



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Gerold Müller Wthd GmbH, 1030 Wien, Invalidenstrasse 1/5, vom 21. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Christoph Seydl, vom 15. Juni 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und verfügt über die Gewerbeberechtigungen für die freien Gewerbe Handelsgewerbe gemäß § 126 Z 14 GewO 1973 und Handelsagenten gemäß § 126 Z 13 GewO 1973.

Seitens der Großbetriebsprüfung Wien fand für die Jahre 2005 bis 2007 eine Außenprüfung statt, wobei der Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) vom 3.5.2010 – neben mehreren anderen Punkten - hinsichtlich des „Auslandsleasings“ in Tz. 3 festhält:

„Das geprüfte Unternehmen hat mit der Firma A B Fuhrpark GmbH Zweigstelle F den Nutzungsleasingvertrag Nr. 4xxxxxx geschlossen.

Der Leasingvertrag betreffend das KFZ BMW M5 tritt mit 22.11.2005 in Kraft und endet am 30.11.2010. Die Vermietung von Kraftfahrzeugen ist gem. [§ 3a Abs. 12 UStG 1994](#) (idF [BGBl. Nr. 663/1994](#)) am Unternehmerort (in Deutschland) steuerbar und steuerpflichtig. Das geprüfte Unternehmen hat den Vorsteuerabzug im Weg der Vorsteuererstattung in Deutschland geltend gemacht.

Die Verwendung des gegenständlichen KFZ BMW M5 ab 22.11.2005 stellt eine fiktive Dienstleistung iSd [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) dar.

Als Bemessungsgrundlage sind gem. § 4 Abs. 8 lit. b UStG die auf die Nutzung entfallenden Kosten heranzuziehen.

	WJ 2006	WJ 2007
Mietvorauszahlung	29.353,45	0,00
Leasingraten	5.163,85	11.325,63
§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994	34.517,30	11.325,63

Steuerliche Auswirkungen

	2006	2007
[001] Eigenverbrauch – Auslandsleasing	34.517,30	11.325,63
[022] 20% Normalsteuersatz - Auslandsleasing	34.517,30	11.325,63

Im wiederaufgenommenen Verfahren ergingen mit Datum 15.6.2010 hierauf unter anderem Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007, die den Prüfungsfeststellungen Rechnung trugen.

Mit Schreiben vom 18.6.2010 erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 vom 15.6.2010 mit dem ersichtlichen Antrag, von der Eigenverbrauchsbesteuerung Abstand zu nehmen:

„Im Zuge der Betriebsprüfung wurden im Jahr 2006 Leasingraten iHv 34.517,30 € und im Jahr 2007 Leasingraten iHv 11.325,63 € der Umsatzsteuer unterzogen mit der Begründung, dass die Vermietung für Kraftfahrzeuge gemäß [§ 3a Abs. 12 UStG 1994](#) im Unternehmensort steuerbar und steuerpflichtig sei.

Vom geführten Unternehmen wurde der Vorsteuerabzug im Wege der Rückerstattung in Deutschland geltend gemacht.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Gemäß VwGH 2.9.2009 [2008/15/0109](#) ist [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) nicht durch Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie gedeckt.

Die Eigenverbrauchsbesteuerung bei grenzüberschreitendem PKW-Leasing ist daher gemeinschaftswidrig.

Ich bitte daher um Aufhebung der Besteuerung der Leasingraten für 2006 und 2007 mit den jeweils genannten Beträgen..."

Mit Bericht vom 21.7.2010 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge richtete die Referentin nach Studium der zwischenzeitig vorgelegten Akten nachstehenden Vorhalt vom 11.11.2010 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

„Im Verfahren der Bw. betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 geht der Rechtsstreit ausschließlich darum, ob für einen von der A B Fuhrparkmanagement GmbH Freilassung geleasteten PKW eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994](#) vorzunehmen ist.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, eine Eigenverbrauchsbesteuerung sei vorzunehmen, während die Berufungswerberin auf das Erkenntnis des VwGH 2.9.2009, [2008/15/0109](#) verweist.

Rz 82 UStR 2000 alte Fassung lautete:

„.... Die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994](#) (bis 31. Dezember 2003 lit. d) ist für Leasing-Zeiträume bis 31. März 2003 nicht vorzunehmen bzw. in bereits rechtskräftigen Fällen nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (zB § 299 Abs. 1 in Verbindung mit [§ 302 Abs. 2 lit. c BAO](#)) rückgängig zu machen. Für Leasing-Zeiträume ab 1. April 2003 ist hingegen eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994](#) (bis 31. Dezember 2003 lit. d) vorzunehmen. Dies gilt nicht nur für Neuabschlüsse von Leasingverträgen, sondern auch für alle bereits laufenden, vor dem 1. April 2003 abgeschlossenen Leasingverträge.“

Rz 82 UStR 2000 i.d.g.F. lautet:

„Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 02.09.2009, 2008/15/0109 (Zeitraum April bis Dezember 2003), und weiteren Erkenntnissen (zB ebenfalls VwGH 02.09.2009, 2007/15/0275, betreffend die Jahre 2004 und 2005) entschieden, dass die Eigenverbrauchsbestimmungen gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994](#) (auch nach der Rechtslage ab 29.3.2003 bis 31.12.2003) bzw. gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994](#) (Rechtslage ab 1.1.2004) trotz Befristung nicht dem Gemeinschaftsrecht (Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie) entsprechen. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach diesen Bestimmungen hat daher nicht zu erfolgen.“

Das mit Rz 82 UStR 2000 neu nicht mehr in Einklang stehende „Beachte“ in der elektronischen Fassung wurde offenbar irrtümlich aus der bis 9.11.2009 geltenden Fassung übernommen.

Die Rechtsansicht der Berufungswerberin steht mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der nunmehrigen Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen in Einklang.

Der VwGH hat auch ausdrücklich für den Berufszeitraum (2006: UFS 7.5.2010, RV/4084-W/08, VwGH 23.9.2010, [2010/15/0115](#)) ausgesprochen, ebenso der UFS (2007 zB UFS 19.3.2010, RV/0158-I/10).

Bemerkt wird, dass die – mit Beschwerde beim VwGH angefochtene – Rechtsansicht, die „die Verwendung für tatsächlich unternehmerische Zwecke ist rechtlich eine solche für nichtunternehmerische“ und es läge daher ein Anwendungsfall des [§ 3a Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) vor (UFS 10. 4. 2009, RV/669-L/07), eine Einzelmeinung ist, die von Lehre und der sonstigen Entscheidungspraxis des UFS nicht geteilt wird. Angesichts des Erkenntnisses des VwGH 23.9.2010, [2010/15/0115](#), erscheint diese Frage auch hinreichend geklärt.

Das Finanzamt Wien 4/5/10 wird ersucht darzulegen, aus welchen Gründen es weiterhin die Ansicht vertritt, eine Eigenverbrauchsbesteuerung des grenzüberschreitenden PKW-Leasings sei vorzunehmen.

Sollte das Finanzamt unterdessen zur Ansicht gelangt sein, dem Berufsbegehren sei Folge zu geben, wird das Finanzamt eingeladen, stattgebende Berufungsvorentscheidungen zu erlassen.“

Das Finanzamt teilte mit E-Mail vom 29.11.2010 mit, von der Zentralleitung angewiesen worden zu sein, „in derartigen Fällen nicht stattzugeben.“ Es sei eine Beschwerde beim VwGH anhängig, zu der eine Aussetzung u.U. zweckmäßig wäre.

Über Anforderung der UFS wurden am 1.12.2010 wiederum vom Finanzamt die Akten vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Sach- und Rechtslage ist auf den Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 11.11.2010 zu verweisen.

Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar 1.07 § 1 Rz. 375 schreibt zur Annahme einer – hier nur mehr strittigen - Eigenverbrauchsbesteuerung:

„Eine nicht auf § 1 Abs 1 Z 2 lit b aufbauende und ab 1. 1. 2004 geltende Eigenverbrauchsbesteuerung erwägt Krummenacker (SWK 2005, 401). Dabei geht er davon aus, dass das Auslandsleasing den Tatbestand des § 3a Abs 1a Z 1 erfüllt, indem er von einer fiktiven Dienstleistung, die aufgrund § 12 Abs 2 Z 2 lit b nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt, an sich selbst ausgeht. Die Annahme von Nutzungseigenverbrauch ist jedoch in sich nicht schlüssig, da man einmal bei der Unternehmenszuordnung kraft Vorsteuerabzug in Deutschland die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b außer Acht lässt und in weiterer Folge doch wieder anwendet, indem man diese Bestimmung als Grundlage für die Anwendung des § 3a Abs 1a Z 1 (für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen) heranzieht (Beiser, RdW 2005, 426; kritisch auch dazu Tumpel, SWK 2005, 506, ablehnend auch der UFS in seiner Entscheidung vom 20.9.2007, RV/2297-W/05, UFSaktuell 2007, 274).“

In der zitierten Entscheidung UFS 20.9.2007, RV/2297-W/05, hat der UFS – durch den gesamten Berufungssenat – zum Auslandsleasing ausgeführt:

„Die Entwicklung der diesbezüglichen inländischen Gesetzestexte beginnt mit der Einfügung des folgenden, zusätzlichen Eigenverbrauchstatbestandes in [§ 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994](#) durch BGBl 1995/21, ausgegeben am 5. Jänner 1995:

"d) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs. 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat." (in Kraft getreten am 6. Jänner 1995)

Durch BGBl I 2003/10, ausgegeben am 28. März 2003 wurde [§ 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994](#) um folgenden Satz ergänzt: "Lit. d ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden" (in Kraft getreten am 29. März 2003).

Durch diesen Inkrafttretenszeitpunkt war für die UFS-Entscheidung 1.3.2005, RV/0957-L/04, betreffend ein Streitjahr 2003, eigenverbrauchsrechtlich fast dieselbe Rechtslage (vgl auch unten) zu berücksichtigen wie für die vorliegende Entscheidung, die sich diesbezüglich an die vorzitierte Entscheidung anlehnt und aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht den

Intentionen folgen kann, die aus der Begründung des zugrundeliegenden Initiativantrages hervorgehen:

"Mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union wurde die Ortsbestimmung bei der Vermietung von Kraftfahrzeugen entsprechend der 6. EG-Richtlinie dahingehend geändert, dass der Ort der Vermietung dort liegt, wo der Vermieter den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat.

Um den Vorsteuerauschluss im bisherigen Ausmaß beibehalten zu können, wurde der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d geschaffen. Danach wird die Vermietung (das Leasing) mit einer Steuer belegt, soweit der Vermietungsumsatz gemäß Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie im Ausland liegt und dieser Umsatz dort zum Vorsteuerabzug führt, das Kraftfahrzeug jedoch im Inland verwendet bzw. genutzt wird.

Die Richtlinienkonformität des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d wurde vom Verwaltungsgerichtshof bezweifelt und von diesem ein Vorabentscheidungsersuchen beim Europäischen Gerichtshof gestellt. Dieses Verfahren ist derzeit unter der Rechtssache C-155/01 anhängig.

In den Schlussanträgen kommt der Generalanwalt aus verschiedenen Gründen zu dem Ergebnis, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d nicht den Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie entspricht.

Folgt der Europäische Gerichtshof der Argumentation des Generalanwaltes würde das bereits ab Beginn 2003 massive Verlagerungen des Inlandsleasings und des Inlandskaufes (Substituierung durch Leasing) ins Ausland bedeuten. Damit wären Einnahmenausfälle in Höhe von ca 350 Mio € verbunden.

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

Die bestehende Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d soll daher unter Bezugnahme auf Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie bis Ende 2005 beibehalten werden.

Österreich hat bei der 66. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 20. November 2002 das Konsultationsverfahren gemäß Art. 29 der 6. EG-Richtlinie eingeleitet und die konjunkturellen Gründe sowie die beabsichtigte Maßnahme im Sinne des Art. 17 Abs. 7 der 6.

EG-Richtlinie dargelegt. Die Konsultation Österreichs wurde bei der 67. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 8. Jänner 2003 zur Kenntnis genommen.

Ergeht ein negatives Urteil des Europäischen Gerichtshofes, ist das Urteil auf Sachverhalte nach dem Inkrafttreten der Befristung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d nicht mehr anzuwenden.

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

Zu einer derartigen (inhaltlichen) Richtlinienänderung ist es bis jetzt nicht gekommen (Schweisgut, SWK 14/15/2007). Formell wurde ua die - (vom EuGH) sogenannte - Sechste Richtlinie (77/388/EWG) durch die "RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem" (ABl L 347/1 vom 11.12.2006) ersetzt, deren Artikel 411 lautet:

"(1) Die Richtlinie 67/227/EWG und die Richtlinie 77/388/EWG werden unbeschadet der Verpflichtung der Mitgliedstaaten hinsichtlich der in Anhang XI Teil B genannten Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht und der Anwendungsfristen aufgehoben. (2) Verweisungen auf die aufgehobenen Richtlinien gelten als Verweisungen auf die vorliegende Richtlinie und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang XII zu lesen."

Weiters lautet deren Artikel 413 und 414:

(413) "Diese Richtlinie tritt am 1. Januar 2007 in Kraft."

(414) "Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet."

Es kann dahingestellt bleiben, ob dies darauf hindeutet, dass die neue Richtlinie mit den Ausnahmen des Art 411 Abs 1 beim Vollzug durch Behörden der Mitgliedstaaten auch auf Besteuerungszeiträume vor dem 1. Jänner 2007 anzuwenden ist, denn sie ist laut europäischer Kommission (Steuern - MWSt - Grundlegende Papiere; UFS-Akt Bl 58) im Wesentlichen inhaltsgleich mit den früheren Richtlinien. Wie sich unten im Detail noch zeigen wird, sind alte und neue EG-Rechtslage für die Entscheidung des vorliegenden Falles als inhaltlich gleich anzusehen.

Durch BGBl I 2003/134, ausgegeben am 30. Dezember 2003 und anzuwenden für Sachverhalte nach dem 31. Dezember 2003 wurde ein Teil der Eigenverbrauchstatbestände von § 1 Abs 1 Z 2 in §§ 3 und 3a UStG 1994 überführt; in der Neufassung des § 1 Abs 1 Z 2 wird die bisherige lit d inhaltlich unverändert als lit b angeführt:

"b) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs. 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat. Lit. b ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden".

Durch das Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBl I 2005/103, ausgegeben am 19. August 2005, wurde die Jahreszahl "2006" in [§ 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994](#) durch die Jahreszahl "2008" ersetzt.

Dies wurde im Bericht des Finanzausschusses, 1037BlgNR XXII.GP, wie folgt begründet:

"Der im Rat der Europäischen Union in Beratung befindliche Richtlinienentwurf betreffend die Änderung des Ortes der sonstigen Leistung, der zu einer Entspannung auf dem Gebiet des Auslandsleasings führen wird, wird nicht wie ursprünglich vorgesehen mit 1. Jänner 2006 in Kraft treten. Zur Vermeidung negativer konjunktureller Auswirkungen wird daher die Geltungsdauer des Eigenverbrauchsbestandes um zwei Jahre verlängert."

Damit wurde offenbar wiederum Bezug genommen auf Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie:

"(7) Vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation kann jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen. Die Mitgliedstaaten können zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen - anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen - die Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder im Inland erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, daß diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim Erwerb entsprechender Gegenstände zu entrichten wäre."

In der Rs C-155/01 ("Cookies World") hat der EuGH zu [§ 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994](#) idF BGBl 1995/21 (in Kraft getreten am 6. Jänner 1995; vgl RN 22) mit Urteil vom 11. September 2003 unter RN 60 ausgeführt: "Schließlich ist hinzuzufügen, dass der Erhebung der Steuer in Österreich durch das Finanzamt Schwaz der Mietzins für das in Deutschland von der Beschwerdeführerin geleaste Fahrzeug, also die Gegenleistung für die im Rahmen eines Leasingvertrags erfolgte Überlassung dieses Fahrzeugs zur Nutzung, zugrunde gelegt worden war. Wie Randnummer 51 dieses Urteils zu entnehmen ist, war die Vermietung des fraglichen Fahrzeugs bereits in Deutschland zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden. Wenn aber eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistung besteuert wird, obwohl sie im Staat des Dienstleisters bereits zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden ist, so liegt darin eine Doppelbesteuerung, die dem Grundsatz der

Steuerneutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liege, zuwiderläuft. Der Umstand, dass die Mehrwertsteuer in Deutschland vom Fahrzeugleasinggeber zu entrichten war, während die entsprechende Verpflichtung in Österreich der Beschwerdeführerin oblag, ändert nichts daran, dass es sich tatsächlich um ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang, nämlich die im Rahmen eines Leasingvertrags erfolgende Überlassung eines Fahrzeugs zur Nutzung, gehandelt hat, der zweimal besteuert wurde."

In RN 67 wurde ausgeführt: "Was Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie betrifft, auf den sich die österreichische Regierung mittelbar beruft, so steht - ohne dass die Frage beantwortet zu werden braucht, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Maßnahmen vorübergehender Natur sind und ob sie einer bestimmten konjunkturellen Lage begegnen sollen - fest, dass die österreichischen Behörden vor Erlass des [§ 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994](#) nicht den Mehrwertsteuerausschuss konsultiert haben. Die österreichische Regierung kann sich daher nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen auf Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie berufen"

Sodann ergab sich in der Rs C-155/01 folgender Urteilstenor:

"Die [Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage](#) steht einer Bestimmung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der das Tätigen von Ausgaben, die Dienstleistungen betreffen, die einem in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfänger in anderen Mitgliedstaaten erbracht wurden, der Mehrwertsteuer unterliegt, während die betreffenden Dienstleistungen, wären sie demselben Empfänger im Inland erbracht worden, diesen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten."

Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie wird durch Art 177 der Richtlinie 2006/112/EG ersetzt:

"Nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses kann jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen alle oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände teilweise oder ganz vom Vorsteuerabzug ausschließen.

Anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen, können die Mitgliedstaaten zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder innerhalb der Gemeinschaft erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass dabei der Betrag der Mehrwertsteuer nicht überschritten wird, der beim Erwerb vergleichbarer Gegenstände zu entrichten wäre."

Da die Steuerpflicht der Vermietung des gegenständlichen PKW in Deutschland (vgl auch zweite Seite des Leasingvertrages, ESt-Akt BI 2f/2004, mit 16% MwSt), die grundsätzliche Erfüllung des streitgegenständlichen innerstaatlichen Eigenverbrauchstatbestandes und auch das Vorliegen einer Vermietung (Überlassung zur Nutzung) evident sind, stellt sich hier nur die Frage, ob [§ 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994](#) idF BGBl I 2003/134 in der Sechsten Richtlinie (6. MwSt-Richtlinie, 6. EG-RL) bzw in der [RL 2006/112/EG](#) eine Deckung findet oder nicht.

Aufgrund des Urteiles des EuGH in der Rs C-155/01 verbleibt als mögliche Grundlage für [§ 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994](#) idF BGBl I 2003/134 (inhaltsgleich mit [§ 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994](#) in der der Entscheidung UFS 1.3.2005, RV/0957-L/04 zugrundeliegenden Fassung durch BGBl I 2003/010) nur Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie bzw [Art 177 der RL 2006/112/EG](#). Die beiden letztgenannten Gemeinschaftsrechtsbestimmungen sind für die Streitfrage inhaltsgleich, denn das nunmehrige Abstellen auf Erwerb im oder Einfuhr in das Gemeinschaftsgebiet statt früher auf Erwerb im oder Einfuhr in das Inland stellt nur eine Aktualisierung hinsichtlich der zwischenzeitlichen Einführung des Binnenmarktes dar.

Diese Bestimmungen räumen den Mitgliedstaaten zwei Möglichkeiten ein. Sie können (bestimmte) Investitionsgüter oder Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung ausschließen oder - anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen - zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen selbst hergestellte, im Inland (Gemeinschaftsgebiet) erworbene oder eingeführte Gegenstände besteuern.

Beide Varianten setzen konjunkturelle Gründe und eine erfolgte Konsultation des MWSt-Ausschusses voraus. Diese Konsultation ist mittlerweile erfolgt.

Aus der erfolgten Konsultation ergibt sich jedoch nicht automatisch die Richtlinienkonformität der österreichischen Eigenverbrauchsbestimmung. In der Rechtssache "Metropol", C-409/99 vom 4. Oktober 2001 hat der EuGH hiezu (RN 53) ausgeführt, dass eine Ermächtigung, Zustimmung oder dergleichen bei einer Konsultation des MWSt-Ausschusses nicht vorgesehen ist. Der Zweck einer solchen Konsultation, nämlich die Prüfung der konjunkturellen Gründe und die Herbeiführung einer koordinierten Anwendung des Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie soll erreicht werden. Nach RN 55 soll das Konsultationsverfahren der Kommission die Möglichkeit geben, zu überwachen, wie von einer Ausnahmemöglichkeit Gebrauch gemacht wird.

Aus der EuGH-Entscheidung in den Rechtssachen "Ampafrance SA" C-177/99 und "Sanofi Synthelabo" C-181/99 vom 19. September 2000 ergibt sich aber, dass eine derartige Konsultation keine Garantie für eine Richtlinien-Konformität darstellt. Hier hat der EuGH eine staatliche Maßnahme für richtlinienwidrig erkannt, obwohl es dafür eine ausdrückliche

Ermächtigung des Rates nach Art 27 der Sechsten Richtlinie gab. Wenn eine innerstaatliche Bestimmung trotz ausdrücklicher Ermächtigung einer EU-Institution richtlinienwidrig sein kann, muss dies umso mehr dort möglich sein, wo lediglich eine Konsultation und keine Ermächtigung oder dergleichen vorgesehen ist (siehe FN 7 bei Rattinger in FJ 2003, 128). Darüber hinaus wird auch die Meinung vertreten, der Ausschuss hätte sich gar nicht äußern müssen, weil die weiteren Voraussetzungen des Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-Richtlinie gar nicht erfüllt sind.

*Da es sich bei § 1 Abs 1 Z 2 lit d (jetzt lit b) [UStG 1994](#), wie der EuGH in *Cookies World* (RN 63) ausdrücklich feststellte, um keine Vorsteuerabzugsregelung sondern um einen neuen Steuertatbestand handelt, kommt nur Variante 2 des Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie (bzw des [Art 177 der RL 2006/112/EG](#)) in Betracht.*

In der gegenständlichen österreichischen Eigenverbrauchsbestimmung des [§ 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994](#) ist jedoch keine Besteuerung eines selbst hergestellten, erworbenen oder eingeführten Gegenstandes zu erkennen. Vielmehr geht es in dieser Bestimmung um die unter bestimmten Voraussetzungen stattfindende Besteuerung von Ausgaben für Leistungen im Ausland.

Schon deshalb kann [§ 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994](#) nicht auf Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie oder [Art 177 der RL 2006/112/EG](#) gestützt werden.

Zudem dürften aber auch die geforderten konjunkturellen Gründe für eine derartige Maßnahme nicht gegeben sein:

Hinsichtlich dieser jedenfalls geforderten konjunkturellen Gründe führte der EuGH in der Entscheidung vom 8. Jänner 2002 in der Rechtssache "Metropol" C-409/99 neben der allgemeinen Feststellung, dass Art 17 Abs 7 jedenfalls eng auszulegen sei, weiters aus (RN 67, 68), dass diese Bestimmung einen Mitgliedstaat ermächtigt, zeitlich begrenzte Maßnahmen zu erlassen, um einer konjunkturellen Lage gegenzusteuern, in der sich seine Wirtschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt befindet. Daher muss die Anwendung der Maßnahme, auf die sich diese Bestimmung bezieht, zeitlich begrenzt sein, und es kann sich dabei begrifflich nicht um strukturelle Maßnahmen handeln. Die Mitgliedstaaten dürfen somit nicht Gegenstände vom Vorsteuerabzug ausschließen, wenn dieser Ausschluss zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehört, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen.

Nach Ansicht der Kommission erlaube diese Bestimmung einem Mitgliedstaat nur in Zeiten, in denen erhebliche Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf zu verzeichnen seien, für eine bestimmte Zeit von den allgemeinen Regeln abzuweichen.

In [§ 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994](#) wurde nur die zeitliche Begrenzung nach der Konsultation eingefügt, die Maßnahme als solches war schon am 6. Jänner 1995 in Kraft getreten.

Von Anfang an war Zweck der Bestimmung (siehe Tumpel in SWK 2003, S 232, Fußnote 13 und 14 mit weiteren Nachweisen; Caganek in ÖStZ 1998, 96) Abgabenausfälle und Wettbewerbsnachteile der inländischen Leasinggeber zu verhindern. Auch die Einführung der nach der EuGH-Rechtsprechung unbedingt erforderlichen Befristung - evtl überhaupt die Neueinführung der Maßnahme - erfolgte nicht aus den erforderlichen konjunkturellen Gründen, sondern weil sich nach den Ausführungen des Generalanwaltes in der Rechtssache *Cookies World* abzeichnete, dass als einzige Möglichkeit, die österreichische Bestimmung halten zu können, Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie verbleibe. Erhebliche Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf im fraglichen Zeitraum sind auch nicht zu erkennen.

Nach dem Schlussantrag des Generalanwaltes in der oben genannten Rechtssache "Metropol" verfolgt eine Regelung, die zur Senkung des Budgetdefizits und der Rückzahlung von Staatsschulden dient, keine konjunkturellen Zwecke. Vielmehr müsse die Regelung den Zweck haben, Konjunkturschwankungen aufzufangen. Die Maßnahme muss Teil einer Konjunkturpolitik sein. Darunter versteht man die kurzfristige Beeinflussung der makroökonomischen Größen, wie der Produktion, des Verbrauchs sowie der Ein- und Ausfuhr über den Staatshaushalt. Das Vorliegen all dieser genannten Voraussetzungen kann nicht erkannt werden. Vielmehr ging es bei der Einführung und der späteren Beibehaltung und Befristung des [§ 1 Abs 1 Z 2 lit d](#) (bzw lit b) [UStG 1994](#) immer um die Verhinderung der Umgehung des Vorsteuerauschlusses für Vorsteuern im Zusammenhang mit bestimmten Fahrzeugen. Dabei hatte der Gesetzgeber die Vermeidung von Aufkommensverlusten und von schlechteren Wettbewerbsbedingungen für inländische Leasinggeber, nicht aber konjunkturelle Gründe verfolgt.

Da somit die Eigenverbrauchsbestimmung des [§ 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994](#) keine Deckung in der Sechsten Richtlinie bzw in der [RL 2006/112/EG](#) findet und es den Mitgliedstaaten untersagt ist, nicht durch die Richtlinie gedeckte Steuertatbestände zu normieren, kann die genannte Bestimmung keinesfalls zum Nachteil des Abgabepflichtigen angewendet werden. Vielmehr ist in unmittelbarer Anwendung des Gemeinschaftsrechtes die Besteuerung des wirtschaftlichen Vorgangs Vermietung eines Beförderungsmittels mit der Besteuerung am Sitz des Vermieters endgültig (abgesehen von eventuell späteren Korrekturen) abgeschlossen.

Gegenüber der hier - betreffend [§ 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994](#) (nicht hingegen betreffend den Krumenacker-Artikel, zu dem noch keine Rsp ersichtlich ist) - zum Vorbild genommenen Entscheidung UFS 1.3.2005, RV/0957-L/04 hat sich die Rechtslage zwar insoweit geändert, dass durch das Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBl I 2005/103, ausgegeben

am 19. August 2005, die Befristung der streitgegenständlichen Eigenverbrauchsbesteuerung vom 31. Dezember 2005 auf den 31. Dezember 2007 verschoben wurde. (Dieser innerstaatliche Gesetzgebungsakt erfolgte allerdings erst nach dem Ende des vorliegenden Streitzeitraumes.) Dieser innerstaatliche Gesetzgebungsakt ist aber wieder nicht in einem Zeitraum mit erheblichen Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf erfolgt, sodass die obenstehende Argumentation betreffend Befristung bis 31. Dezember 2005 (gestützt auf die Begründung von UFS 1.3.2005, RV/0957-L/04) jedenfalls weitergälte.

Für den Zeitraum ab 1. Jänner 2004 vertritt Krumenacker in SWK 11/2005 (aA Tumpel in SWK 15/2005 und Prodingner in SWK 23/24/2005) - ohne die Richtigkeit der zuvor zitierten UFS-Entscheidung für das Jahr 2003 in Zweifel zu ziehen - die Ansicht, dass [§ 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994](#) mit Wirkung ab 1. Jänner 2004 die Nutzung eines im Ausland mit Vorsteuerabzug geleasteten Kraftfahrzeuges (Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen) einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichstelle.

Mit dem durch BGBl I 2003/134 eingefügten [§ 3a Abs 1a UStG 1994](#) wurden der Verwendungseigenverbrauch und der Eigenverbrauch von sonstigen Leistungen - unter Entfall des bisherigen gesetzlichen Begriffes "Eigenverbrauch" (stattdessen mit einer Formulierung der Gleichstellung mit einer sonstigen Leistung gegen Entgelt) - aus [§ 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994](#) ausgegliedert (Ruppe, UStG3, § 3 Tz 190).

Der Berufungssenat folgt nicht der Ansicht von Krumenacker, da dieser - -zusätzlich zu den Argumenten von Tumpel - entgegenzuhalten ist, dass die österreichisch-innerstaatliche Anwendung von [§ 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994](#) idF BGBl I 2003/134 zunächst die Verwendung "eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ... für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ..." voraussetzt.

Die Zuordnung zum Unternehmen (erstes Tatbestandselement), dh im ggstdl Fall die Nichtzuordnung eines Personenkraftwagens zum Unternehmen gemäß [§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994](#), ist aber wohl nach österreichisch-innerstaatlichem Recht zu beurteilen. Daher mangelt es an der Zuordnung zum Unternehmen nach österreichisch-innerstaatlichem Recht, um die österreichisch-innerstaatliche Norm des [§ 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994](#) anwendbar zu machen; hier wäre ein Rückgriff auf die allgemeinen Regeln des Gemeinschaftsrechtes, wonach der Personenkraftwagen unter gegebenen Voraussetzungen dem Unternehmen zugeordnet ist, nicht statthaft, weil sich die Steuerpflicht im Gegensatz zum österreichisch-innerstaatlichen Recht erst aus dem Gemeinschaftsrecht ergäbe. Außerdem schließt Krumenacker von der Vorsteuerabzugsberechtigung auf die Zuordnung zum Unternehmen; die Vorsteuerabzugsregelungen in [§ 12 Abs 1 UStG 1994](#) ("... für sein Unternehmen ...")

schließen aber - zumindest implizit - von der Zuordnung zum Unternehmen auf die Vorsteuerabzugsberechtigung.

Das Vorliegen des zweiten Tatbestandselementes, und zwar dass der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, mag auch an der Vorsteuerabzugsberechtigung nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten anknüpfen.

Jedenfalls aber ergibt das dritte Tatbestandsmerkmal "für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen", dass der Ansicht von Krumenacker nicht gefolgt werden kann, denn das Zugeordnetsein zum Unternehmen und die Zwecke außerhalb des Unternehmens können wohl nur am selben Begriff und Umfang des Unternehmens anknüpfen: Zur Auswahl stünden also die Varianten: erstens (nach österreichisch-innerstaatlichem Recht) Nichtzuordnung zum Unternehmen und Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens, sodass das erste Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt ist; oder zweitens (nach Gemeinschaftsrecht, deutsch-innerstaatlichem Recht und allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Prinzipien) Zuordnung zum Unternehmen und Verwendung für Zwecke innerhalb des Unternehmens, sodass das dritte Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt ist."

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Verfahren zu VwGH 28.10.2010, [2007/15/0276](#) die vom Finanzamt vertretene und vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung UFS 27.9.20007, RV/2492-W/07 nicht geteilte Ansicht, im Fall eines PKW-Auslandsleasings sei eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) vorzunehmen, abgelehnt. Diese Frage wurde vom Finanzamt auch in der Amtsbeschwerde releviert, allerdings lässt sich dies der knappen Begründung des Erkenntnisses nicht entnehmen.

Nunmehr hat der VwGH mit Erkenntnis VwGH 25.11.2010, [2007/15/0274](#), auf Grund einer Amtsbeschwerde gegen diese Entscheidung UFS 20.9.2007, RV/2297-W/05, ausdrücklich auch auf das Argument einer Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) in seiner Entscheidungsbegründung Bezug genommen:

„Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Instanzenzug Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Mai 2005 festgesetzt und dabei in Bezug auf das so genannte "Pkw-Auslandsleasing" - im Gegensatz zur Vorgangsweise des Finanzamtes im erstinstanzlichen Bescheid - keine Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b UStG 1994](#) vorgenommen, weil sie diese Bestimmung als durch Mehrwertsteuerrichtlinien der EG verdrängt erachtete.

Auch hielt die belangte Behörde [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) im Beschwerdefall für nicht anwendbar.

Dagegen wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift seitens der belangten Behörde und der mitbeteiligten Partei erwogen hat:

Der vorliegende Beschwerdefall ist in den für die Entscheidung wesentlichen Punkten jenen gleichgelagert, welche den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. September 2009, [2008/15/0109](#) und 2007/15/0275, zu Grunde liegen, weshalb gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf diese Erkenntnisse verwiesen wird.

Davon ausgehend führt auch das weitere Vorbringen, die Eigenverbrauchsbesteuerung sei "im Anlassfall" bereits durch die Bestimmung des [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) gedeckt, die Beschwerde nicht zum Erfolg.

[§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) wurde mit [BGBl. I Nr. 134/2003](#) in das UStG 1994 eingefügt und steht mit 1. Jänner 2004 in Geltung. Die Bestimmung stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleich. Sie entspricht Art. 6 Abs. 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Wie aus der Rechtsprechung des EuGH hervorgeht, will die genannte Richtlinienbestimmung die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern (vgl. EuGH vom 11. September 2003, [C-155/01](#), Cookies World, Randnr. 56).

Dass im Beschwerdefall tatsächlich eine "Privatnutzung" erfolgt wäre, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Das Finanzamt stützt sich vielmehr auf die Regelung des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#), wonach (u.a.) sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Miete von Kraftfahrzeugen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sodass "rechtlich jedwede (also auch die tatsächlich unternehmerische) Verwendung" aus der maßgeblichen österreichischen Sicht "für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen", erfolge.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Bestimmung des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) aber die Bedeutung beizulegen, dass ein bloßer Vorsteuerausschluss vorliegt (vgl. den hg. Beschluss vom 29. März 2001, 2000/14/0155). In diesem Sinne ist der Verwaltungsgerichtshof schon in dem noch zum UStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 16. Dezember 1991, 91/15/0045, der Ansicht der damals belangten Behörde entgegengetreten, durch den Umbau eines steuerbegünstigten Lkw in einen Pkw komme es zu einem Eigenverbrauch. Der durch den Umbau eingetretene Wechsel in die "fiktive nichtunternehmerische Sphäre" des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972](#) stelle keine Verwendung eines Gegenstandes für Zwecke außerhalb des Unternehmens iSd früheren [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit.](#)

a UStG 1972 dar. Nichts anderes kann für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 gelten (zum gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund vgl. auch Tumpel, SWK 2005, S 506).

Mit dem bloßen Hinweis auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 zeigt die Beschwerde daher keine Privatnutzung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 Teilstrich 1 UStG 1994 auf. Ein Vorgang nach Teilstrich 2 wird vom beschwerdeführenden Finanzamt ohnedies nicht angesprochen. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen."

Abgesehen von einer nicht näher dargelegten Weisung der Oberbehörde hat das Finanzamt – trotz Aufforderung durch den UFS – keine Argumente für seinen Standpunkt ins Treffen geführt.

Seitens der Außenprüfung wurden zwar bei der Körperschaftsteuer unangemessene Aufwendungen auf Grund der 40.000 € übersteigenden Anschaffungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (iZm § 7 Abs. 2 KStG 1988) ausgeschieden; eine Privatnutzung des BMW M5 wurde jedoch im Verfahren nicht festgestellt.

Damit gleicht der hier zu entscheidende Fall jenem, der der Berufungsentscheidung UFS 20.9.2007, RV/2297-W/05 – und dem Erkenntnis VwGH 25.11.2010, 2007/15/0274 – zugrunde lag.

Der Berufung war daher, diesen Entscheidungen folgend, stattzugeben und von einer Eigenverbrauchsbesteuerung Abstand zu nehmen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Jänner 2011