IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache Steuernummer ***BF1StNr1***

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 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. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Fortgesetztes Verfahren

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 30.6.2026, Ro 2024/15/0028 das Erkenntnis des BFG vom 28.8.2024, RV/2100440/2023 betr. Privatnutzung eines Firmen-PKW durch eine Außendienstmitarbeiterin wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im hier fortgesetzten Verfahren waren noch Feststellungen zur konkreten Tätigkeit der Mitarbeiterin (tatsächlicher Anteil ihrer Tätigkeit im Außendienst) und dem (ungefähren) Ausmaß der dienstlichen Verwendung des Firmenfahrzeugs anzustellen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Erkenntnis des BFG vom 28.8.2024, RV/2100440/2023 lag folgender – unstrittiger - Sachverhalt zugrunde:

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.

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.

Nach Angaben der Bf. (Schreiben vom 9. September 2026 im fortgesetzten Verfahren) wurde das Fahrzeug in den Streitjahren zu 80% - 90% dienstlich genutzt. Für den Zeitraum August – Dezember 2023 konnten dazu detaillierte Aufzeichnungen vorgelegt werden. Das Finanzamt hat sich trotz Aufforderung nicht geäußert.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Nutzungsbedingungen ergeben sich aus dem Anstellungsvertrag vom 11.7.2013 bzw. dem Erkenntnis RV/2100440/2023, die zum Verhältnis von Außendienst und dem Ausmaß der dienstlichen Verwendung aus dem Schreiben der Bf. vom 9. September 2026.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Kein Leistungsaustausch

Der VwGH 30.6.2026, Ro 2024/15/0028 hat zu Recht erkannt:

13 Ein Umsatz gegen Entgelt setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. VwGH 8.9.2021, Ro 2020/15/0011 und 0012, mwN).

14 Ertragsteuerrechtliche Regelungen über einen Sachbezug oder arbeitsrechtliche Einstufungen hinsichtlich Entgeltzahlungen oder des Inhaltes von Arbeitsverträgen sind dabei nicht von maßgebender Bedeutung (vgl. VwGH 25.11.2015,2012/13/0017; EuGH 20.1.2021, QM, C-288/19, Rn. 43). Besteuerungsgrundlage ist die tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Sie kann auch unter den Selbstkosten liegen (vgl. erneut VwGH 25.11.2015, 2012/13/0017, mwN).

15 Der unmittelbare Zusammenhang (zwischen Leistung und Gegenleistung) kann sich in den Beziehungen zwischen einem Dienstgeber und seinem Dienstnehmer auch durch einen Teil der Barvergütung konkretisieren, auf den Letzterer als Gegenleistung für eine Leistung des Ersteren verzichtet (vgl. EuGH 20.1.2021, QM, C-288/19, Rn. 30, mwN). Wird hingegen weder eine Zahlung geleistet noch ein Teil der Barvergütung verwendet und auch nicht auf andere Vorteile verzichtet, liegt keine Leistung gegen Entgelt vor (vgl. EuGH 20.1.2021, QM, C-288/19, Rn. 31; VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085).

18 Der Verwaltungsgerichtshof teilt -vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung des EuGH in der Rs QM - die Auffassung der Revision, dass sich für die Bejahung einer Dienstleistung gegen Entgelt in der Beziehung zwischen Dienstgeber und seinem Dienstnehmer aus den Sachverhaltsfeststellungen klare Hinweise darauf ergeben müssen, dass der Dienstnehmer auf einen Teil der Barvergütung als Gegenleistung für die Leistung des Dienstgebers verzichtet hat.

20 Liegen - wie die Revisionswerberin behauptet und im Falle echter Außendienstmitarbeiter naheliegend ist -nur private Fahrten von untergeordnetem Interesse vor und besteht ein vorwiegend arbeitgeberseitiges Interesse am Nichtausschluss der Privatnutzung, ist auch nicht davon auszugehen, dass die Privatnutzung des Fahrzeuges in einem unmittelbaren Zusammenhang zur Arbeitsleistung steht, sodass ein gesonderter entgeltlicher Leistungsaustausch vorläge.

22 Anderes kann allerdings -was hier nicht abschließend beurteilt werden muss - bei Firmenfahrzeugen gelten, die im primären Interesse des Arbeitnehmenden eingesetzt werden. Wenn die Zurverfügungstellung eines Firmenfahrzeugs zur Privatnutzung nämlich -ohne überwiegende betriebliche Notwendigkeit -im Rahmen der Lohnverhandlungen vereinbart worden ist, um den Arbeitnehmer gezielt zum Eingang des Dienstverhältnisses zu bewegen (etwa bei Geschäftsführern oder Dienstnehmern in gehobenen Positionen ohne regelmäßigen

Außendienst), kann sie einen Teil der Barvergütung substituieren und insofern durchaus einen entgeltlichen Leistungsaustausch bewirken.

Da aus dem Dienstvertrag nicht hervorgeht, auf welchen Teil der Barvergütung die Dienstnehmerin konkret verzichtet ist nach Ansicht des VwGH grundsätzlich davon auszugehen, dass hinsichtlich der Privatnutzung des Firmenfahrzeuges kein Leistungsaustausch vorliegt.

Der VwGH hält es überdies für naheliegend, dass ein vorwiegend arbeitgeberseitiges Interesse am Nichtausschluss der Privatnutzung besteht (Rn 20) und hat dabei die gegenteilige Wertung des BFG („unter Beachtung der wirtschaftlichen Realität [sei]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“ Rn 16) ausdrücklich verworfen (nach Ansicht des BFG im aufgehobenen Erkenntnis ist die unentgeltliche Nutzungsmöglichkeit eines KFZ immer im Interesse des Dienstnehmers).

Hinweise darauf, dass die Privatnutzung des KFZ im Rahmen der Lohnverhandlungen vereinbart wurde, um die Arbeitnehmerin gezielt zum Eingang des Dienstverhältnisses zu bewegen, gibt es im Beschwerdefall nicht.

Damit liegt kein Leistungsaustausch vor.

3.2. Eigenverbrauch

Da der Dienstnehmerin unstrittig ein Vorteil zugekommen ist, liegt in umsatzsteuerlicher Hinsicht eine unentgeltliche Leistung an die Dienstnehmerin nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 (Eigenverbrauch) vor (vgl VwGH aaO Rn 21 unter Verweis auf VwGH 22.5.2014, 2011/15/0176).

Der Ort des Eigenverbrauches liegt dort, wo die Schmälerung des Unternehmensvermögens stattgefunden hat (vgl Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 3 Tz 207 unter Verweis auf EuGH 20.1.2021, QM, C-288/19). Das Unternehmen wird in Deutschland betrieben, weshalb der Eigenverbrauch aus österreichischer Sicht nicht steuerbar ist.

Die Bf. hat damit keine steuerbaren Umsätze in Österreich erzielt weshalb die angefochtenen Bescheide – wie im Spruch ersichtlich - aufzuheben waren.

3.3. 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 wird die Rechtsprechung des VwGH umgesetzt, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 21. Oktober 2026