

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 30. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***3*** vom 31. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs, wenn sich der entnommene Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme im EU-Ausland befunden hat.

II. Verfahrensgang

II.0.

Am 02.04.2015 richtete die steuerliche Vertretung ein E-Mail an das Finanzamt und teilte darin betreffend den Beschwerdegegenstand mit:

*„Betreffend Fa. ***9*** ***10*** ***11*** stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar: Der Bf. bestellte ein Boot, welches er im Juni 2013 in sein Eigentum übernehmen sollte. Er unternahm eine umfangreiche Probefahrt und stellt einige Mängel fest. Die tatsächliche Übernahme des*

Bootes erfolgte am 9.8.2014. Am 5.6.2014 wurde vom deutschen Steuerberater eine deutsche Steuernummer beantragt, welche mit Datum 18.8.2014 ausgestellt wurde. Die Ausstellung der dt. UID Nummer erfolgte erst am 10.11.2014. Der Bf. konnte daher zum Zeitpunkt der Übernahme des Bootes noch gar nicht mit der dt. UID Nummer auftreten. Im Zeitraum vom Juni 2014 bis September 2014 hat der Bf. oftmals bei mir die dt. UID Nummer urgirt, worauf ich mich an den deutschen Kollegen gewendet habe. Auch dieser wird meine mehrmalige telefonische Urgenz der dt. UID Nummer sicherlich bestätigen.

*Zum Zeitpunkt der Ausstellung der dt. UID Nummer (Herbst 2014) spitzte sich die finanzielle Lage bei der Fa. ***4*** ***5*** GmbH in ***6*** (nähe ***7***) zu, sodass das Problem „Richtigstellung der Rechnung mit der dt. UID Nummer“ aus den Gedanken kam. Richtig wäre gewesen, den ig. Erwerb 2014 mit der Übernahme des Bootes in Österreich zu erklären. Der Vorsteuerabzug in Österreich steht erst mit der nachweislichen Erwerbsbesteuerung in Deutschland zu. Dies ist bis dato noch nicht passiert.“*

Der E-Mail wurden folgende Anlagen beigehängt:

- Antrag auf umsatzsteuerliche Erfassung beim Finanzamt München Abt. II vom 05.06.2014
- Gutschrift Rechnung Yacht vom 27.03.2015 zur ursprünglichen Rechnung vom 19.06.2013 mit österreichischer UID des Bf.
- Neue Rechnung Yacht vom 27.03.2015 mit deutscher UID des Bf.
- Abnahmebestätigung der Yacht vom 09.08.2014
- Zuteilung der deutschen Steuernummer durch Finanzamt München – Abteilung II/III vom 18.08.2014
- Bescheid über die Erteilung der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom 10.11.2014

II.1.

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers, im folgenden „der Bf.“, legte am 07.06.2017 nachfolgenden Sachverhalt und dessen rechtliche Beurteilung gegenüber dem Finanzamt offen:

„Sachverhalt:

*Herr Ing. ***8*** bestellte bei der Fa. ***9*** ***10*** in den Niederlanden eine Motoryacht vom Typ ***9*** ***12***. Über die Bestellung wurde im Jahr 2013 eine Rechnung ausgestellt mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Tatsächlich wurde das Boot erst im August 2014 von Herrn Ing. ***8*** persönlich abgeholt und direkt von den Niederlanden nach ***7*** in Deutschland überstellt. Die ursprüngliche Rechnungslegung wurde im Jahr 2015 berichtigt. Zu diesem Zeitpunkt lag dann von Herrn Ing. ***8*** auch eine deutsche UID-Nummer vor. Der*

*innergemeinschaftliche Erwerb wurde dann richtigerweise in Deutschland versteuert (siehe Beilage 1) und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die ursprüngliche betriebliche Verwendung lag zum Einen in der kurzfristigen Vermietung und zum Anderen im Verkauf des Bootes als Händler. Da beide Geschäftsideen nicht fruchteten, wurde das Boot im April 2016 der betrieblichen Sphäre entnommen. Diese Umstände wurden dem deutschen Finanzamt mitgeteilt und mündeten in einem Schreiben vom 4. Mai 2017 (Anlage 2) mit dem Inhalt, dass die unentgeltliche Wertabgabe (= Eigenverbrauch in Österreich) an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt; da Herr Ing. ***8*** sein Unternehmen von Österreich aus betrieben hat, ist somit der Eigenverbrauch „in Österreich steuerbar und steuerpflichtig“ (lt. Schreiben Finanzamt München).*

Würdigung:

Das österreichische Umsatzsteuergesetz bestimmt bei einer Lieferung, dass diese dort ausgeführt wird, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs.7 UStG). Da sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden hat, kann meines Erachtens eine Versteuerung in Österreich aufgrund des österreichischen Umsatzsteuergesetzes nicht erfolgen. Unter Umständen handelt es sich im vorliegenden Fall um einen sogenannten doppelten negativen Qualifikationskonflikt.

Im Auftrag unseres Mandanten ersuche ich höflich um eine Stellungnahme, ob unsere Sichtweise zutreffend ist.“

Der Offenlegung legte die steuerliche Vertretung des Bf. als Beilage 1 neun Seiten, die die Anmeldung Umsatzsteuer-Vorauszahlung 2015 und den Antrag auf umsatzsteuerliche Erfassung FA München umfasst, bei sowie als Anlage 2 das Schreiben FA München vom 04.05.2017.

Das Schreiben des FA München vom 04.05.2017 hat folgenden Inhalt:

„Zu Ihrem Schreiben vom 21.04.2017 möchte ich jedoch noch wie folgt Stellung nehmen:

*Die Entnahme der Motorjacht aus dem Unternehmensvermögen ist, wie bereits von Ihnen festgestellt wurde, zutreffend eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG. Der Ort einer unentgeltlichen Wertabgabe bestimmt sich nach § 3f UStG. Demnach wird die Lieferung von dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Herr ***4*** betreibt sein Unternehmen von Österreich aus. Somit ist die Entnahme der Motorjacht in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Im Schreiben vom 21.04.2017 haben Sie angegeben, dass Herr ***4*** in Deutschland über keine Betriebsstätte verfügt. Somit ist eine Ortsbestimmung nach § 3f Satz 2 UStG nicht möglich. Da die Entnahme der Motorjacht im April 2016 in Österreich zu versteuern ist, wird für diesen Zeitraum ein Auskunftsaustausch mit dem österreichischen Finanzamt erfolgen.“*

Auf die Offenlegung reagierte das Finanzamt am 14.07.2017 mit nachfolgender Antwort:

„Auskunft zu sachverhaltsbezogener Anfrage

Sehr geehrter Herr Ing. ***4*** ***33***!

Ihr Auskunftersuchen vom 31.05.2017, eingebracht am 07.06.2017, wird wie folgt beantwortet:

Auskunftsrelevanter Sachverhalt:

Lt. Sachverhaltsschilderung habe der Abgabepflichtige im Jahr 2013 eine Motorjacht in den Niederlanden erworben. Das Boot sei im August 2014 persönlich nach Deutschland überstellt worden. Im Jahr 2015 sei eine Rechnungsberichtigung durchgeführt und der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland versteuert sowie der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden.

Die Rechnung über den Kauf der Jacht sowie die korrigierte Rechnung wurden dem Finanzamt nicht vorgelegt. Die Anmeldung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung und die Umsatzsteuervoranmeldung für März 2015 an das deutsche Finanzamt liegen der Anfrage bei.

Lt. Anfrage sei das Boot zur kurzfristigen Vermietung bzw. zum Verkauf des Bootes als Händler verwendet worden. Konkretere Angaben dazu fehlen in der Anfrage, ob tatsächlich kurzfristige Vermietungen erfolgt sind, ist der Anfrage nicht zu entnehmen.

Im April des Jahres 2016 sei das Boot der betrieblichen Sphäre entnommen worden.

Das deutsche Finanzamt teilte dem Abgabepflichtigen mit Schreiben vom 4.5.2017 mit, dass aus deutscher Sicht die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, somit von Österreich aus. Somit sei die Entnahme der Motorjacht in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Der Abgabepflichtige habe in einem Schreiben vom 21.4.2017 angegeben, dass er in Deutschland über keine Betriebsstätte verfüge. Da die Entnahme der Motorjacht im April 2016 in Österreich zu versteuern sei, werde für diesen Zeitraum ein Auskunftsaustausch mit dem österr. Finanzamt erfolgen.

Aus der rechtlichen Würdigung durch die steuerliche Vertretung ist ersichtlich, dass sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden haben soll. Ein diesbezüglicher Nachweis ist der Anfrage nicht zu entnehmen. Angaben zum Ort des Verbrauches werden in der Anfrage nicht gemacht.

Die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen vertritt die Rechtsauffassung, dass die Entnahme nach der Lieferortregel des § 3 Abs. 7 UStG zu behandeln sei und sieht einen sogenannten doppelten negativen Qualifikationskonflikt als gegeben an.

Abgabenrechtliche Beurteilung mit Begründung:

Das Finanzamt ist nicht verpflichtet, für Zwecke der Auskunftserteilung umfangreiche Sachverhaltsermittlungen durchzuführen. Die Beantwortung erfolgt daher ausschließlich anhand der Sachverhaltsschilderung und vorbehaltlich der Übereinstimmung des geschilderten Sachverhalts mit dem tatsächlich realisierten Sachverhalt.

Die Auffassung, wonach der Ort des Eigenverbrauchs mit dem Lieferort gleichzusetzen sei, wird vom Finanzamt nicht geteilt. Dem Abgabepflichtigen wäre uU im Ergebnis beizupflichten, wenn er in Deutschland über eine Betriebsstätte verfügt hätte. Da dies lt. Sachverhalt nicht der Fall war, ist nach Auffassung des Finanzamtes jener Ort als Ort des Eigenverbrauchs anzusehen, an dem es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, mit anderen Worten, wo das Unternehmen betrieben wird. Dies ist im vorliegenden Fall der Unternehmerort in Österreich.

Nach Auffassung des Finanzamtes ist der im Sachverhalt beschriebene Entnahmevorgang im Inland steuerbar und steuerpflichtig.“

II.2.

Der Bf. reichte am 28.11.2017 elektronisch seine Umsatzsteuererklärung 2016 ein und gab sie zusätzlich am 01.12.2017 einlangend beim Finanzamt in Papierform ab. Darin erklärte er die Entnahme nicht.

II.3.

Am 15.05.2018 hat das Finanzamt an den Bf. einen Ergänzungsvorhalt gesendet, in dem ihm mitgeteilt wurde, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Entnahme der Yacht in Österreich steuerbar und steuerpflichtig (siehe Anfragebeantwortung vom 14.7.2017) sei. Aus diesem Grunde werde der Marktwert i.H.v. ***21*** € der 20 % Umsatzsteuer und in gleicher Höhe der Einkommensteuer unterworfen. Er werde ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 22.05.2018 teilte die steuerliche Vertretung des Bf. mit, dass der umsatzsteuerrechtliche Sachverhalt mit Schreiben vom 31.05.2017 (samt Beilagen) dem Finanzamt offen gelegt worden sei, was auch in der Steuererklärung 2016 erfolgte. Bezüglich Einkommensteuer sei zu ergänzen, dass die betroffene Yacht nie in Österreich einer einkommenssteuerrechtlichen Verwertung zugeführt worden sei. Daher entbehre der Ansatz, den Marktwert der Einkommenssteuer zu unterwerfen, jeglicher einkommenssteuerrechtlichen Grundlage.

II.4.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 31.07.2018 wurde der Bf. erklärungswidrig - unter Ansatz der Entnahme der Motoryacht mit einer Bemessungsgrundlage von EUR ***21*** – veranlagt. In der gesonderten Bescheidsbegründung vom 31.07.2018 führte das Finanzamt aus:

„Sie haben im Jahr 2013 eine Motorjacht in den Niederlanden erworben. Im August 2014 ist dieses Boot nach Deutschland überstellt worden. Im Jahr 2015 folgte eine Rechnungsberichtigung und wurde der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland versteuert, gleichermaßen wurde der Vorsteuer-Abzug in Anspruch genommen (Anm.: die Berichtigung wurde den Finanzamt niemals vorgelegt). Der Grund für die ursprünglich betriebliche Verwendung lag zum einen in der kurzfristigen Vermietung und zum anderen im Verkauf des Bootes als Händler. Da beide Ideen nicht zum gewünschten Ergebnis führten, wurde das Boot im April 2016 der betriebliche Sphäre entnommen. Dieser Umstand wurde dem deutschen Finanzamt mitgeteilt (auch, dass keine Betriebsstätte in Deutschland besteht - Schreiben vom 21.4.2017), das in der Folge zu der Erkenntnis kam, dass die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, somit in Österreich.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung ist die Entnahme nach der Lieferortregel des § 3 Abs. 7 UStG zu behandeln. Da sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden hat, kann eine Versteuerung in Österreich nicht erfolgen und sieht einen sogenannten doppelten negativen Qualitätskonflikt.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Ort der Entnahme nicht nach dem Lieferort nach § 3 Abs. 7 UStG zu bestimmen, sondern vielmehr ist als Ort des Eigenverbrauches der Ort anzusehen, an dem es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, mit anderen Worten, wo das Unternehmen betrieben wird. Da dies im gegenständlichen Fall Österreich ist, ist die Entnahme in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

*Nach Mailbeantwortung vom 5.10.2016 durch ***9*** ***10*** (Verkäufer) betrug der Marktwert im Oktober 2016 zwischen € ***22*** und € ***21***. Da die Entnahme der Jacht im April 2016 erfolgte, wird als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch € ***21*** angenommen.“*

II.5.

Mit Anbringen vom 29.08.2018 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 31.07.2018 und beantragte, die Bemessungsgrundlage für die 20% ige Umsatzsteuer gemäß Umsatzsteuererklärung in Höhe von EUR ***23*** festzusetzen und somit unter Außerachtlassung des Betrages von zusätzlich EUR ***21*** (20%) für die Entnahme der Yacht.

Der Bf. argumentiert: *„In Ihrer Bescheidbegründung vom 31.07.2018 führen sie an, dass (im zweiten Absatz im Klammerausdruck) die Berichtigung der Rechnung dem Finanzamt nie vorgelegt wurde. Diese Behauptung findet sich auch schon im Schreiben von Herrn ***13*** vom 14.07.2017, dem wurde von uns bereits mit dem Schreiben vom 31.07.2017 widersprochen. Als Beweis legen wir eine Mail vom 02.04.2015 09:34 bei, in welcher die*

berichtigte Rechnung („Re Boot mit DE“) im Anhang angeführt ist. Durch mehrmaliges Wiederholen von falschen Behauptungen werden diese auch nicht wahr.

*Dem Finanzamt wird zugestimmt, dass es sich hier um eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen handelt. Entnahmen werden im § 3 Abs. 2 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Lieferungen sind gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG umsatzsteuerpflichtig, wenn sie von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden. Durch die Gleichstellung der Entnahme mit den Lieferungen sind auch die im § 1 Abs. 1 Zi 1 UStG angeführten Merkmale erforderlich. Da der Tatbestand vom Inland nicht erfüllt ist, kann diese Entnahme auch nicht in Österreich umsatzsteuerpflichtig werden, da sich der Liefergegenstand nachweislich in ***7*** (Deutschland) befunden hat.*

Es ist auch nicht zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens in Österreich gekommen (wie vom Finanzamt behauptet), da dieses Boot auch nie in Österreich, weder umsatzsteuerrechtlich noch ertragssteuerrechtlich, berücksichtigt wurde. Bei der Besteuerung von Eigenverbrauchsvorgängen geht es im Ergebnis darum, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausstellt. Das spricht dafür, diese Korrektur in dem Land vorzunehmen, in dem der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte (Klenk in S/R § 3 f Anmerkung 3 zitiert in Ruppe § 3 Randziffer 207).

Auch Mag. Peter Mayr in RWP 2013 Heft 3 vom 10.5.2013 ist der Meinung, dass ein Eigenverbrauch in Österreich nur dann steuerbar sein kann, wenn es sich um in Inland befindliches Unternehmensvermögen handelt. „Die Entnahme von im Ausland befindlichen Unternehmensvermögen ist somit in Österreich kein steuerbarer Vorgang.“

II.6.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.09.2018 wurde die Beschwerde vom 31.08.2018 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 31.07.2018 als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 26.09.2018 wird festgehalten:

„Sachverhalt:

*Der Abgabepflichtige betrieb in der Vergangenheit ein ***10*** Center (Löschung des Einzelunternehmens im Firmenbuch 23.2.2011). Am 6.6.2013 erlangte er eine neue Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe und als Handelsagent. Im Juni 2013 erwarb er unter Bekanntgabe seiner österreichischen UID eine Motorjacht in den Niederlanden zum Preis von ***34*** Euro. Die Verkäuferin meldete die innergemeinschaftliche Lieferung an die österreichische UID des Abgabepflichtigen für Juni 2013 ins MIAS. Lt. Auskunft des Amtes der ***26*** Landesregierung wurde die Yacht auch bereits am 11.6.2013 für das Meer zugelassen.*

*Lt. Sachverhaltsdarstellung der steuerlichen Vertretung vom 2.4.2015 wurden anlässlich einer Probefahrt Mängel festgestellt. Die tatsächliche Übernahme sei lt. Übernahmebestätigung vom 9.8.2014 erst an diesem Tag erfolgt. Die Übernahmebestätigung ist an die Adresse des Abgabepflichtigen in ***14*** ausgestellt. Als Bestimmungsort wurde ***7*** in Deutschland angegeben.*

*Am 5.6.2014 meldete sich der Abgabepflichtige beim Finanzamt München mit dem Handel mit Automobilen, Flugzeugen und Motorbooten zwecks Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an. Lt. Anmeldung unterhielt sein Unternehmen keine festen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen in Deutschland (z.B. Zweigniederlassungen, Büros, Fabrikationsstätten, Koordinierungsstellen, etc.). Die Art der Umsätze in Deutschland wird ausschließlich mit innergemeinschaftlichen Erwerben in Deutschland angegeben. Eine Gewerbeberechtigung der BH ***14*** vom 6.6.2013, lautend auf das Handelsgewerbe und Handelsagent, wurde dem deutschen Finanzamt vorgelegt.*

Eine deutsche Steuernummer wurde am 18.8.2014 vergeben. Die Erteilung einer deutschen UID erfolgte erst am 10.11.2014.

Am 27.3.2015 erfolgte eine Gutschrift der Rechnung über den Ankauf der Yacht aus 2013. Gleichzeitig wurde eine korrigierte Rechnung über den Kauf der Yacht mit nunmehriger Angabe der deutschen UID-Nummer des Abgabepflichtigen ausgestellt.

Anmerkung: Entgegen der Darstellung im Erstbescheid wurde diese korrigierte Rechnung im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau betreffend die Voranmeldungszeiträume 1/2015 bis 10/2015 von der steuerlichen Vertretung dem Finanzamt vorgelegt. Die Originalrechnung aus dem Jahr 2013 liegt am Finanzamt nicht (bzw. nicht mehr) auf.

Mit UVA für März 2015 wurde der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland versteuert und gleichzeitig der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Der Grund für die ursprüngliche betriebliche Verwendung der Yacht lag lt. Sachverhaltsdarstellung der steuerlichen Vertretung zum einen in der kurzfristigen Vermietung und zum anderen im Verkauf des Bootes als Händler. Da beide Ideen nicht zum gewünschten Ergebnis geführt hätten, sei das Boot im April 2016 der betrieblichen Sphäre entnommen worden. Dieser Umstand sei dem deutschen Finanzamt mitgeteilt worden (auch, dass keine Betriebsstätte in Deutschland bestanden habe - Schreiben vom 21.4.2017), das in der Folge zu der Erkenntnis kam, dass die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, somit in Österreich.

In einer per E-Mail übermittelten Sachverhaltsdarstellung vom 2.4.2015 führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus: „Richtig wäre gewesen, den ig. Erwerb mit der Übernahme des Bootes in Österreich zu erklären. Der Vorsteuerabzug in Österreich steht erst mit der nachweislichen Erwerbsbesteuerung in Deutschland zu. Dies ist bis dato noch nicht passiert.“

Nach Mailbeantwortung vom 5.10.2016 durch ***9*** ***10*** (Verkäufer) an den Abgabepflichtigen betrug der Marktwert im Oktober 2016 zwischen € ***22***,00 und € ***21***. Da die Entnahme der Jacht im April 2016 erfolgte, wird als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch ein Wert von € ***21*** angenommen.

Rechtslage:

Hinsichtlich der Ortsbestimmung für den Entnahmeeigenverbrauch kommt mangels gesetzlicher Regelung entweder der Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Unternehmen befindet (analog zum Lieferort) oder der Ort, an dem es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, somit der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, infrage.

Bürgler erachtet zwar einen im EU-Ausland vorgenommenen Vorsteuerabzug für die Entnahmeeigenverbrauchsbesteuerung als ausreichend, fordert jedoch eine Gleichstellung des Eigenverbrauchs mit entgeltlichen Lieferungen hinsichtlich der Beurteilung des Leistungsortes (vgl. Bürgler \In Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON300 § 3 Rz 88f (Stand 1.5.2018, rdb.at)).

Ruppe/Achatz, UStG4, § 3 Tz 207, halten eine Gleichstellung des Entnahmeeigenverbrauchs mit Lieferungen hinsichtlich der Ortsbestimmung nicht für gerechtfertigt. Begründet wird dies mit Hinweis auf EuGH 8.5.2003, C-269/00 Seeling. Aus dem Unionsrecht ergebe sich keine Notwendigkeit einer schematischen Gleichstellung von unentgeltlichen mit den wirtschaftlich vergleichbaren entgeltlichen Leistungen. Weiters sei die Wertung des UStG im Hinblick auf unentgeltliche Leistungen dergestalt, dass die Besteuerung im Land des Verbrauchs stattfinden solle. Daher sei der Entnahmeeigenverbrauch dort steuerbar sei, wo die Schmälerung des Unternehmensvermögens eintrete, wo also das Unternehmen betrieben werde.

Schwab stimmt in Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994 der Meinung von Ruppe/Achatz zu und sieht dies dadurch bestätigt, dass auch in Deutschland zufolge einer gesonderten diesbezüglichen Regelung in § 3f dUStG ausdrücklich festgelegt werde, dass unentgeltliche Wertabgaben dort ausgeführt werden, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, bzw. gelte im Fall der Leistungserbringung durch eine Betriebsstätte diese als Leistungsort.

Rechtliche Würdigung

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung ist die Entnahme nach der Lieferortregel des § 3 Abs. 7 UStG zu behandeln. Da sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entnahme in Deutschland befunden hat, könne eine Versteuerung in Österreich nicht erfolgen und man sieht einen sogenannten doppelten negativen Qualitätskonflikt.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Ort der Entnahme nicht nach dem Lieferort nach § 3 Abs. 7 UStG zu bestimmen, sondern es ist als Ort des Eigenverbrauches der Ort anzusehen, an dem

es zur Schmälerung des Unternehmensvermögens kommt, mit anderen Worten, der Ort, an dem das Unternehmen betrieben wird. Die Anschaffung des entnommenen Bootes erfolgte eindeutig und auch gegenüber der deutschen Finanzverwaltung klar dokumentiert iZm einem in Österreich betriebenen Handelsgewerbe. Es wurde zunächst sogar der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes im Inland verwirklicht, auch wenn dieser durch den erfolgten Nachweis der Erwerbsbesteuerung in Deutschland wieder weggefallen ist.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde vom 29.8.2018 kam es durch die Entnahme des Bootes ausschließlich zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens am Unternehmerort und somit in Österreich, weil das Unternehmen in Österreich betrieben wurde. Das Finanzamt vertritt daher die Auffassung, dass die Entnahme in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist.“

II.7.

Mit Anbringen vom 29.10.2018 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. einen Vorlageantrag und führte aus:

„Sachverhalt:

Der Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes kann grundsätzlich gefolgt werden. Nur die Aussagen zum ehemaligen Yachtcenter meines Mandanten bedürfen einer Ergänzung.

Das sogenannte Yachtcenter wurde zunächst in der Rechtsform einer GmbH im Jahr 2004 mit einem Fremdgeschäftsführer gegründet, dann in ein Einzelunternehmen umgewandelt und nach 3 Jahren (2007) de facto der Betrieb eingestellt. Die letzten steuerlichen Ergebnisse waren im Jahr 2008 und resultieren hauptsächlich aus der Verwertung des Anlagevermögens (siehe beiliegende Gewinn und Verlustrechnung für 2007 und 2008). Die Löschung des Einzelunternehmens im Firmenbuch 4 Jahre nach der tatsächlichen Beendigung ist ausschließlich auf ein Übersehen zurückzuführen und hätte bereits im Jahr 2007 erfolgen müssen, da hier keine Umsätze mehr erzielt wurden.

Rechtslage:

Hauptthema dieser Beschwerde ist der umsatzsteuerliche Ort des Eigenverbrauchs bei Entnahmen, dh ob und unter welchen Voraussetzungen die Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmensbereich in den Privatbereich IM INLAND (Österreich) der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegt.

Anders als in Deutschland (§ 3f dUStG) enthält das österreichische Umsatzsteuergesetz keine explizite Bestimmung, wie sich der „Entnahmeort“ (als Pendant zum „Leistungsort“ bei entgeltlichen Leistungen an Dritte) für umsatzsteuerliche Zwecke bestimmt.

Die den Entnahmeeigenverbrauch regelnde Bestimmung des § 3 Abs 2 UStG ordnet jedoch programmatisch an, dass die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen „einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt sei.

Nach Bürgler (UStG-ON, 3. Aufl, § 3 Rz 89) ist diese Bestimmung dahingehend zu interpretieren, dass alle Regeln „die für die entgeltlichen Lieferungen gelten, auch für die gleichgestellten Zuwendungen anzuwenden sind. Dies betrifft etwa die Beurteilung des Leistungsortes und die Anwendung von Steuerbefreiungen.

Auch Achatz/Ruppe vertreten diese Auffassung, wenn sie ausführen: „Die Eigenverbrauchstatbestände nach § 3 Abs. 2 und § 3a Abs.1a verlangen nicht explizit einen Inlandsbezug. Gleichwohl ergibt sich die Beschränkung auf Vorgänge im Inland bereits aus dem Umstand, dass damit lediglich bestimmte unentgeltliche Wertabgaben den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellt werden. Für letztere ist aber Voraussetzung der Steuerbarkeit die Ausführung im Inland, sodass gleiches auch für die gleichgestellten Vorgänge anzunehmen ist. Das Gesetz enthält keine besonderen Regelungen über den Ort des Eigenverbrauches. Der Umstand, dass er entgeltlichen Leistungen gleichgestellt wird, scheint es nahezuliegen, den Ort des Eigenverbrauches in analoger Anwendung der für Lieferungen und sonstigen Leistungen geltenden Regeln zu bestimmen“ (Ruppe/Achats, UStG Komm, § 3 Randziffer 206f).

„Entscheidend ist, dass das Nutzungspotential im Inland entnommen wird“ (Ruppe /Achatz UStG § 3 Randziffer 208) genau das ist im gegenständlichen Fall nicht der Fall, da das Boot nie in Österreich war.

Für den Bereich des Eigenverbrauchs durch sonstige Leistung vertritt das BMF explizit die Auffassung, dass sich „der Ort des Eigenverbrauches ... nach den Leistungsortregelungen, die für die sonstige Leistung bei Entgeltlichkeit anzuwenden wären" bestimmt (Rz 487 UStR). Wenn auch in den UStR nicht ausdrücklich ausgeführt, muss dies mE uneingeschränkt auch für den Bereich des Entnahmeverbrauchs gelten, zumal der Wortlaut der Bestimmungen des § 3 Abs 2 und des § 3a Abs 1a UStG diesbezüglich völlig ident ist: „einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt... (§ 3a Abs 1a UStG) vs „einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird ...“. Es ist daher jedenfalls davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung analog zum Eigenverbrauch durch sonstige Leistungen auch beim Entnahmeeigenverbrauch eine analoge Anwendung der Leistungsortregeln für Lieferungen angewendet wissen will. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der Entnahmeeigenverbrauch (aus österreichischer Sicht) immer dort steuerbar ist, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme (Lieferung: im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht) befindet.

Dieser in der Finanzverwaltungspraxis vertretenen Rechtsauffassung neigt auch die bislang - soweit ersichtlich einzige - vorliegende Rechtsprechung zu: „Steuerbar ist nur der Eigenverbrauch im Inland, wobei maßgebend ist, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des

Eigenverbrauches befindet“ (UFS 29.1.2008, RV/0694- W/04). Höchstgerichtliche Rechtsprechung liegt - soweit ersichtlich - zur gegenständlichen Fragestellung bis dato noch nicht vor.“

Würde man oben stehender Auslegung, wonach sich der „Entnahmeort“ im Sinne einer Wortinterpretation nach den Regelungen des Leistungsorts bestimmt, nicht folgen, so gelangt man im Wege einer teleologischen Interpretation nach Sinn und Zweck der Norm im gegenständlichen Fall ebenfalls zum Ergebnis, dass der Entnahmeeigenverbrauch des Bootes in Österreich nicht der Umsatzsteuer unterliegen kann. Dies aus folgenden Gründen:

Bei der Besteuerung von Eigenverbrauchsvorgängen geht es im Ergebnis darum, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausgestellt hat. Das spricht dafür, diese Korrektur in diesem Land vorzunehmen, in welchem der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte (Hermann, S/R § 3f Anm. 3 zitiert in Ruppe/Achatz, § 3RZ 207). Da im gegenständlichen Fall aus der Anschaffung des Bootes in Österreich kein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, besteht auch nach dem Sinn und Zweck der Vorschriften über den Eigenverbrauch kein Raum für eine Besteuerung: Maßgebend sollte sein, wo der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte“ (ebenfalls in Ruppe/Achatz, UStG § 3 Randziffer 207).

Rechtslage in Deutschland:

*In Deutschland wird der Entnahmetatbestand als unentgeltliche Wertabgabe bezeichnet. Dort wurde - anders als in Österreich — der Ort der unentgeltlichen Wertabgabe im § 3f dUStG geregelt und es wird die unentgeltliche Lieferung (Eigenverbrauch) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Diese explizite gesetzliche Anordnung gibt es **nur** in Deutschland und es kann m.E. eine gesetzliche Regelung aus Deutschland nicht analog in Österreich angewendet werden.*

Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 26.9.2018: „Ruppe/Achatz, UStG, § 3 Tz. 207, halten eine Gleichstellung des Entnahmeeigenverbrauchs mit Lieferungen hinsichtlich der Ortsbestimmung nicht gerechtfertigt. Begründet wird dies mit Hinweis auf EuGH 8.5.2003, C-269/00 Seeling,“ (=Text in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 26.9.2018).

Die einzige Aussage, die das EuGH Urteil Seeling in diesem Zusammenhang macht, ist, dass die private Nutzung eines betrieblichen Gebäudeteils nicht mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vergleichbar ist. Eine absolut richtige Feststellung, zumal eine „Vermietung an sich selbst“ schon rein zivilrechtlich nicht möglich ist und das Umsatzsteuerrecht über weite Bereiche einer zivilrechtlichen Anknüpfung folgt, aber m.E. keine Aussage darüber, ob eine unentgeltliche Leistung einer entgeltlichen Leistung hinsichtlich des Leistungsortes gleichzustellen ist oder nicht. Der daraus von Ruppe/Achatz gezogene Schluss ist meines Erachtens in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar.

Auch das Finanzamt lässt im Dunkeln, wo es im Urteil in der Rs Seeling konkrete Anhaltspunkte dafür findet, die dafür sprächen, dass sich der Entnahmeort beim Eigenverbrauch nicht nach den für die Bestimmung des Leistungsortes maßgeblichen Regeln richten soll.

Würdigung:

Das Finanzamt sieht den Ort des Eigenverbrauchs als jenen Ort an, an welchem es zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens gekommen ist. Meines Erachtens ist es niemals in Österreichs zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens gekommen, da

- 1. das Boot sich weder zum maßgeblichen Zeitpunkt der Entnahme noch davor oder danach in Österreich befunden hat,*
- 2. dieses Boot in Österreich keinen ertragssteuerrechtlichen Niederschlag gefunden hat,*
- 3. dieses Boot auch in Österreich umsatzsteuerrechtlich nie erfasst war und*
- 4. für dieses Boot in Österreich kein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde.*

Weiters ist der Ort des Eigenverbrauchs analog den Bestimmungen zur Lieferung zu bestimmen, zumal es in Österreich keine diesbezügliche explizite gesetzliche Regelung wie in Deutschland gibt: Der Entnahmeeigenverbrauch wird expressis verbis entgeltlichen Lieferungen „gleichgestellt“, so dass ua auch die Regelungen betreffend den Leistungsort analog zur Bestimmung des „Entnahmeorts“ anzuwenden sind. Im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (= beim Eigenverbrauch: im Zeitpunkt der Überführung des Bootes aus dem Unternehmens- ins Privatvermögen) hat sich das Boot unstrittig in Deutschland befunden, so dass der Entnahmevorgang aus österreichischer Sicht in Deutschland steuerbar ist. Für eine Eigenverbrauchsbesteuerung in Österreich verbleibt sohin kein Raum. Dies entspricht - wie oben dargelegt — der aktuellen Finanzverwaltungspraxis, der herrschenden Auffassung im Schrifttum sowie der Rechtsprechung des UFS.

Der Umstand, dass es auf Grund dieser Konstellation (Deutschland verweist das Besteuerungsrecht nach Österreich, Österreich verweist das Besteuerungsrecht nach Deutschland) zu einer umsatzsteuerrechtlichen Doppel-Nichterfassung der Entnahme kommt, vermag für sich alleine noch kein Besteuerungsrecht des Sitzstaates Österreich zu begründen, zumal es im Umsatzsteuerrecht eine dem DBA-Recht vergleichbare „Rückfallsklausel“ auf den (Wohn)Sitzstaat (subject to tax) nicht gibt. Diese Doppel-Nichterfassung ist schlicht das Ergebnis eines unvollständig harmonisierten Mehrwertsteuerrechts im Bereich der Eigenverbrauchsbesteuerung.

Die vom Finanzamt angeführten österreichischen Anknüpfungspunkte wie österreichischer Gewerbeschein und Eintragung im österreichischen Schiffsregister reichen für eine Verlagerung des Ortes des Eigenverbrauchs nicht aus, zumal ein Boot lt. unserem Mandanten in jedem beliebigen Land ins Schiffsregister eingetragen werden kann.“

II.8.

Das Finanzamt richtete am 14.11.2018 einen Ergänzungsvorhalt an den Bf. mit folgenden Ergänzungspunkten:

„Zwecks vollständiger Vorlage der Akten an das Bundesfinanzgericht wird höflich ersucht, dem Finanzamt folgende Unterlagen in Kopie zur Verfügung zu stellen:

- Die ursprüngliche Rechnung für die Yacht (vom Juni 2013).
- Die Unterlagen zu den behaupteten kurzfristigen Vermietungen des Bootes bzw. zu den Vermietungs- und Verkaufsbemühungen in Deutschland.
- Welche Einnahmen wurden in den einzelnen Jahren aus der Vermietung der Yacht erzielt.
- Wurde die Yacht auch für private Zwecke verwendet. Wenn ja, in welchem Ausmaß.
- Das Schreiben des Abgabepflichtigen vom 21.4.2017 an das Finanzamt München.
- Falls vorhanden: Beweismittel hinsichtlich des Ortes, an dem sich das Boot zum Zeitpunkt der Entnahme befand.

Mit Schreiben vom 21.12.2018 beantwortete die steuerliche Vertretung den Ergänzungsvorhalt vom 14.11.2018 wie folgt:

„Die ursprüngliche Rechnung vom 14.06.2013 liegt bei.

Kurzfristige Vermietung bzw. Verkaufsanstrengungen:

Vorgeschichte:

*Unser Mandant unterzeichnete die Bestellung der Yacht Ende Dezember 2012 mit voraussichtlichem Liefertermin Mitte 2013. Bei der beabsichtigten Übernahme im Jahr 2013 sind jedoch Mängel aufgetreten, wodurch Herr Ing. ***4*** die Übernahme nicht annahm. Erst im Jahr 2014 (nach Mängelbehebung) erfolgte mit Datum 09. August 2014 die tatsächliche Übernahme. Siehe Bestätigung vom 09. August 2014.*

*Im Anschluss daran überstellte Hr. Ing. ***4*** die Yacht persönlich von ***15*** nach ***7***, was mehrere Wochen in Anspruch nahm.*

*Seit Herbst 2014 lag die Yacht in ***7***. Bis zum Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 war konkret Herr ***16*** ***17*** geb. ***18*** einmal in ***7*** und besichtigte das Boot. Herr ***17*** ist ein begeisterter Seemann und hat mehrere Boote in seinem Leben besessen. Herr ***17*** hatte sich aber im Jahr 2013 ein neues Boot angeschafft. Herr ***17*** war von den Eigenschaften (Spritverbrauch, etc.) von der ***9*** sehr angetan, jedoch schreckten ihn die Anschaffungskosten ab.*

*Seit der Bestellung der Yacht hat sich jedoch der Gesundheitszustand unseres Mandanten gravierend verschlechtert. Herr Ing. ***4*** war im Jahr 2013 neun Tage im Spital, 2014 sechzehn Tage, 2015 zwölf Tage, 2016 ein Tag und 2017 neun Tage.*

Weiters liegt die Bestätigung von Frau Dr. ***20*** (Hausärztin) bei über die Ordinationsbesuche und dass Herr Ing. ***4*** ab November 2015 bis Ende 2016 nur im eingeschränkten Ausmaß arbeitsfähig war.

Durch die Krankheit (welche auch mir nicht bekannt ist) war es daher unserem Mandanten nicht mehr möglich, sein Vorhaben Vermietung bzw. Verkauf von Yachten dementsprechend zu betreiben.

Auch mir als langjährigem Steuerberater von Herrn Ing. ***33*** ***4*** ist natürlich aufgefallen, dass er ab 2015 nur mehr sehr schwer erreichbar war.

Von Herbst 2014 bis April 2016 war das Boot in ***7*** und es wurden keine Einnahmen erzielt. Auch wurde die Yacht in diesem Zeitraum nicht für private Zwecke verwendet. Das Boot wurde im April 2016 von ***7*** an die Adria gebracht. Dies ist auch der Zeitpunkt wo sich auch Herr Ing. ***4*** entschlossen hat, die Tätigkeit in ***7*** einzustellen und das Boot in das Privatvermögen zu übernehmen.

Als Beweis für den Zeitpunkt der Entnahme wurde von der Firma ***19*** eine Bestätigung angefordert, dass die Yacht im Winter 2015/2016 bei ihnen zum Überwintern eingestellt war. Die Antwort liegt noch nicht vor und wird nach Erhalt umgehend nachgereicht.“

Als Anlagen zu diesem Schreiben wurden beigelegt:

1. Rechnung ***9*** 14.06.2013
2. Auftragsbestätigung vom 08.11.2012 und Unterschrift vom 11.12.2012
3. Übernahmeprotokoll 09.08.2014
4. Schreiben Dr. ***20*** vom 16.12.2018, Fachärztin für Innere Medizin

II.9.

Über ein Telefonat am 17.01.2019 mit dem Steuerberater des Bf. wurde vom zuständigen Sachbearbeiter ein Aktenvermerk mit folgendem Inhalt aufgenommen:

„Die Besichtigung der Yacht des Herrn ***4*** durch Herrn ***16*** ***17*** erfolgte, weil dieser mehrere eigene Yachten besaß, deren Betriebskosten ihm zu hoch waren.

Lt. Aussagen von Herrn ***4*** war Herr ***17*** zwar von den niedrigen Betriebskosten der ***9*** Yacht sehr angetan, aufgrund der hohen Anschaffungskosten kam diese für ihn dann aber nicht infrage.

Weitere Angaben zu Kaufinteressenten können nicht gemacht werden. Herr ***17*** (Anmerkung der BFG: wohl gemeint der Bf.) war aufgrund der Verschlechterung seines Gesundheitszustandes nicht mehr in der Lage, den Handel und die Vermietung von Yachten wie geplant durchzuführen.

Das Schreiben des Abgabepflichtigen vom 21.4.2017 an das Finanzamt München wurde versehentlich der Vorhaltsbeantwortung nicht angeschlossen und wird nachgereicht.

Die angekündigte Bestätigung zum Entnahmeort liegt dem Steuerberater bereits vor und wird ebenfalls nachgereicht.“

II.10.

Mit Schreiben vom 04.02.2019 reichte die steuerliche Vertretung des Bf. die Rechnung *** KG über das Winterlager der Yacht in der ***19*** vom 30.11.2015 und das Schreiben von Wolter & Musselmann (deutsche Rechtsanwälte) vom 16.11.2016 an das Finanzamt München über die Offenlegung der Entnahme nach. Bezugnehmend auf die telefonische Anfrage des Sachbearbeiters des Finanzamtes, ob es nur den einen Interessenten gegeben hat, führte die steuerliche Vertretung aus, dass nach Rücksprache mit Herrn ***4*** festzuhalten sei, dass es schon mehrere Kontakte in Form von Telefonanten und/oder Besichtigungen gegeben habe. Dabei sei es üblich, die Diskretion der Interessenten zu wahren und nicht sofort nach Namen und Adressen und Telefonnummern zu fragen. Bei Neuwagenbesichtigungen im KFZ Handel werde ähnlich vorgegangen.

II.11.

Die Beschwerde wurde dem BFG zur Entscheidung am 25.02.2019 vorgelegt.

Im Vorlagebericht wurden nach Darstellung des Sachverhalts die strittigen Punkte, wie folgt beschrieben:

Strittig ist,

- ob es aufgrund des geschilderten Sachverhalts zu einer Schmälerung des Unternehmensvermögens in Österreich gekommen ist
- gegebenenfalls die Rechtsfrage, ob die Entnahme der Yacht am Ort der Schmälerung des Unternehmensvermögens in Österreich steuerbar ist, oder ob es tatsächlich zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommt.

Darüber hinaus wurde eine rechtliche Stellungnahme abgegeben:

„1. Zur Unternehmereigenschaft:

Der Abgabepflichtige erzielte in den Jahren 2014 bis 2016 erhebliche Umsätze aus anderen unternehmerischen/wirtschaftlichen Tätigkeiten. Er war bereits in der Vergangenheit einschlägig tätig, verfügte über das entsprechende Wissen und hat die Yacht lt.

Vorhaltsbeantwortung nie privat genutzt. Es kam zu einer Besichtigungen der Yacht durch Kaufinteressenten (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 21.12.2018, Aktenvermerk vom 17.1.2019 und Vorhaltsbeantwortung vom 4.2.2019). In der Vorhaltsbeantwortung führt der

Abgabepflichtige aus, dass es ihm durch die Verschlechterung einer Krankheit nicht möglich war, das Vorhaben Vermietung bzw. Verkauf von Yachten dementsprechend zu betreiben. Eine ärztliche Bestätigung diesbezüglich wurde vorgelegt. Dies lässt einerseits auf die ursprüngliche Absicht schließen, weitere Yachten anzuschaffen, und spricht auch für eine Wiederholungsabsicht. Weiters spricht diese Darstellung dagegen, die zunächst nur dem deutschen Finanzamt gegenüber bekannt gegebene Tätigkeit aus österreichischer Sicht als Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO zu betrachten (als solche käme der Handel mit Yachten ohnehin kaum infrage, sondern allenfalls deren Vermietung). Wird eine beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit objektiv erkennbar angestrebt (siehe dazu auch unten Tz 2), wird diese dann aber wider Erwarten (hier: aus gesundheitlichen Gründen) doch nicht oder nur in geringem Umfang ausgeübt, so ändert sich durch dieses Scheitern nichts an der Beurteilung der Unternehmereigenschaft.

2. Zuordnung zum österreichischen Unternehmen:

Die gegenständliche Yacht war dem Unternehmensvermögen des Einzelunternehmens des Abgabepflichtigen in Österreich zuzuordnen, was von diesem auch gegenüber der deutschen Finanzverwaltung so dargestellt wurde: => Kauf der Yacht ursprünglich mit österr. UID => Anmeldung des Handels mit Automobilen, Flugzeugen und Motorbooten beim FA München mit dem österreichischem Gewerbeschein (für Zwecke der Versteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben) => unstrittiges Nichtvorhandensein einer Betriebsstätte (festen Niederlassung) in Deutschland, => Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in Deutschland (!), => Registrierung der Yacht (Zulassung) in Österreich. => Siehe diesbezüglich auch E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 2.4.2015.

Da der Abgabepflichtige nach seinen Angaben gegenüber dem Finanzamt München über kein deutsches Unternehmen verfügte, konnte er einen Vorsteuerabzug für den ig Erwerb der Yacht in Deutschland nur aufgrund von deren Zuordnung zu seinem österreichischen Unternehmen erlangen. Auch die Ausführungen des deutschen Finanzamtes zum Ort der unentgeltlichen Wertabgabe (Entnahme der Yacht aus dem Unternehmensvermögen) beruhen auf der Zuordnung der Yacht zum österreichischen Unternehmen und blieben von ihm unwidersprochen. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in Deutschland und die auf seinen Angaben beruhende Beurteilung der Entnahme durch das deutsche Finanzamt beweisen daher nach Auffassung des Finanzamtes, dass der Abgabepflichtige die Yacht seinem österreichischen Unternehmen zugeordnet hatte. Das Finanzamt geht von (Anmerkung: der) Richtigkeit der Angaben des Abgabepflichtigen gegenüber dem Finanzamt München aus und dass somit der Vorsteuerabzug in Deutschland zu Recht aufgrund von zutreffenden Angaben des Abgabepflichtigen erwirkt worden war.

3. Rechtsfrage Entnahmeort:

Zur rechtlichen Würdigung der Rechtsfrage des Entnahmeortes durch das Finanzamt wird vollinhaltlich auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen und ich

möchte nur zwei Ergänzungen vornehmen: => Der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs ist weder in der MwSt-RL, noch im UStG geregelt. In Deutschland wird in § 3f dUStG ausdrücklich festgelegt, dass unentgeltliche Wertabgaben dort ausgeführt werden, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, bzw gilt im Fall der Leistungserbringung durch eine Betriebsstätte diese als Leistungsort. Würde man dieser deutschen Rechtslage im vorliegenden Fall nicht folgen, so entstünde ein nichtbesteuerter Endverbrauch. Dieses Ergebnis wäre nach Auffassung des Finanzamtes nicht mit der Judikatur des EuGH vereinbar. => Ein Vorsteuerabzug im Inland ist nicht Voraussetzung für die Besteuerung des Eigenverbrauchs. Dass für den entnommenen Gegenstand oder seine Bestandteile im EU-Ausland die volle oder teilweise Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestand, ist ausreichend (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0176, mit Verweis auf EuGH vom 11. September 2003, C- 155/01, Cookies World, Randnr. 56, sowie auf das Urteil vom 27. Juni 1989, C-50/88, Kühne, in dem der EuGH bereits betont hat, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Unternehmensgegenstandes verhindern will).

4. Antrag des Finanzamtes: Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II.12.

Die steuerliche Vertretung brachte ergänzend zum Vorlagebericht mit Schreiben vom 11.03.2019 vor:

„Ergänzung zum Vorlagebericht

- Zu Pkt 2. Absatz 4 des Vorlageantrages halten wir fest, dass wir in der Tat den Ausführungen des deutschen Finanzamtes zum Ort der unentgeltlichen Wertabgabe (nach expliziter Regelung im dt UStG: Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben wird) nicht widersprochen haben. Sofern mit dieser Formulierung gemeint ist, dass den Ausführungen des deutschen Finanzamtes zur Zuordnung der Yacht zum österreichischen Unternehmen nicht widersprochen wurde, ist dies ebenfalls korrekt: da der Beschwerdeführer sein Unternehmen ausschließlich von Österreich aus betrieben hat (keine ausländische Betriebsstätte oder Zweigniederlassung), ist die in Rede stehende Yacht selbstverständlich dem „österreichischen Unternehmen“ zuzuordnen.*
- Zu Pkt 3. Rechtsfrage Entnahmeort dürfen wir wie folgt Stellung nehmen: Wir haben bereits in unserer Beschwerde ausführlich dargelegt, dass nach hM, ständiger Verwaltungspraxis sowie der Judikatur des UFS/BFG die Frage des Ortes des Entnahmeeigenverbrauchs aus der Sicht des österreichischen UStG - anders als in Deutschland, wo als Entnahmeort der Unternehmensort explizit gesetzlich normiert ist - danach zu lösen ist, ob sich der Entnahmegegenstand im Zeitpunkt der Entnahme in Österreich befindet oder eben auch nicht. Diese Betrachtungsweise knüpft an den tragenden Gedanken der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer an, demzufolge die*

Umsatzsteuer grundsätzlich in jenem Staat anfallen soll, in dem der Endverbrauch stattfindet. An diesem Konzept (Territorialitätsprinzip) orientiert sich insb auch § 3 Abs 7 UStG, der den Ort einer Lieferung dort determiniert, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Lieferung befindet.

- *Hätte der Beschwerdeführer die Yacht von vornherein als Privatperson erworben, wäre im gegenständlichen Fall nie österreichische Umsatzsteuer angefallen, da sich der Gegenstand der Lieferung (bis zum heutigen Tage) zu keinem Zeitpunkt in Österreich befunden hat. Je nach Sachverhalt wäre deutsche oder allenfalls niederländische Umsatzsteuer angefallen, keinesfalls jedoch österreichische Umsatzsteuer.*

- *Weshalb sich dies im gegenständlichen Fall der vorgängigen unternehmerischen Nutzung nunmehr systematisch völlig anders darstellen soll (Besteuerung in Österreich), ist für uns nicht nachvollziehbar. Dass der Gesetzgeber die umsatzsteuerlichen Folgen eines Entnahmeeigenverbrauchs nicht abweichend von einer (originären) Gegenstandslieferung beurteilt wissen möchte, ergibt sich schon aus dem eindeutigen Wortlaut des § 3 Abs 2 UStG: „Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes...“. Alleine der Umstand, dass es auf Grund einer nationalen Sonderregelung betreffend des Orts des Entnahmeeigenverbrauchs IN DEUTSCHLAND zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung kommt, liefert der österreichischen Finanzverwaltung unseres Erachtens keine tragende Rechtsgrundlage für die Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung in Österreich. Es ist vielmehr nach den nationalen ÖSTERREICHISCHEN umsatzsteuerlichen Rechtsvorschriften zu beurteilen, ob der gegenständliche Entnahmeeigenverbrauch in Österreich steuerbar ist oder nicht. Wie in der Beschwerde bereits ausführlich dargelegt, führt sowohl der eindeutige Wortlaut des § 3 Abs 2 UStG sowie die dazu ergangene Rechtsprechung, die herrschende Verwaltungspraxis sowie die herrschende Meinung zum eindeutigen Ergebnis, dass mit gegenständlichem Sachverhalt in Österreich kein umsatzsteuerlich relevanter Entnahme-Tatbestand erfüllt wird, weil sich der Gegenstand der Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme nicht in Österreich befunden hat.*

Die Ausführungen des Finanzamtes betreffend die Tatsache, dass ein im EU-Ausland vorgenommener Vorsteuerabzug für eine Eigenverbrauchsbesteuerung ausreichend sein soll, gehen unseres Erachtens ins Leere. Dies aus folgendem Grund: § 3 Abs 2 letzter Satz normiert, dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung (in Österreich) nur dann erfolgt, wenn der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Es handelt sich dabei gewissermaßen um eine ZUSÄTZLICHE Voraussetzung für die Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung. In einem ersten Schritt muss jedoch zunächst die Frage beantwortet werden, ob der Entnahmeeigenverbrauch überhaupt dem Grunde nach in Österreich steuerbar ist, weil der Entnahmetatbestand in Österreich realisiert wurde (= Frage nach dem Ort der Entnahme). Erst wenn feststeht, dass sich der Ort der Entnahme in Österreich befindet (was uE im gegenständlichen beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht der Fall ist), ist in einem ZWEITEN SCHRITT zu prüfen, ob der betreffende Gegenstand der Entnahme

vorgängig zum Vorsteuerabzug berechtigt hat - für diesen zweiten Prüfschritt ist es korrekt, dass der EuGH sowie der VwGH bereits festgehalten haben, dass es ausreichend sei, wenn der Gegenstand im EU-Ausland zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Da im gegenständlichen Fall der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs nicht in Österreich liegt, die Entnahme sohin in Österreich nicht steuerbar ist, sind die Bestimmungen des öUStG und somit auch jene des § 3 Abs 2 letzter Satz öUStG auf den gegenständlichen Sachverhalt gar nicht anwendbar. Der Umstand, dass im EU- Ausland ggf ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, zeitigt aus österreichischer Sicht sohin keine Konsequenzen und vermag per se - wie dargelegt - auch die Steuerbarkeit des Vorganges in Österreich nicht zu begründen.

II.13.

Am 09.08.2023 hat das Finanzamt Österreich mitgeteilt, dass der offene Rückstand an Umsatzsteuer 2016 am 27.06.2023 eingezahlt wurde.

II.14.

Der Bf. ist am ***24***.2023 verstorben. Die Einantwortung der Verlassenschaft des Verstorbenen erfolgte mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom ***25***.2024 zu gleichen Teilen an seine drei Erben, seine Ehefrau und seine zwei Söhne.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erteilte im Herbst 2012 an die ***9*** ***10*** ***11*** in den Niederlanden einen Auftrag zum Bau und zur Lieferung einer neuen Stahl Motoryacht, Typ ***9*** ***12*** zum Preis von EUR ***35*** (exkl. MWSt). Dieser Kaufpreis war in Raten entsprechend dem Baufortschritt zu entrichten (Vgl. Auftragsbestätigung der ***9*** ***10*** ***11*** vom 08.11.2012).

Der Bf. wollte die Motoryacht für kurzfristigen Vermietungen verwenden bzw. als Händler verkaufen.

Der Bf. erlangte daher am 06.06.2013 eine neue Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe „Handelsgewerbe und Handelsagent“ mit dem Standort ***28*** ***14***, ***29***, in ***30***. Er legte diese Gewerbeberechtigung mit 24.10.2016 zurück.

Der Bf. gab der niederländischen Firma seine österreichische UID bekannt.

Die niederländische Firma stellte am 14.06.2013 an den Bf. mit seiner Adresse in ***14*** unter Angabe der österreichischen UID eine Rechnung mit dem Betrag von EUR ***34*** ausschl. MWSt. und dem Hinweis „BTW ***27***% wegen innergemeinschaftlicher Lieferung“. Die Verkäuferin meldete die innergemeinschaftliche Lieferung an die österreichische UID des Abgabepflichtigen für Juni 2013 in das MIAS.

Am 11.06.2013 wurde die Yacht unter der Nummer ***27*** in Österreich für das Meer zugelassen.

Anlässlich einer Probefahrt wurden Mängel festgestellt. Daher erfolgte die tatsächliche Übernahme laut Übernahmebestätigung vom 9.8.2014 erst an diesem Tag. Die Übernahmebestätigung ist an die Adresse des Abgabepflichtigen in ***14*** ausgestellt. Der Bf. hat das Schiff persönlich abgenommen und hat die Werft in ***15***, NL, mit Bestimmung ***7*** in Deutschland verlassen. Die Yacht kam auch in Deutschland an.

Am 5.6.2014 meldete die steuerliche Vertretung des Bf. den Bf. beim Finanzamt München mit dem Handel mit Automobilen, Flugzeugen und Motorbooten zwecks Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an. Die Gewerbeberechtigung der BH ***14*** vom 6.6.2013, lautend auf das Handelsgewerbe und Handelsagent, wurde dem deutschen Finanzamt vorgelegt. Eine deutsche Steuernummer wurde am 18.8.2014 an den Bf. vergeben. Die Erteilung einer deutschen UID erfolgte am 10.11.2014.

Mit 27.3.2015 erstellte die ***9*** ***10*** ***11*** eine Gutschrift über den Ankauf der ***10*** im Jahr 2013. Gleichzeitig stellte sie eine korrigierte Rechnung über den Kauf der Yacht mit nunmehriger Angabe der deutschen UID-Nummer des Abgabepflichtigen aus.

Mit Umsatzsteuervoranmeldung für März 2015 wurde der innergemeinschaftliche Erwerb der Yacht in Deutschland versteuert und gleichzeitig der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen.

Von Herbst 2014 bis April 2016 war das Boot in ***7***, Deutschland, stationiert. Es wurden mit der Yacht keine Einnahmen erzielt und sie wurde auch nicht privat verwendet. Im April 2016 wurde die Yacht an die Adria im EU-Raum verlegt.

Der Bf. hatte in Deutschland im beschwerderelevanten Zeitraum weder feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, noch verfügte er über Personal.

Es kam zu einer Besichtigung der Yacht durch Kaufinteressenten. Die beabsichtigte betriebliche Verwendung der Yacht – kurzfristige Vermietung oder Verkauf des Bootes als Händler – führte jedoch nicht zum gewünschten Erfolg, unter anderem auch deshalb, weil der Bf. längere Zeit krank war und deshalb die Vermietung bzw. Verpachtung der Yacht nur eingeschränkt betreiben konnte.

Daher wurde das Boot im April 2016 der betrieblichen Sphäre entnommen.

Die Entnahme wurde dem deutschen Finanzamt mitgeteilt, auch, dass keine Betriebsstätte in Deutschland bestanden hat. Das deutsche Finanzamt kam im Schreiben vom 21.4.2017 zum Ergebnis, dass die unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, somit in Österreich.

Der Marktwert (ohne Umsatzsteuer) der Yacht zum Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 betrug € ***21***.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten und ist unstrittig.

Die E-Mail Beantwortung vom 5.10.2016 durch ***9*** ***10*** (Verkäufer) an den Bf. hat ergeben, dass sich der Marktwert der Yacht zwischen EUR ***22*** und EUR ***21*** bewegt. Dem Bf. wurden vom Finanzamt die Gründe dargelegt, warum das Finanzamt zum Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 von einem Marktwert von EUR ***21*** ausgegangen ist. Der Bf. hat dagegen keine Einwendungen vorgebracht. Dem BFG erscheint die Heranziehung des höheren Betrages von EUR ***21*** schlüssig, da die bekannt gegebene Bewertung rund 6 Monate nach dem Entnahmezeitpunkt war und es sich bei der Yacht um ein abnutzbares Anlagegut handelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtslage

3.1.1.1.

Wie bereits das Finanzamt zutreffend ausführt, ist es für die Begründung der Unternehmereigenschaft ausreichend, wenn objektiv erkennbar eine unternehmerische Tätigkeit angestrebt wird, im Beschwerdefall die Vermietung und/oder der Verkauf der Yacht, auch wenn diese wider Erwarten aufgrund gesundheitlicher Probleme nicht oder nur in geringem Umfang ausgeübt wird. Im Beschwerdefall spricht die Vorerfahrung des Bf. – er hat bereits in der Vergangenheit ein Yacht Center geführt, die Lösung eines Gewerbescheines, die Erwirkung einer deutschen Steuernummer und UID dafür, dass er bereits im Zeitpunkt der Anschaffung künftige Einnahmen erzielen wollte. Sein späteres Verhalten - die Nichtverwendung der Yacht zu privaten Zwecken, Bemühungen zum Verkauf – untermauern diese Schlussfolgerung. Der Bf. hat die Yacht daher als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 erworben.

Diese Umstände sprechen auch gegen eine Liebhabereibetätigung gem. § 1 Abs. 2 LVO.

Die Yacht war dem österreichischen Unternehmen des Bf. zuzuordnen, auch wenn er den Vorsteuerabzug für den Ankauf der Yacht in Deutschland geltend gemacht hat, weil er in Deutschland weder zur Zeit der Anschaffung noch später über eine Betriebsstätte verfügte.

3.1.1.2.

(a)

Der Bf. hat im April 2016 die Yacht unentgeltlich aus dem Unternehmens- in sein Privatvermögen entnommen. Zu diesem Zeitpunkt hat sich die Yacht entweder in Deutschland oder an der Adria, jedenfalls außerhalb des Inlands, aber im EU-Raum befunden.

Es liegt daher eine Entnahme vor.

Dazu hält § 3 Abs. 2 UStG 1994 fest: *„Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen*

- *für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- *für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder*
- *für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.*

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

(b)

Die in § 3 Abs 2 UStG 1994 und in § 3a Abs 1a UStG 1994 geregelten Vorgänge werden einer Lieferung gegen Entgelt bzw. einer sonstigen Leistung gegen Entgelt „gleichgestellt“. Es handelt sich daher jedenfalls um steuerbare Umsätze. Die Bemessungsgrundlagen dieser Vorgänge sind somit in die Berechnung von Umsatzgrenzen einzubeziehen, wenn nichts Gegenteiliges angeordnet ist (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) § 3, Rz 204).

Der Sinn der Gleichstellung besteht darin, den Letztverbraucher, der seinen Konsumbedarf aus dem Unternehmen deckt, demjenigen Letztverbraucher gleichzustellen, der seinen Bedarf am Markt deckt.

Im Übrigen bedeutet Gleichstellung nicht notwendig, dass die unentgeltliche Erbringung von Leistungen aus dem Unternehmen für private Zwecke jedenfalls dieselben Rechtsfolgen auslöst wie die entgeltliche Erbringung einer wirtschaftlich entsprechenden Leistung an Dritte (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 3, Rz 204), siehe sogleich).

Die Gleichstellung mit dem Letztverbraucher, der die Leistung von einem anderen Unternehmer bezieht, betrifft jedenfalls nicht die Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs. 8 UStG 1994).

(c)

Hinsichtlich des Ortes des Eigenverbrauches, der im Beschwerdefall das zentral zu lösende Rechtsproblem darstellt, finden sich unterschiedliche Rechtsstandpunkte zur Frage, wieweit die im Gesetz verordnete Gleichstellung geht. Ruppe/Achatz, aaO, § 3, Rz 206 ff., fassen die unterschiedlichen Argumente wie folgt zusammen:

„Die Eigenverbrauchstatbestände nach § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a verlangen nicht explizit einen Inlandsbezug. Gleichwohl ergibt sich die Beschränkung auf Vorgänge im Inland bereits aus dem Umstand, dass damit lediglich bestimmte unentgeltliche Wertabgaben den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellt werden. Für Letztere ist aber Voraussetzung der Steuerbarkeit die Ausführung im Inland, so dass Gleiches auch für die gleichgestellten Vorgänge anzunehmen ist.

Das Gesetz enthält keine besonderen Regelungen über den Ort des Eigenverbrauchs. Der Umstand, dass er entgeltlichen Leistungen gleichgestellt wird, scheint es nahe zu legen, den Ort des Eigenverbrauchs in analoger Anwendung der für Lieferungen und sonstige Leistungen geltenden Regeln zu bestimmen (so auch UStR Rz 487 zu § 3a Abs 1a, wonach sich der Ort des Eigenverbrauchs gem § 3a Abs 1a Z 1 und 2 nach den Leistungsortregelungen richtet, die für sonstige Leistungen bei Entgeltlichkeit anzunehmen wären). Nach UFS 29.1.2008, RV/0694-W/04, ist jener Ort maßgebend, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt des Eigenverbrauchs befindet. Der EuGH hat allerdings bereits in der Rs „Seeling“ (8.5.2003, C-269/00) ua klargestellt, dass es nicht unbedingt der MwSt-RL entspricht, die unentgeltlichen Leistungen schematisch den wirtschaftlich vergleichbaren entgeltlichen Leistungen gleichzustellen.

Im Urteil in der Rs „QM“ (20.1.2021, C-288/19) kommt der EuGH für den speziellen Fall der unentgeltlichen Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW an Arbeitnehmer zum Ergebnis, dass – anders als im Fall einer Entgeltvereinbarung – die Leistungsortregelung des Art 56 MwSt zur Vermietung von Beförderungsmittel nicht anwendbar ist; es fehle an einem Mietentgelt. Daran ändere auch nichts, dass für die Nutzung im Rahmen der Einkommensteuer ein geldwerter Vorteil angesetzt wird. Das BMF hat in der Folge das in den UStR Rz 487 enthaltene Beispiel zur PKW-Überlassung an Arbeitnehmer nicht mehr weitergeführt und folgt insoweit offenbar dem EuGH; in Rz 487 wird allerdings weiterhin an den Leistungsortregelungen für entgeltliche sonstige Leistungen festgehalten und auf die Überlassung von Konzertkarten angewendet (Eigenverbrauch am Tätigkeitsort gem § 3a Abs 11a; kritisch Mayr, SWK 2022, 60; Tratlehner/Zaman, SWK 2023, 549).

Gegen die analoge Anwendung der Leistungsortregelungen auf den Eigenverbrauch spricht zunächst die Überlegung, dass die Bestimmung des Ortes von Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Unionsrecht von Gesichtspunkten der Praktikabilität und Wettbewerbsneutralität geprägt ist. Für die Besteuerung der Eigenverbrauchsvorgänge kommt es darauf nicht an. Dazu kommt, dass die Ortsbestimmung bei Lieferungen jedenfalls im Regelfall ein zweiseitiges Verhältnis voraussetzt (Verschaffung der Verfügungsmacht), das bei Entnahmen für die eigene Privatsphäre nicht gegeben ist, sodass nicht eindeutig ist, wie die Ortsbestimmung von Lieferungen auf den Entnahmeeigenverbrauch übertragen werden soll. Berücksichtigt man, dass die unentgeltlichen Leistungen mit Kosten bzw. Schmälerungen des Unternehmensvermögens einhergehen (§ 4 Abs 8) und dass nach den Grundwertungen des UStG offenbar die Besteuerung im Lande des Verbrauches (Aufwandes) erfolgen soll, dann erscheint es sachgerecht, den Ort bei Eigenverbrauchsvorgängen grundsätzlich dort anzunehmen, wo diese Schmälerung des Unternehmensvermögens stattfindet (vgl. Heuermann in S/R § 3f Anm 2; Nieskens in R/D/F/G § 3f Anm 11 ff; Gunacker-Slawitsch, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, 57 ff). Dazu kommt, dass es bei der Besteuerung von Eigenverbrauchsvorgängen im Ergebnis darum geht, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausstellt. Dies entspricht auch der Rsp, wenn sie davon ausgeht, dass der Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen ist, wenn bereits bei Leistungsbezug feststeht, dass eine Verwendung in der Privatsphäre erfolgen soll (vgl. unten Tz 251). Das spricht dafür, diese Korrektur in dem Land vorzunehmen, in dem der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte (Heuermann in S/R § 3f Anm 3). Das ist aber im Regelfall das Land, in dem das Unternehmen betrieben wird. – Diese Lösung hat im Ergebnis der deutsche Gesetzgeber in § 3f dUStG getroffen: Die unentgeltlichen Leistungen werden danach an jenem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (im Fall der Leistungserbringung durch eine Betriebsstätte gilt die Betriebsstätte als Leistungsort). Wettbewerbsargumente (so Ecker in M/T § 3a Rz 37) vermögen uE eine Gleichstellung mit entgeltlichen Leistungen nicht zu begründen, da bei Wertabgaben für die eigene Privatsphäre der Ort des tatsächlichen Verbrauchs mangels eines Abnehmers nicht eine Frage des Wettbewerbs, sondern eine in der Privatsphäre des Unternehmers getroffene Entscheidung ist.“

Das BFG schließt sich der Lösung in der eben zitierten Kommentarmedeutung an. Im Lichte der EuGH-Rechtsprechung sind im Beschwerdefall mangels Entgelt die Leistungsortsregelungen für eine Lieferung (Verkauf der Yacht) nicht auf die unentgeltliche Überführung der Yacht in das Privatvermögen anzuwenden. Vielmehr ist der Eigenverbrauch an dem Ort verwirklicht, wo die Schmälerung des Unternehmensvermögens stattgefunden hat (so auch jüngst BFG vom 25.02.2025, RV/2100074/2024 zu einer sonstigen Leistung). Das ist im Beschwerdefall Österreich, weil der Bf. nur im Inland sein Unternehmen betrieben und mit seinem Unternehmensvermögen die Yacht bezahlt und damit das Unternehmensvermögen geschmälert hat.

Diese Sichtweise trägt im Beschwerdefall dem Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung, keinen un versteuerten Letztverbrauch in der Union zuzulassen, Rechnung. Die Mehrwertsteuerrichtlinie will die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Unternehmensgegenstandes verhindern (EuGH vom 11. September 2003, C-155/01, Cookies World, Randnr. 56; sowie das Urteil vom 27. Juni 1989, C- 50/88, Kühne). Letztendlich geht es bei der Eigenverbrauchsbesteuerung darum, einen Vorsteuerabzug zu korrigieren, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausgestellt hat und so die Letztverbraucher gleichzustellen, unabhängig davon, ob sie ihren Konsum auf dem Markt oder aus dem eigenen Unternehmen decken.

Keine Rolle spielt, dass der Vorsteuerabzug für den Ankauf der Yacht im Beschwerdefall in Deutschland stattgefunden hat, der Ort der Eigenverbrauchsbesteuerung aber in der Folge in Österreich liegt. Wie der VwGH (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0176) erkannt hat, reicht für die weitere Voraussetzung des Entnahmeeigenverbrauchs – dass vorher der Gegenstand zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat – ein Vorsteuerabzug im Ausland aus. Die Richtlinienbestimmung stellt nur darauf ab, dass der betreffende Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, nicht hingegen darauf, in welchem der Mitgliedstaaten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte. Denn wenn der Vorsteuerabzug immer auf jenen Mitgliedstaat bezogen sein müsste, in dem der Mehrwertsteueranspruch entstanden sei, hätte dies nach dem VwGH unerwünschte Wettbewerbsverzerrungen zur Folge, weil jeder Steuerpflichtiger bestrebt sein würde, sein Investitionsvorhaben so einzurichten, dass es zu einem territorialen Auseinanderfallen von Vorsteuerabzugsrecht und Eigenverbrauch kommt.

(d)

Die Bemessungsgrundlage des Entnahmeeigenverbrauchs ist in § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 geregelt. Danach bemisst sich im Falle des § 3 Abs. 2 der Umsatz nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes.

Im Beschwerdefall beträgt nach dem Sachverhalt der Marktwert der Yacht im Zeitpunkt der Entnahme im April 2016 EUR ***21***. Diesen Betrag müsste der Bf. aufwenden, um eine gleichwertige Yacht (desselben Typs, desselben Alters) einzukaufen. Dieser Wiederbeschaffungspreis stellt daher die Bemessungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch dar. Dieser Betrag wurde im angefochtenen Bescheid herangezogen.

(e)

Aus den dargelegten Gründen ist die Entnahme der Yacht in Österreich steuerbar und mit 20% steuerpflichtig. Diese Rechtsansicht ist im angefochtenen Bescheid abgebildet. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zur Frage, wie der Ort des Entnahmeeigenverbrauchs nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 zu bestimmen ist, gibt es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die ordentliche Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 30. September 2025